

INFORME TÉCNICO

AUTO EMITIDO POR LA CORTE CONSTITUCIONAL

ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY ORGÁNICA DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID – 19

La intervención de la Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica en este informe se realiza netamente respecto de las estimaciones de impacto recaudatorio realizadas en el marco de la discusión del entonces PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA: LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID, así como de los datos de recaudación.

Agosto, 2022

Contenido

1. ANTECEDENTES	3
2. Impacto Recaudatorio del PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA: LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19 4	4
3. DESARROLLO	5
3.1 Tema: Régimen Impositivo, Voluntario Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior.....	5
3.2 Tema: Deducciones, exenciones y base imponible del impuesto a la renta de personas naturales.	7
3.3. Tema: Exoneración del Impuesto a las Herencias a los beneficiarios dentro del 1er grado de consanguinidad.	11
3.4. Tema: Los recursos que se recauden por las contribuciones temporales no se consideran ingresos permanentes.	16
3.5. Tema: Contribuciones temporales.....	18
3.6. Tema: Reforma del ART. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.....	21
3.7. Tema: Transacción	22
3.8. Tema: De la derogatoria del Art. 26 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309, de 21 de agosto de 2018.....	24
3.9. Tema: Régimen Impositivo para Microempresarios y Negocios Populares RIMPE.....	24
3.10. Tema: Reformas a la Ley de Hidrocarburos, acciones de inconstitucionalidad No. 31-22-IN; y, 120-21-IN	28
3.11. Tema: Inconstitucionalidad por la forma e inobservancia del principio de unidad de materia, acciones de inconstitucionalidad No. 31-22-IN; 118-21-IN; 124-21-IN; y, 11-22-IN.	28
4. FIRMAS.....	29

INFORME TÉCNICO

El presente informe tiene un carácter eminentemente técnico – jurídico y ha sido elaborado en un orden temático, debido a que varios de los argumentos y disposiciones señaladas en las demandas de inconstitucionalidad tienen relación entre sí.

1. ANTECEDENTES

La Constitución de la República del Ecuador establece en su artículo 300 los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano. Entre ellos se encuentran el de simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria y progresividad, considerados pilares fundamentales sobre los cuales se estructura este proyecto de reforma tributaria.

SIMPLICIDAD

En cumplimiento de los preceptos constitucionales, la LEY ORGÁNICA DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID – 19 creó el Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares - RIMPE.

Con esta norma se busca contar con un sistema tributario simplificado y de fácil cumplimiento para los emprendedores y pequeños negocios, con el fin de que fomente la producción y generación de oportunidades de crecimiento.

Este nuevo régimen reemplaza y elimina al RISE y el Régimen Impositivo para Microempresas. Como su nombre lo indica, al ser un régimen simplificado cuenta con reglas claras y sencillas para todos los contribuyentes. De esta manera se fomenta su crecimiento al igual que la formalización de los negocios, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es aplicable a personas naturales y sociedades cuyos ingresos no superen los US\$300.000,00 en el ejercicio fiscal (emprendedores), además de aquellas personas naturales catalogadas como negocios populares en los casos cuyos ingresos no superen los US\$20.000,00 dentro del ejercicio fiscal.

Los pilares fundamentales de este régimen son la declaración de impuesto a la renta anual simplificada, así como la declaración semestral del IVA (EMRPENDEDORES). Sin embargo, los negocios populares no presentarán declaraciones de IVA y únicamente deberán hacer un pago anual de US\$60,00 que incluye su impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado.

PROGRESIVIDAD Y SUFICIENCIA RECAUDATORIA

Para cumplir con el principio de progresividad la Ley contiene un ajuste a la deducción del Impuesto a la Renta, resultado una mayor contribución de una minoría de ecuatorianos que cuentan con ingresos estables.

Adicionalmente, se establecen CONTRIBUCIONES TEMPORALES PARA EL IMPULSO ECONÓMICO POST COVID-19, las mismas que evidencian una clara y directa del principio de progresividad y de suficiencia recaudatoria, toda vez que los sectores no afectados por la pandemia contribuyen al país con el pago de tributos temporales, que se justifican desde la necesidad de apoyar la sostenibilidad fiscal.

2. Impacto Recaudatorio del PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA: LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19

Con fecha 28 de octubre 2021, el Servicio de Rentas Internas, en su calidad de entidad técnica y por requerimiento de la Presidencia de la República, remitió el Informe de Impacto Recaudatorio del PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA: LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, de conformidad con los parámetros definidos por el hacedor de política tributaria, cuyo resumen¹ es el siguiente:

REFORMAS POR IMPUESTO	MILLONES USD
CONTRIBUCIÓN PATRIMONIAL	728,49

¹ Notas: (1) Información que forma parte del Informe de Informe de impacto recaudatorio del PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA: LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19

(2) La metodología para las estimaciones de impacto recaudatorio se basa en la utilización de la técnica de microsimulación sin comportamiento con el fin de estimar los efectos potenciales y factibles de las reformas tributarias.

(3) La mayoría de las estimaciones de impacto recaudatorio fueron realizadas con información del año fiscal 2019 debido a la irregularidad causada por la emergencia sanitaria del COVID-19 en el año 2020, y por solicitud del ente rector de las finanzas públicas.

(4) Las estimaciones realizadas fueron únicamente las factibles y se enmarcaron a los temas normativos de la propuesta: LIBRO I. DE LAS CONTRIBUCIONES TEMPORALES PARA EL IMPULSO ECONÓMICO POST COVID-19; LIBRO III, TÍTULO I. REFORMAS A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO; TÍTULO VIII. REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA PARA EL FOMENTO PRODUCTIVO, ATRACCIÓN DE INVERSIONES, GENERACIÓN DE EMPLEO, Y ESTABILIDAD Y EQUILIBRIO FISCAL; TÍTULO XII. REFORMAS A LA LEY REFORMATIVA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR; DISPOSICIÓN GENERAL TERCERA; DISPOSICIÓN GENERAL CUARTA; DISPOSICIÓN GENERAL QUINTA; DISPOSICIÓN GENERAL SEXTA; DISPOSICIÓN GENERAL SÉPTIMA; DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEXTA; DISPOSICIÓN TRANSITORIA SÉPTIMA; DISPOSICIÓN TRANSITORIA OCTAVA; DISPOSICIÓN TRANSITORIA DÉCIMA PRIMERA, DISPOSICIÓN TRANSITORIA DÉCIMA QUINTA.

ICE	-14,33
IR	781,27
ISD	0,07
IVA	-34,39
MICRO/ RISE/ RIMPE	-54,24
MULTAS E INTERESES	-0,44
IMPACTO TOTAL	1.406,43

3. DESARROLLO

3.1 Tema: Régimen Impositivo, Voluntario Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior.

Acciones No.	110-21-IN, 119-21-IN, 120-21-IN, 124-21-IN, 11-22-IN y 15-22-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de este régimen debido a que estaría estimulando el incumplimiento de obligaciones tributarias y promoviendo la impunidad.

Ecuador se adhirió como miembro al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios (Foro Global) el 26 de abril de 2017, con la finalidad de ratificar su lucha en pro de la transparencia y contra la competencia fiscal nociva (paraísos fiscales), reduciendo el riesgo de que el país sea utilizado en esquemas de planificación fiscal agresiva o nociva.

En el año 2018, se suscribió la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante, “CAAM”), así como el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras. Luego de realizado el procedimiento de aprobación y ratificación interna, la CAAM entró en vigor el 1 de diciembre de 2019 permitiendo el intercambio de información con más de 100 jurisdicciones a nivel mundial.

A partir de lo señalado, Ecuador aseguró la obtención de varios beneficios en materia fiscal, tales como: la ampliación de la red de jurisdicciones con las cuales intercambiar información; la instauración del intercambio automático de información de cuentas financieras; el desarrollo de auditorías fiscales simultáneas; la participación de auditorías en el extranjero; y, la asistencia en la recuperación de deudas tributarias.

En este contexto, actualmente Ecuador se encuentra dotado de herramientas para la fiscalización de los impuestos de sus residentes fiscales. Sin embargo, la práctica de varios países y jurisdicciones que han alcanzado similares avances en el ámbito del intercambio de información en materia tributaria, ha sido la de instaurar regímenes de regularización temporal para dar la oportunidad a sus contribuyentes para que voluntariamente sinceren los activos que poseen en el exterior a una menor imposición y recargos, así como reduciendo los recursos y desgaste del aparataje estatal para su determinación.

Al respecto, se realizó un análisis comparativo sobre la aplicación de este tipo de regímenes en otros países de nuestra región y su efectividad, lo cual arrojó los siguientes resultados:

PAÍS	TASAS	RECAUDACIÓN (millones de USD)	DURACIÓN
ARGENTINA	5% - 15%	377,4(*)	23 de julio 2016 al 23 de marzo de 2017
CHILE	8%	1.500	2015
COLOMBIA	10% - 13%	2.808(**)	2015 AL 2017
PERÚ	7% - 10%	1.136	2017

*Tipo de cambio referencial: USD 1 a 3.231
 **Tipo de cambio referencial: USD 1 a 890.3 pesos colombianos
 Fuente: PwC, DIAN, AFIP

Mediante el Decreto – Ley denominado “Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19”, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 587 de 29 de noviembre de 2021, se creó el Régimen Impositivo, Voluntario Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior.

CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN:

- **Impositivo:** Se crea el Impuesto Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior, a través del cual el Estado ecuatoriano buscar recaudar ingresos tributarios.
- **Voluntario:** El Decreto-Ley no obliga a los sujetos pasivos a pagar el Impuesto Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior, sino que brinda la oportunidad de regularizar la situación de contribuyentes a fin de obtener una mayor transparencia de información.
- **Único:** Se trata de un régimen excepcional y extraordinario, cuyo impuesto se tiene que pagar por una sola vez.
- **Temporal:** El régimen es aplicable únicamente desde el 01 de enero al 31 de diciembre del año 2022.

Esta regulación satisface los principios constitucionales del régimen tributario como es el de **GENERALIDAD**, ya que todos los sujetos pasivos que se acojan voluntariamente al régimen deben pagar los tributos debidos; así como con el de **EQUIDAD TRIBUTARIA** ya que las personas que tengan mayores ingresos en el exterior no declarados deben contribuir con las cargas fiscales en mayor medida.

DATOS DE RECAUDACIÓN:

² NOTA: Información referencial

Tabla 1

-cifras en millones de USD-

Recaudación Total	feb-22	mar-22	abr-22	may-22	jun-22	jul-22	Total
Regularización de activos en el exterior	0,0	9,7	0,9	0,6	17,4	0,1	28,7

Fuente: Base de datos SRI.

Limitaciones: Cifras sujetas a revisión

Conciliadas al 31 de julio 2022

3.2 Tema: Deducciones, exenciones y base imponible del impuesto a la renta de personas naturales.

Acciones No.	Breve descripción del contenido
119-21-IN	Los artículos 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39 y 40 que reforman las exenciones para el pago del Impuesto a la Renta, serían inconstitucionales debido a que vulneran el principio de progresividad.
110-21-IN	Se cuestiona la constitucionalidad del artículo 43 de la Ley para el Desarrollo Económico que reforma la tabla de cálculo de Impuesto a la Renta de personas naturales, por considerarla gravosa y violatoria del principio de progresividad.
120-21-IN; 11-22-IN; y, 15-22-IN	Se acusa de inconstitucional al artículo 40 de la Ley para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19, por vulnerar al principio de capacidad contributiva.

Concepto del Gasto Tributario³

El Gasto Tributario constituye toda transferencia indirecta que el Estado realiza a determinados grupos o sectores económicos, efectuadas por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente. Estos beneficios tributarios no corresponden a la normativa general aplicada al universo de los contribuyentes.

El concepto de gasto tributario fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey, entonces Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Surrey remarcó que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del mismo

³ Manual de Gasto Tributario – SRI 2021

y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto (Proyecto Salto, 2002-2003).

De acuerdo con la doctrina tributaria internacional, las condiciones para que un concepto impositivo sea considerado como Gasto Tributario son las siguientes:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Si existe la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentar compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No se debe a convenciones técnicas, contables, y/o administrativas.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los beneficios que el Estado puede brindar mediante este tipo de mecanismo son exenciones o bonificaciones que liberan total o parcialmente, permanente o temporalmente, el pago al que está obligado un contribuyente sobre determinado impuesto. Así se tiene (Jorrat, 2003):

- Tasas preferenciales: Las cuales reducen el gravamen efectivo en un determinado grupo de contribuyentes o actividad económica.
- Deduciones: Estas equivalen a la ampliación de las exclusiones de la base imponible y la deducibilidad de gastos.
- Créditos impositivos: Son una aceptación de determinados valores como anticipos de la liquidación de obligaciones tributarias.
- Diferimiento de pagos: Estos posponen los ingresos al fisco, constituyendo financiamiento sin intereses.

Por su parte, el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en el artículo 94 dentro del Capítulo II sobre el componente de ingresos dispone lo siguiente:

“Art. 94.- Renuncia de ingresos por Gasto Tributario. - Se entiende por Gasto Tributario los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente. (...)”

Ahora bien, el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

“Art. 10.- Deducciones. - En 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. (...)”

Por su parte, el artículo innumerado agregado por el artículo 40 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 establece que las personas naturales gozarán de una **rebaja** de su Impuesto a la Renta causado por sus gastos personales, aplicable antes de imputar créditos tributarios a los que haya lugar de conformidad con la ley; y, además determina las reglas para aplicar dicha rebaja.

Para el caso de una estimación de impacto de la propuesta de reforma, se utilizó información de años anteriores y a partir de microsimulación sin comportamiento se recalculó el impuesto permitiendo la deducción o incentivo propuesto. El impacto sería la diferencia entre el impuesto declarado y el impuesto simulado.

La posibilidad de deducir gastos no puede entenderse como un derecho constitucional; bajo esa premisa, la eliminación o reducción de deducciones de la base imponible del Impuesto a la Renta no constituye una regresión de derechos. El gasto es un componente de una de las posibles fórmulas para establecer la base imponible del tributo.

En referencia a **la tabla de cálculo de Impuesto a la Renta de personas naturales, reformada por el artículo 43 de la Ley para el Desarrollo Económico**, es necesario indicar que la misma satisface los parámetros de progresividad conforme a los principios constitucionales del régimen tributario, compuesta de 9 rangos que consideran los de tarifa marginal del 0% al 37%, lo que permite al país alcanzar un nivel óptimo de suficiencia recaudatoria, con base en la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes.⁴

DATOS DE RECAUDACIÓN

Tabla 2

-cifras en millones de USD-

Recaudación Total	feb-22	mar-22	abr-22	may-22	jun-22	jul-22	Total
Retenciones en relación de dependencia	16,9	19,9	21,5	52,6	20,7	25,3	157,0

Fuente: Base de datos SRI.

Limitaciones: Cifras sujetas a revisión

Conciliadas al 31 de julio 2022

Tratándose de las reformas introducidas sobre gastos personales que a partir de la vigencia de la ley, las personas naturales pueden utilizar como rebaja del impuesto a la renta causado, a continuación se presenta un ejemplo del cálculo del impuesto considerando la referida

⁴ ANEXO – incremento promedio de la tarifa.

rebaja, tomando como muestra el caso en el que ingreso mensual obtenido en relación de dependencia fuese de 1.6760 dólares.

CALCULO DE IMPUESTO A LA RENTA PERSONA NATURAL			
Comparación del Impuesto a la Renta con reforma y sin reforma			
Conceptos	Sin refroma	Con reforma	Observación
Ingreso mensual	1.676,00	1.676,00	
Ingreso bruto anual	20.112,00	20.112,00	
(-) Aporte al IESS	2.302,82	2.302,82	
(-) Gastos personales	10.056,00	No aplica	Hasta el año 2021: Valor menor entre el 50% del ingreso gravado y el 1,3 veces la FBD (14.703)
Subtotal	7.753,18	17.809,18	
Exoneración tercera edad	-		
Exoneración discapacidad	-		
Base Imponible	7.753,18	17.809,18	
(-) Fracción básica		14.410,01	
(=) Fracción excedente		3.399,17	
(x) % Fracción excedente		10%	
(=) Impuesto a la fracción excedente		339,92	
(+) Impuesto a la fracción básica		155,00	
Impuesto a la Renta Causado		494,92	
Rebaja por gastos personales	No aplica	494,92	A partir del año 2022: La rebaja a la que tiene derecho el contribuyente es de 1.007,51, sin embargo, este valor no puede ser mayor al impuesto causado. <i>(Detalle del cálculo en la siguiente tabla)</i>
Impuesto a la renta anual a pagar	-	-	
Retención de impuesto a la renta mensual	-	-	

Cálculo de la rebaja por gastos personales:

Datos necesarios para efectuar los cálculos:		
Datos para cálculos	Valor	Observación
Ingreso Mensual	1.676,00	
Ingreso bruto	20.112,00	
Décimo cuarto Sueldo	425,00	
Décimo Tercer Sueldo	1.676,00	
Fondos de reserva	1.675,33	
Total Ingresos del contribuyente	23.888,33	
Aporte IESS anual (para sector público)	2.302,82	Se considera la tarifa del 11.45% para el sector público
Gastos personales proyectados	5.900,00	
Exoneración tercera edad	-	
Exoneración discapacidad	-	

CÁLCULO REBAJA DE IMPUESTO A LA RENTA POR GASTOS PERSONALES 2022	
	Valor
Fracción Básica Desgravada (FBD) de Impuesto a la Renta 2022	11.310,00
2,13 condición DE Fracción Básica Desgravada de Impuesto a la Renta para rebaja	24.090,30
Si renta bruta anual No excede los 2,13 FBD aplica el 20%	20%
Si renta bruta anual excede los 2,13 FBD aplica 10%	10%
Valor canasta basica (diciembre año 2021)	719,65
Valor de 7 canastas basicas	5.037,55
Gastos personales proyectados	5.900,00
L = El valor que resulte menor entre los gastos personales declarados del periodo fiscal anual y el valor de la canasta básica multiplicado por siete	5.037,55
Total ingresos del contribuyente	23.888,33
Valor maximo de rebaja por gastos personales	1.007,51

3.3. Tema: Exoneración del Impuesto a las Herencias a los beneficiarios dentro del 1er grado de consanguinidad.

Acciones No.	120-21-IN; y, 11-22-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad del artículo 43 numeral 2 de la Ley para el Desarrollo, que reforma el literal d) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno relativo al Impuesto a la Herencia, porque vulneraría el principio de generalidad.

Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 36, literal d), inciso 10:	
Anterior a la reforma	Reformado
<i>En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer</i>	<i>Se exonera del pago del Impuesto a la Herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Tampoco se</i>

<i>grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad.</i>	<i>causará el impuesto en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria.</i>
--	---

Mediante la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones⁵ se sustituyó el literal d) del artículo 36 de la ley de Régimen Tributario Interno que contiene la norma que grava las herencias, legados y donaciones. Esta reforma establece que el impuesto grava el incremento patrimonial derivado de herencias, legados, donaciones, hallazgos y otras transacciones a título gratuito.

Esta disposición prevé que el hecho generador, en el caso de herencias y legados, será la aceptación tácita o expresa por parte de los beneficiarios; y, en los otros casos, el acto o contrato de transferencia de dominio. Pagan el impuesto los residentes en Ecuador por los bienes existentes en el país o en el extranjero, y los no residentes por los bienes que se encuentren en Ecuador (en este caso lo pagado en el exterior se constituye en crédito tributario que se reata del impuesto gravado en Ecuador). Además, se agregaron disposiciones anti elusivas, por las cuales se presume herencia en el caso de traslados de bienes a fideicomisos, bajo ciertas circunstancias.

Al respecto me permito indicar que, la Constitución de la República prevé:

“Art. 300.- 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.

“ Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo 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.”

Por su parte, la Ley de Régimen Tributario establece:

“Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: (...)

⁵ Ley publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 802 de 21 de julio de 2016.

d) Están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar del fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario.

En caso de residentes en el Ecuador, también estará gravado con este impuesto el incremento patrimonial proveniente de bienes o derechos existentes en el extranjero, y en el caso de no residentes, cuando el incremento provenga de bienes o derechos existentes en el Ecuador.

No están sujetos a este impuesto: los importes por seguros de vida, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante en la póliza correspondiente; y, las becas de estudio e investigación, a desarrollarse en Ecuador o en el extranjero, en cualquier nivel y grado educativo, concedidas por entidades del sector público o por organizaciones de la sociedad civil reconocidas legalmente, de acuerdo con las formas y condiciones que se establezcan mediante Reglamento.

Toda persona natural o persona jurídica residente en el Ecuador que obtenga en el extranjero incrementos patrimoniales objeto del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones o de naturaleza análoga, podrá utilizar como crédito tributario de este impuesto, aquel que haya pagado en el exterior vinculado con el mismo hecho generador, sin que dicho crédito pueda superar el impuesto generado en el Ecuador por tales incrementos patrimoniales. En el reglamento se establecerán las normas necesarias para la aplicación de esta disposición.

Son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros.

Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes.

En el caso de herencias, legados, y donaciones, el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita.

Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad en el porcentaje y proporcionalidad que se señale en la respectiva ley; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

AÑO 2022 En dólares

<i>Fracción Básica</i>	<i>Exceso hasta</i>	<i>Impuesto sobre la Fracción Básica</i>	<i>% Impuesto sobre la Fracción Excedente</i>
0	72.750	0	0%
72.750	145.501	0	5%
145.501	291.002	3.638	10%
291.002	436.534	18.188	15%
436.534	582.055	40.017	20%
582.055	727.555	69.122	25%
727.555	873.037	105.497	30%
873.037	<i>En adelante</i>	149.141	35%

Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.

Se exonera del pago del Impuesto a la Herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Tampoco se causará el impuesto en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria.
(...)"

De la normativa citada podemos identificar los siguientes elementos constitutivos del tributo:

a) Sujetos pasivos:

Son sujetos pasivos del impuesto: los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito.

También son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderado, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros.

Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes.

Hay que resaltar que 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. Tampoco debe satisfacer este impuesto el cónyuge superviviente que

participe como heredero, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria.

b) Hecho generador:

Aceptación expresa o tácita de la herencia⁶, legado o donación.

1. La aceptación es expresa cuando se la hace mediante documento público o privado.
2. La aceptación es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar, y que no hubiere tenido derecho de ejecutar, sino en su calidad de heredero; a continuación, varios ejemplos:

- Cobro de créditos hereditarios.
- Impugnación de validez de testamento del causante.
- Dirección del negocio que había sido del causante.
- Ostentar ante la administración tributaria el título de heredero.
- Otorgamiento de escritura de apoderamiento.
- Interponer reclamaciones o demandas.
- Hacer gestiones sobre bienes hereditarios.
- Pago con bienes hereditarios una deuda de la herencia.

No son objeto del impuesto los importes por seguros de vida, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante en la póliza correspondiente y las becas de estudio e investigación a desarrollarse en Ecuador o en el extranjero, en cualquier nivel y grado educativo, concedidas por entidades del sector público o por organizaciones de la sociedad civil reconocidas legalmente.

c) Crédito tributario:

Los contribuyentes podrán utilizar como crédito tributario los siguientes valores:

- El impuesto pagado en el exterior vinculado con el mismo hecho generador, sin que dicho crédito pueda superar el impuesto generado en Ecuador por tales incrementos patrimoniales.

En conclusión, la configuración de este impuesto, con las excepciones previstas a determinados herederos, no vulnera el principio de generalidad, debido a que el legislador se encuentra autorizado a establecer exclusiones en virtud de razones que obedezcan a un orden público económico o social. Cuando el vínculo entre el causante y el heredero es más estrecho, tiene una mayor participación en la generación del ahorro y patrimonio que se grava con el impuesto. Por tanto, el Estado debe garantizar la transmisión de dicho

⁶ Código Civil.

Art. 1264.- La aceptación de una herencia puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando se toma el título de heredero; y es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar, y que no hubiera tenido derecho de ejecutar, sino en su calidad de heredero.

patrimonio en el que se comprenden los activos productivos para la continuidad de la generación de más renta en el futuro.

3.4. Tema: Los recursos que se recauden por las contribuciones temporales no se consideran ingresos permanentes.

Acciones No.	119-21-IN; 120-21-IN; y, 15-22-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de la Disposición General Séptima de la Ley para el Desarrollo por considerar que los recursos que provengan como producto de la aplicación de dicha Ley deben considerarse como ingresos permanentes.

4.1. BASE NORMATIVA

4.1.1. La Constitución de la República del Ecuador dispone en sus artículos 285, 286, 298, 300 y 301 lo siguiente:

“Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. 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.”*

“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.”

“Art. 298.- Se establecen preasignaciones presupuestarias destinadas a los gobiernos autónomos descentralizados, al sector salud, al sector educación, a la educación superior; y a la investigación, ciencia, tecnología e innovación en los términos previstos en la ley. Las transferencias correspondientes a preasignaciones serán predecibles y automáticas. Se prohíbe crear otras preasignaciones presupuestarias.”

“Art. 300.- 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.

*“**Art. 301.-** Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo 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.”*

4.2.2. El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en sus artículos 78 y 79 prevén:

*“**Art. 78.- Clasificación de Ingresos.-** Los ingresos fiscales se clasifican en ingresos permanentes y no permanentes, y podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.*

***Ingresos permanentes:** Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.*

***Ingresos no-permanentes:** Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria. La generación de ingresos no-permanentes puede ocasionar disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos no permanentes pueden provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público.”*

*“**Art. 79.- Clasificación de egresos.-** Los egresos fiscales se clasifican en egresos permanentes y no permanentes, y éstos podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.*

***Egresos permanentes:** Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter operativo que requieren repetición permanente y permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad. Los egresos permanentes no generan directamente acumulación de capital o activos públicos.*

***Egresos no-permanentes:** Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter temporal, por una*

situación específica, excepcional o extraordinaria que no requiere repetición permanente. Los egresos no-permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos. Por ello, los egresos no permanentes incluyen los gastos de mantenimiento realizados exclusivamente para reponer el desgaste del capital.”

4.2. ASPECTOS TÉCNICOS

Las contribuciones establecidas mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 tienen el carácter de temporal y extraordinarias.

La Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades se debe declarar y pagar en 2 periodos hasta el 31 de marzo de 2022 y 2023 sobre el patrimonio que tenía registrado con corte al 31 de diciembre de 2020.

La Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Naturales se debía declarar por única vez hasta el 31 de marzo de 2022.

Por lo señalado, se ha dispuesto que los recursos que se recauden por concepto de estas contribuciones temporales no sean considerados **como ingresos permanentes y, por tanto, no son objeto de preasignación alguna**. En consecuencia, no se vulnera el artículo 298 de la Constitución de la República, al no existir un gasto afectado de manera previa, por un lado, y al no tratarse de ingresos permanente, por otro.

3.5. Tema: Contribuciones temporales

Acción No.	120-21-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de las contribuciones temporales debido a que supuestamente la carga tributaria sería superior para las personas naturales que para las sociedades.

En la acción de inconstitucionalidad No. 110-21-IN se hace mención al articulado relativo a las contribuciones temporales.

De acuerdo con lo señalado en la demanda referida, una persona natural con un patrimonio de US\$ 5'000.000,00 debería cancelar un valor de impuesto a las contribuciones temporales de US\$ 57.000,00, mientras que una sociedad con el mismo nivel de patrimonio, cancelaría por este tributo un valor de US\$ 40.000,00. Finalmente, el accionante señala a este respecto:

“Encontramos un desajuste en la presente ley, quiénes (sic) más tienen, van pagando menos y quiénes (sic) 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.”

Es menester señalar sobre este punto, en primer lugar, que existe un error en el cálculo. Así, en el ejemplo propuesto, la persona natural debería cancelar US\$ 59.000. Sin embargo, se debe considerar todo el plazo de vigencia del impuesto. En tal sentido, las personas naturales solamente tienen que satisfacer esta contribución en el ejercicio 2022, mientras que las sociedades están obligadas al pago en los ejercicios 2022 y 2023. En consecuencia, al agotarse la vigencia de este régimen, en el ejercicio 2023, una sociedad que registre un patrimonio de US\$ 5'000.000,00, terminará pagando al fisco un valor de tributo por este concepto de US\$ 80.000,00, mientras que la persona natural, con el mismo nivel de patrimonio, cancelará solamente US\$ 59.000,00.

Por otro lado, el principio de progresividad orienta al legislador a diseñar un sistema tributario en el que los sujetos pasivos contribuyan en una cantidad cada vez mayor por franjas de renta⁷. En este sentido, se debe establecer en cada caso la configuración del impuesto que satisfaga este principio directriz. No obstante, hay que considerar que la capacidad contributiva no siempre lo determina la estructura o estatus jurídico del agente económico. Por lo que no siempre una sociedad podrá evidenciar mayor capacidad de contribuir, en función de sus activos, que una persona natural. Además, se debe considerar que la capacidad contributiva debe medirse en función de la carga tributaria global de un sujeto pasivo, y no solamente en referencia a un impuesto en particular ni al tipo de sujeto al que se hace referencia.⁸

DATOS DE RECAUDACIÓN

Tabla 3

-cifras en millones de USD-

Recaudación Total	feb-22	mar-22	abr-22	may-22	jun-22	jul-22	Total
Contribución Post COVID Sociedades	0,0	301,1	5,2	9,3	9,2	9,9	334,6
Contribución Post COVID Personas Naturales	0,0	91,8	16,5	11,8	14,2	9,8	144,1

Fuente: Base de datos SRI.

⁷ “Se dice que un impuesto es formalmente progresivo cuando la cuota a pagar aumenta en mayor proporción que la base. La progresividad formal es consecuencia bien de aplicar una escala con tipos marginales crecientes, o bien un tipo fijo con un mínimo exento deducible de la base.” Sevilla Segura José, *Manual de Política y Técnicas Tributarias del CIAT*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, 2006, p. 64.

⁸ “La capacidad absoluta u objetiva significa lo siguiente: al legislador le corresponde escoger determinados hechos con signos-presuntivos de riqueza (hechos indicadores de capacidad económica), a los cuales se harán incidir la norma jurídico-tributaria. La capacidad contributiva relativa o subjetiva, por otro lado, significa que la repartición de la carga tributaria debe respetar la igualdad dente los contribuyentes, en el deber de contribuir para la recaudación de tributos. Esto significa que todos los contribuyentes deben participar de modo igualitario en la acción recaudatoria del Estado.” Caliendo Paulo, *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho*, GRILEY, Lima, 2018, p. 398.

Limitaciones: Cifras sujetas a revisión

Conciliadas al 31 de julio 2022

EJEMPLOS:

1. Contribución post Covid - Personas Naturales

TABLA DE CONTRIBUCIÓN TEMPORAL AL PATRIMONIO DE PERSONAS NATURALES

DESDE USD	HASTA USD	IMPUESTO SOBRE LA FRACCIÓN BÁSICA	% IMPUESTO SOBRE LA FRACCIÓN EXCEDENTE
0	999.999,99	0	0,0%
1.000.000,00	1.199.999,99	0	1,0%
1.200.000,00	En adelante	2.000	1,5%

Período fiscal	2022
Total Activos	2.700.000,00
(-) Total Pasivos	1.200.000,00
(=) Total Patrimonio	1.500.000,00

Fracción básica		2.000,00
Total Patrimonio	1.500.000,00	
(-) Fracción básica	1.200.000,00	
(=) Fracción excedente	300.000,00	
Tarifa fracción excedente %	1,5%	4.500,00
Total contribución patrimonio		6.500,00

2. Contribución post COVID - Sociedades

TABLA DE CONTRIBUCIÓN TEMPORAL AL PATRIMONIO DE SOCIEDADES

Patrimonio Desde	Patrimonio Hasta	Tarifa sobre el Patrimonio
0	4.999.999,99	0,0%
5.000.000,00	En adelante	0,80 %

Periodo fiscal	2022
Total Activos	15.000.000,00
(-) Total Pasivos	7.000.000,00
(=) Total Patrimonio	8.000.000,00
Total Patrimonio	8.000.000,00
(x) Tarifa sobre el patrimonio	0,80%
Total contribución patrimonio	64.000,00

Contribución 2022	64.000,00
Contribución 2023	64.000,00

3.6. Tema: Reforma del ART. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Acción No.	110-21-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de la reforma al Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno debido a que la misma implicaría eliminar los estímulos tributarios para el sector microempresario.

El artículo 44 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 587 de 29 de noviembre 2021, reforma el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno en los siguientes términos:

“Art. 44.- Elimínese los siguientes incisos del artículo 37:

“Para establecer la base imponible de sociedades consideradas microempresas, se deberá deducir adicionalmente un valor equivalente a una (1) fracción básica gravada con tarifa cero (0) de impuesto a la renta para personas naturales.

Las sociedades exportadoras habituales, así como las que se dediquen a la producción de bienes, incluidas las del sector manufacturero, que posean 50% o más de componente nacional y aquellas sociedades de turismo receptivo, conforme lo determine el Reglamento a esta Ley, que reinviertan sus utilidades en el país, podrán obtener una reducción de diez (10) puntos porcentuales de la tarifa del impuesto a la renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, activos para riego, material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, acuícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados

con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo; para ello deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establezcan en el reglamento a la presente Ley. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el treinta y uno (31) de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión.”

Como producto de esta reforma se eliminaron los incisos que establecían una reducción de la base imponible para microempresas y una reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta para ciertos contribuyentes que cumplieran la condición de reinvertir sus utilidades.

Nuevamente, es menester señalar que el legislador tiene un margen de acción amplio para regular el incremento o reducción de la carga impositiva en función de los objetivos de la política económica y tributaria. Esto en el ejercicio de sus potestades para el sostenimiento de las finanzas públicas de acuerdo con las proyecciones y necesidades de financiamiento del Presupuesto General del Estado.

3.7. Tema: Transacción

Acción No.	11-22-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de las disposiciones relativas a la facultad de transigir incorporada en el Código Tributario.

En el texto de la acción de inconstitucionalidad No. 11-22-IN, se consigna lo siguiente:

Párrafo: 3.2.24: “...Por tal motivo, en aras de garantizar la suficiencia recaudatoria, se imponen tributos; se establecen sanciones, se determinan reglas y plazos de exigibilidad de la obligación tributaria, se optimizan las facultades tributarias, etc. Medidas que, indiscutiblemente, deben considerar para su aplicabilidad, coherencia y razonabilidad de todo el ordenamiento jurídico tributario. La falta de criterio suficiente en la creación de mecanismos tendientes a mejorar la suficiencia recaudatoria, simplemente generarían el efecto contrario y atentarían contra dicho principio.”

Respecto del principio de suficiencia recaudatoria, cabe señalar que el mismo exige al hacedor de política pública que tenga en cuenta las necesarias cargas fiscales que debe atender el Estado, a efectos de diseñar un sistema tributario que satisfaga el financiamiento de estas. No se puede confundir el alcance de este principio con mecanismos de extinción de obligaciones que se refieren a la relación concreta entre el sujeto pasivo y el sujeto activo.

Por otro lado, según lo establece el numeral 15 del artículo 74 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, el ente rector del Sistema Nacional de Finanzas Públicas

debe emitir un dictamen en forma previa, obligatoria y vinculante respecto de todo proyecto de ley que tenga impacto en los recursos públicos. Este dictamen fue emitido previo al envío del proyecto de ley, garantizando precisamente que la reforma se adecue a las necesidades de financiamiento del déficit fiscal por el que atravesaba el Estado.

Finalmente, es preciso enfatizar en que el principio de suficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República, se ha satisfecho plenamente en la medida en que el potencial recaudatorio del proyecto de ley se estimaba en alrededor de US\$ 1.400 millones.

Además, es preciso considerar que el régimen de la facultad para transigir no enerva ninguna de las facultades de la administración tributaria, tanto determinadora, resolutive o sancionadora.

Por otra parte, en la acción 11-22-IN se señala en el párrafo 3.2.26, exactamente anterior al párrafo 3.3.28:

“La ausencia de sanción generaría que en un país sin suficiente cultura tributaria, los sujetos pasivos tiendan a disminuir sustancialmente el pago de sus tributos, esperando que, incluso en caso de ser determinados, no sufran la consecuencia del no pago oportuno y suficiente de la obligación tributaria. La falta de coerción suficiente en el pago de la obligación tributaria no se genera única y necesariamente en la derogatoria expresa de sanciones, sino también, cuando la ley tributaria crea mecanismos de condonación o transacción sobre dichas sanciones.”

Se debe marcar una diferencia entre la figura de la transacción y la de remisión. Esta última siempre ha conestado en el ordenamiento jurídico y se encuentra supeditada a los límites previstos en la ley. Las consecuencias de una remisión se ponderan por parte del legislador, a la luz del principio de proporcionalidad, pero se trata de un asunto enmarcado dentro del principio de reserva de ley.

Por otro lado, la transacción es esencialmente un mecanismo para extinguir obligaciones litigiosas en la medida en que resulte financiera y recaudatoriamente favorable para el fisco. Para que se pueda participar en un proceso de mediación en el que se discuta cuestiones de fondo, tales como el impuesto y sus accesorios, es presupuesto necesario que los mecanismos de determinación e impugnación de la deuda tributaria no estén agotados. En este punto es que la doctrina especializada ha considerado que la obligación aún no adquiere el carácter de indisponible; por lo que **no existe un valor indiscutido a pagar puesto que se encuentra sujeto a impugnación administrativa o a control jurisdiccional, pues la obligación no adquiere firmeza.**

3.8. Tema: De la derogatoria del Art. 26 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309, de 21 de agosto de 2018

Acción No.	28-22-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de las disposiciones que eliminan los incentivos a la inversión en cantones de frontera, tales como las exoneraciones de Impuesto a la Renta.

El artículo 117 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID -19, deroga el artículo 26 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, que, entre otras cosas, establecía una exoneración del impuesto a la renta para ingresos provenientes de inversiones siempre que cumplan algunos requisitos y dentro de un determinado plazo. Cuando estas inversiones productivas se localizaban en cantones fronterizos, el plazo de exoneración podía extenderse hasta por cinco años más.

Si bien es cierto que el artículo 249 de la Constitución señala que se promoverá el desarrollo económico de los cantones de frontera, no se dispone como medida exclusiva la concesión de exoneraciones a quienes inviertan en dichos territorios. El artículo 249 referido contiene lo que en doctrina se denomina un principio directriz, el cual ordena diseñar cualquier tipo de política que se oriente a cumplir dicho objetivo, por cualquier medio, bajo el análisis de proporcionalidad.

En consecuencia, no se puede concluir que se encuentre proscrito para el legislador el regular o limitar los beneficios tributarios a la inversión, tales como exoneraciones o deducciones, lo que puede hacerse con base en un análisis de la racionalidad en la recaudación y dispendio del gasto público.

3.9. Tema: Régimen Impositivo para Microempresarios y Negocios Populares RIMPE.

Acción No.	15-22-IN; y, 119-21-IN
Breve descripción del contenido	Se cuestiona la constitucionalidad de las disposiciones relativas al RIMPE cuyo objeto imponible son los ingresos brutos.

Respecto de este régimen, en las demandas No. 15-22-IN y 119-21-IN se señala de manera general que este régimen sería inconstitucional debido a que el objeto imponible consiste en los ingresos brutos anuales.

Cabe señalar que, en efecto, los contribuyentes sujetos a este régimen soportan una carga tributaria que se calcula con base en el ingreso bruto percibido en el año. No obstante, cabe precisar lo siguiente:

En primer lugar, existen ingresos que no se someten a este régimen debido a que su fuente se encuentra expresamente excluida del mismo en el artículo 97.4 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos ingresos son:

- “a) Los que hayan percibido ingresos brutos superiores a trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 300.000,00) en el ejercicio económico inmediatamente anterior;*
- b) Los que tengan por actividad económica las previstas en los artículos 28 y 29 de la Ley de Régimen Tributario Interno;*
- c) Los que se dediquen a la prestación de servicios profesionales, mandatos y representaciones, transporte, actividades agropecuarias, comercializadora de combustibles, relación de dependencia, así como aquellos que perciban exclusivamente rentas de capital y demás que mantengan regímenes especiales de pago de impuesto a la renta según la Ley de Régimen Tributario Interno;*
- d) Los receptores de inversión extranjera directa, y aquellos que desarrollen actividades en asociación público-privada;*
- e) Los que desarrollen su actividad económica en el sector de hidrocarburos, minero, petroquímica, laboratorios médicos y farmacéuticas, industrias básicas, financiero, economía popular y solidaria y seguros.”*

En segundo lugar, el hecho de que el impuesto a la renta se configure sobre el ingreso bruto no basta para vulnerar por sí solo un precepto constitucional. La Constitución dispone que el régimen tributario se regirá, entre otros, por normas que se inspiran en principios como el de **simplicidad administrativa**. A la luz de este principio, es deseable que el legislador opte por mecanismos que coadyuven a alcanzar objetivos de política fiscal como la reducción de los costos de cumplimiento para el contribuyente, la mitigación de la informalidad de algunos sectores de la economía y el fomento de la cultura tributaria. Precisamente respecto de este último objetivo, cabe indicar que este régimen simplificado solamente rige por tres ejercicios económicos, como lo establece el artículo 97.5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al cabo de lo cual se pretende que el contribuyente haya adquirido cierto nivel de dinámica y formalidad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Finalmente, es de destacar que la doctrina especializada reconoce la posibilidad de que en un sistema tributario convivan este tipo de regímenes simplificados con el régimen general. Al respecto, el profesor Caliendo señala:

- “Se observa que se trata de un método simplificado de tributación, dado que exime a la administración de la Hacienda de recolectar datos, realizar cálculos, fiscalizar los datos del contribuyente y auxilia evitando o reduciendo el planeamiento tributario. Así, basta que ocurra la obtención de ingresos e incidirá*

la tributación. Existen tres formas distintas para tributarse la renta bruta (gross income), a saber: el régimen i) optativo; ii) con ajustes; y iii) compulsorio o tributos incidentes sobre la facturación e ingreso bruto.”⁹

Es así como, el régimen RIMPE obedece a una configuración legal del impuesto a la renta para sectores de la economía que se encuentran comprendidos en un umbral de ingresos correspondiente a microempresas, cuyo propósito principal es satisfacer el principio constitucional de simplicidad administrativa y fomentar la formalidad de los contribuyentes más pequeños.

De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC)¹⁰ en el Ecuador, de un total de 882.766 empresas en el año 2019, 9 de cada 10 se desenvuelven en la categoría de microempresas.

En ese contexto, expertos del Banco Interamericano de Desarrollo, señalan que:¹¹

Los pequeños contribuyentes individuales, la micro y pequeña empresa (Mipymes), siempre han sido un factor de preocupación entre los formadores de la política tributaria. Por un lado, por cuanto constituyen el universo más grande de contribuyentes (60 al 96 % según el país); de otro, su importancia en la recaudación es muy reducida (0,1 al 3,9%) en la región.

Estos contribuyentes están, en muchos casos, en la economía de subsistencia, donde la informalidad es el factor dominante, sin cobertura de la seguridad social, con reducida capacidad administrativa y operación basada en flujos de efectivo. El desafío de las administraciones tributarias en América Latina es asegurar que estos contribuyentes paguen sus impuestos y que los costos de cumplimiento y control tributario sean asequibles estimulando su productividad y formalización.

Por lo que, desde una perspectiva fiscal, era necesario establecer un régimen especial para este tipo de estructuras económicas que permitiese cumplir con ciertos parámetros, como:

- Incrementar la formalidad.
- Reducir el coste de cumplimiento de obligaciones tributarias formales y simplificar el sistema de tributación de impuesto a la renta e IVA.
- Facilitar la liquidez para emprendedores considerados microempresas y negocios populares.
- Simplificar los procesos administrativos tributarios facilitando el cumplimiento de obligaciones y reducir la evasión fiscal con costos/gastos inflados.

⁹ Caliendo Paulo, op. cit., p. 413.

¹⁰ *Microempresas en cifras* Boletín Técnico No. 01-2020-DIEE INEC

¹¹ Alberto Barreix y Darío González, *Tributación para las Mipymes: un régimen para el 80% de los contribuyentes que pagan el 2%*, Banco Interamericano de Desarrollo, <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/tributacion-para-mipymes-post-pandemia/>

Respecto al RIMPE, conforme se desprende de las bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 31 de julio de 2022, constan registrados 1.547.866 contribuyentes en este régimen, de los cuales 1.213.467 sujetos se encuentran registrados bajo la consideración de RIMPE – negocio popular y 334.399 contribuyentes bajo la consideración de RIMPE – emprendedores.

A continuación, se exponen diferentes escenarios de ingresos con el respectivo impuesto generado tanto en el vigente régimen RIMPE como en los pasados regímenes Régimen Impositivo Simplificado RISE y Régimen Impositivo para Microempresas (RIMI)

Actividad	Ingresos anuales	RISE	RIMI	RIMPE	AHORRO	
					Frente al RISE	Frente al RIMI
Actividad de restaurante	4.800,00	86,04	96,00	60,00	26,04	36,00
	10.000,00	326,28	200,00	60,00	266,28	140,00
	20.000,00	652,68	400,00	60,00	592,68	340,00
	60.000,00	3.125,76	1.200,00	485,00	2.640,76	715,00
	100.000,00	No aplica	2.000,00	1.047,50	-	952,50
	300.000,00	No aplica	6.000,00	4.797,52	-	1.202,48

Notas:

1. Los valores a pagar en el RISE se obtuvieron de la tabla vigente para los años 2020 al 2022:

TABLA - CUOTAS RISE 2020-2022							
CATEGORIAS							
	1	2	3	4	5	6	7
INGRESOS ANUALES	0 - 5.000	5.001 - 10.000	10.001 - 20.000	20.001 - 30.000	30.001 - 40.000	40.001 - 50.000	50.001 - 60.000
PROMEDIO DE INGRESOS	0 - 417	417 - 833	833 - 1.667	1.667 - 2.500	2.500 - 3.333	3.333 - 4.167	4.167 - 5.000
HOTELES Y RESTAURANTES	7,17	27,19	54,39	94,46	150,28	206,10	260,48

2. En el Régimen Impositivo para Microempresas (RIMI) el impuesto a la renta se calcula aplicando el porcentaje fijo del 2%.
3. Los valores a pagar del RIMPE se calcularon utilizando la siguiente tabla:

Límite inferior (USD)	Límite superior (USD)	Impuesto a la fracción básica	Tipo marginal (%)
-	20.000,00	60	0
20.000,01	50.000,00	60	1
50.000,01	75.000,00	360	1,25
75.000,01	100.000,00	672,5	1,5
100.000,01	200.000,00	1.047,50	1,75
200.000,01	300.000,00	2.797,52	2

3.10. Tema: Reformas a la Ley de Hidrocarburos, acciones de inconstitucionalidad No. 31-22-IN; y, 120-21-IN

El Servicio de Rentas Internas no es competente para emitir informes técnicos a este respecto.

3.11. Tema: Inconstitucionalidad por la forma e inobservancia del principio de unidad de materia, acciones de inconstitucionalidad No. 31-22-IN; 118-21-IN; 124-21-IN; y, 11-22-IN.

El Servicio de Rentas Internas no es competente para emitir informes técnicos a este respecto.

4. FIRMAS

Rubro	Cargo	Nombre	Firma
Aprobado por:	SUBDIRECTOR GENERAL DE DESARROLLO ORGANIZACIONAL	Miguel Ángel Játiva	
	SUBDIRECTOR GENERAL DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	Ricardo Daniel Flores	
	DIRECTOR NACIONAL DE PLANIFICACIÓN Y GESTIÓN ESTRATÉGICA	José Roberto Nuñez	
	DIRECTORA NACIONAL JURÍDICA	María Leonor Calero	
	DIRECTOR NACIONAL DE CONTROL TRIBUTARIO	Ramiro Muela	
Revisado por:	JEFE NACIONAL DEL DEPARTAMENTO DE PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL	Yolanda Lara Herrera	
	JEFE NACIONAL DEL DEPARTAMENTO DE NORMATIVA	Luis Emilio Veintimilla	
	COORDINADOR NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y ESTUDIOS FISCALES	Sebastián Carvajal	
	COORDINADOR DE PREVISIONES Y ESTADÍSTICAS	Xavier Molina H.	
Elaborado por:	EXPERTO NACIONAL JURÍDICO	Alejandra Pozo	

	EXPERTA NACIONAL DE NORMATIVA TRIBUTARIA	Bianca Sotomayor	
	EXPERTA NACIONAL DE NORMATIVA TRIBUTARIA	Gabriela Espín	