

Quito, D.M., 10 de marzo de 2021

CASO No. 47-15-IN

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

SENTENCIA

Tema: En la presente sentencia se analiza la constitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario con relación a una presunta incompatibilidad con los derechos a la seguridad jurídica, la propiedad privada, al desarrollo de actividades económicas, a la libertad de contratación y con el principio de capacidad contributiva. Luego de haberse efectuado el análisis respectivo se desecha la demanda.

I. Antecedentes Procesales

1. El 27 de junio de 2015, la compañía Almacenes Juan Eljuri Cía. Ltda., representada por su gerente general, la señora Gladys Mary Eljuri Antón, presentó una acción pública de inconstitucionalidad, por razones de fondo, impugnando el artículo 17 del Código Tributario.¹ La accionante solicitó que como medida cautelar se suspenda la aplicación de la norma impugnada, alegando que aquella "*atenta flagrantemente los derechos constitucionales de las personas*".
2. El 15 de marzo de 2016, la Sala de Admisión, conformada por los jueces constitucionales Ruth Seni Pinargote, Manuel Viteri Olvera y Alfredo Ruiz Guzmán, admitió a trámite la presente causa y omitió pronunciarse sobre la medida cautelar solicitada.
3. El 5 de febrero de 2019 fueron posesionados ante el Pleno de la Asamblea Nacional, las juezas y jueces constitucionales Hernán Salgado Pesantes, Teresa Nuques Martínez, Agustín Grijalva Jiménez, Ramiro Ávila Santamaría, Alí Lozada Prado, Daniela Salazar Marín, Enrique Herrería Bonnet, Carmen Corral Ponce y Karla Andrade Quevedo.
4. De conformidad con el sorteo efectuado por el Pleno de la Corte Constitucional en sesión del 9 de julio de 2019, la sustanciación de la presente causa correspondió a la jueza constitucional Teresa Nuques Martínez, quien, mediante providencia del 10 de diciembre de 2020, avocó conocimiento.

¹ Registro Oficial Suplemento No. 38, de 14 de junio de 2005.

II. Alegaciones de las partes

De la legitimada activa

5. La accionante sostiene que la norma impugnada contraviene los derechos a la propiedad (**Art. 66.2 y 321 CRE**), a la seguridad jurídica (**Art. 82 CRE**), y a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación (**Art. 66. 15 y 16 CRE**); así como, a los principios de reserva de ley tributaria (**Art. 132 CRE**) y de iniciativa normativa con carácter privativo en materia tributaria (**Art. 301 CRE**).

5.1. En lo referente a la seguridad jurídica manifiesta que: “[l]a aplicación del artículo 17 comporta la ausencia de formalidades, lo cual no genera discrecionalidad sino arbitrariedad al intérprete, lo que resulta evidentemente inconstitucional. Es incorrecto pensar que en el derecho tributario importa solo el contenido económico del negocio jurídico, pues el sustento para determinar el pago de tributos es la norma jurídico fiscal, la cual debe interpretarse de tal modo que cuando el presupuesto de hecho esté vinculado a un acto jurídico sea legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto definido por características formales establecidas previamente por el legislador”; y, que “en lo que respecta a la interpretación económica el Servicio de Rentas Internas desconoce el principio de seguridad jurídica, pues si el legislador, mediante un proceso dinámico de la realidad económica va incorporando o excluyendo supuestos de deducción, exenciones, tarifas. Específicamente, se ha preocupado en regular que los créditos externos, ya sea entre partes relacionados o no, formen o no parte de la determinación de la base imponible, debe comprenderse entonces que en dichos supuestos no había mayor requisito anteriormente a las reformas tributarias”.

5.2. En lo relativo a la presunta violación del derecho a la propiedad, argumenta: “[s]i la Administración Tributaria determina un valor a pagar por un impuesto determinado por parte del contribuyente, mediante el desconocimiento de rubros declarados a través de la recalificación de aquellos fundamentado en principios interpretativos como el de la realidad económica (y tomando en consideración actos no tipificados como prohibidos) evidentemente que la recaudación tributaria exigida al contribuyente será una confiscación, la cual se encuentra prohibida por la Carta Suprema”.

5.3. Por su parte, en lo atinente al derecho a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación, manifiesta que “[e]l desarrollo de actividades económicas tanto para una persona natural como a una persona jurídica implica poder manejar sus recursos de la forma más eficiente. Queda claro que ese manejo debe estar enmarcado en la ley. En la búsqueda de

eficiencia impositiva, como uno de los motivos que sustente el diseño y ejecución de una determinada estructura comercial o societaria, es absolutamente aceptable, como ha sido señalado desde hace muchos años por la doctrina y la jurisprudencia internacional, utilizar los mecanismos que se amparen en la ley para ello". En este punto además se refiere de manera especial al endeudamiento con partes relacionadas, señalando que es un error interpretar que en todos los casos se lo califique como una subcapitalización por las posibles incidencias impositivas que conlleve.

- 5.4. Finalmente, se deja constancia de que no se ha verificado construcción argumentativa relacionada con los principios de reserva de ley y de iniciativa normativa privativa en materia tributaria (**Arts. 132 y 301 CRE**), conforme lo exige el artículo 79.5 de la LRTI.

Asamblea Nacional

6. La Asamblea Nacional, en lo principal, ha alegado que *"la seguridad jurídica permite generar una certeza en los ciudadanos, en la medida que garantiza el establecimiento de normas previas, claras, públicas y dictadas por la autoridad competente, según las cuales, se va a conducir el ejercicio de sus derechos y obligaciones; y, al ser la norma impugnada una herramienta clara, pública, emitida y aplicada por autoridad competente, que coadyuve con la política económica, al proporcionar recursos al Estado, que permiten estimular la inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza y contribuir a la estabilidad económica, cuyo objetivo está encaminado a evitar la simulación de subcapitalización, es decir debelar (sic) la naturaleza cierta del hecho económico para establecer la base imponible"*.
7. Además, ha indicado que: *"La Constitución de la República, establece que los principios del sistema tributario, 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, en concordancia con el principio de transparencia del sistema tributario que exige el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos, mediante normas e instrumentos que propendan a la prevención de la evasión y elusión tributaria, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando prácticas nocivas de planeación"* (sic).

Presidencia de la República

8. La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, actuando en delegación de la Presidencia de la República, por su parte, ha defendido la norma impugnada, señalando que la misma responde a una institución jurídica desarrollada por el Modelo del Código Tributario para América Latina de la OEA-BID-CEPAL de 1967. Además, ha señalado que *"a efectos de calificar de manera inequívoca el hecho imponible es imprescindible conocer la relación*

económica subyacente en los impuestos y establecer la verdad material con prescindencia de lo alegado por las partes en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal (...), sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimos o razonables”.

9. Por último, en lo concerniente a la seguridad jurídica, ha aludido que “*no podría decirse que se ha configurado una violación al derecho a la seguridad jurídica, cuando la administración califica el hecho imponible de un impuesto de acuerdo al criterio económico, en los casos en que ha podido verificar, razonadamente, que el contribuyente se ha aprovechado de un ropaje ficticio para evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que por ley corresponden.*”

Procuraduría General del Estado

10. En cuanto a la Procuraduría General del Estado, esta ha dicho que “*La accionante pretende que la Corte Constitucional declare esta norma como incompatible con el texto constitucional, por cuanto la Administración Tributaria ha realizado, según su criterio, una aplicación incorrecta del art. 17 del Código Tributario (...). En este sentido, la Corte Constitucional no goza de competencia para determinar si las autoridades competentes han aplicado correcta o incorrectamente una norma infraconstitucional, pues esto es competencia de la justicia ordinaria a través de las instancias correspondientes*”. (sic)
11. Asimismo, ha expresado que “*La norma impugnada fue dictada por el Poder Legislativo ecuatoriano, con fundamento en la potestad tributaria que le otorgan las normas constitucionales pertinentes, en estricto apego al principio de legalidad, mediante el cual no es posible establecer un tributo sin una ley previa que lo cree, así se garantiza el derecho a la propiedad de los ciudadanos. Por lo tanto, esta norma no viola el derecho a la propiedad de los contribuyentes*”.

Servicio de Rentas Internas (Tercero con interés)

12. El Servicio de Rentas Internas ha defendido la constitucionalidad de la norma impugnada señalando que: “*la norma no se constituye en inconstitucional por su aplicación indebida; y es que declarar la inconstitucionalidad de una norma jurídica tiene como fundamento la incompatibilidad de la disposición en análisis con los presupuestos constitucionales y por lo tanto su existencia se hace insostenible dentro del marco jurídico ecuatoriano mientras no exista una adecuación de esa disposición con el régimen constitucional, más si tal disposición no mantiene en su exégesis cuestiones que puedan resultar inconstitucionales, la disposición no puede ser reprochada por la posibilidad de su equivocada aplicación*”.

13. El 25 de febrero de 2021, el Servicio de Rentas Internas solicitó se le conceda audiencia para exponer ante el Pleno y de forma oral, los argumentos que sustentan la constitucionalidad de la norma demandada. No obstante, dado que de conformidad con el artículo 30 de la Codificación del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, el proyecto de sentencia de la presente causa había sido remitido a la Secretaría General de la Corte Constitucional de forma previa a la antedicha solicitud y en vista que ya constan en el expediente las posturas de las partes, incluido del SRI, este Organismo no considera necesario realizar tal diligencia.

III. Competencia

14. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 436 numerales 2, 3 y 4 de la Constitución de la República – CRE-; artículos 75, 76 y 135 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucionales -LOGJCC- y en el artículo 77 de la Codificación del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional -CRSPCC-.

IV. Acto normativo impugnado

15. Conforme se identifica del segundo acápite del libelo de demanda de la accionante, el objeto de estudio de la presente causa recae sobre el artículo 17 del Código Tributario, cuyo texto dispone:

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

V. Consideraciones previas

Inexistencia de cosa juzgada constitucional

16. La LOGJCC, en su artículo 96, establece los efectos del control de constitucionalidad. Las sentencias sobre acciones públicas de inconstitucionalidad surten efectos de cosa juzgada:

2. Cuando la sentencia que desecha la demanda de inconstitucionalidad ha estado

precedida de control integral, no se podrán formular nuevas demandas de inconstitucionalidad contra el precepto acusado, mientras subsista el fundamento de la sentencia.

3. Cuando la sentencia no ha estado precedida de un control integral, no se podrán formular nuevas demandas de inconstitucionalidad contra el precepto acusado con fundamento en los cargos analizados en la sentencia, mientras subsista el fundamento del juicio de constitucionalidad.

17. De la disposición transcrita, se podría presentar una demanda sobre la misma norma siempre que i) no se haya realizado control integral de la norma; o ii) no subsistan los fundamentos de la sentencia.²
18. Al respecto, se ha constatado que la Corte Constitucional mediante sentencia No. 002-18-SCN-CC, dentro del caso No. 187-13-CN, conoció una consulta de norma elevada por el juez décimo primero de la Familia, Mujer, Niñez y Adolescencia de Guayaquil, originada en un proceso de medidas cautelares autónomas que precisamente lo invocó la compañía Almacenes Juan Eljuri Cía. Ltda. El juez justificó su consulta, explicando que consideraba que existía una duda respecto a la constitucionalidad de los artículos 13 y 17 del Código Tributario.
19. En el proceso de medidas cautelares autónomas iniciado por la compañía Almacenes Juan Eljuri Cía. Ltda. se pretendía suspender un proceso de determinación tributaria llevado por el Servicio de Rentas Internas, en el cual supuestamente no se habría estado teniendo en cuenta como gasto deducible del impuesto a la renta, varios rubros que la referida compañía había declarado como “gasto-intereses y comisiones al exterior”.
20. En la sentencia No. 002-18-SCN-CC, la configuración de ese entonces de la Corte Constitucional, con el voto salvado de la jueza Wendy Molina Andrade, concluyó que:

“(…), en razón de la argumentación expuesta por el juez consultante, que en los procesos de determinación del Impuesto a la Renta de la Compañía ALMACENES JUAN ELJURI CÍA. LTDA., de los ejercicios económicos de los años 2006, 2007, 2008 y 2009, fundamentado en la aplicación de los artículos 13 y 17 del Código Tributario, el SRI habría establecido conclusiones divergentes a los años precedentes respecto de hechos que serían jurídicamente iguales, sin indicar por qué razón estas normas le permitirían adoptar una decisión que claramente habría defraudado las expectativas legítimas que el contribuyente se había formado respecto de cómo el derecho debía operar respecto de las deducciones efectuadas. Cabe reiterar que, si el SRI en ocasiones anteriores (Acta de determinación del 2004 y 2005), aceptó como deducible el rubro "Gasto-Intereses y Comisiones al Exterior", tenía que aceptarlo nuevamente, o exponer de manera argumentada y suficiente por qué razón jurídica no correspondía aplicar el mismo

² Corte Constitucional. Sentencia 92-15-IN/21, párr. 15.

criterio que en ejercicios fiscales precedentes, más allá de una aplicación descontextualizada de las normas ahora cuestionadas. En particular, el solicitante ha tenido una expectativa de aplicación de las normas tributarias y de las formas que ha venido actuando (tomando además en consideración que son préstamos incluso de la década de los años 90, que se han venido cancelando con el tiempo y que han sido considerados deducibles por el propio SRI), es decir, había una confianza legítima y razonable frente a las actuaciones de la Administración Tributaria”.

[Énfasis añadido]

21. Además, afirmó que: “[e]sta aplicación arbitraria de la norma infraconstitucional, a su vez, ocasiona otras transgresiones a normas constitucionales (...). Así, tenemos el derecho a la propiedad (artículo 66, número 26), del cual se extraen los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva (...). Lo mismo sucede con las normas que reconocen los derechos a desarrollar actividades económicas, a la libertad de contratación y a la libertad personal (artículo 66, números 15, 16 y 29, letra d); y, artículo 76, números 2 y 3), ya que todas ellas demandan que la decisión que las afecte esté fundada en derecho, y no resulte arbitraria, como sucedería de darse una aplicación de los artículos 13 y 17 del Código Tributario en los términos establecidos en la consulta efectuada.”
22. Resolviendo, por un lado, declarar que los artículos 13 y 17 del Código Tributario eran constitucionales; y por otro, que: “*las Actas de Determinación de impuesto a la Renta de los ejercicios económicos de los años 2006, 2007, 2008 y 2009 de la Compañía ALMACENES JUAN EUURI CÍA LTDA., se han vulnerado los derechos, principios y reglas constitucionales a la seguridad jurídica, la propiedad, al desarrollo de actividades económicas, libre contratación, a la presunción de inocencia, entre otros (...)*”.
23. (i) A partir de lo cual se observa: (a) que en la sentencia No. 002-18-SCN-CC, la entonces configuración de la Corte Constitucional no realizó un control integral de la constitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario, en tanto que se limitó su estudio con relación a una presunta incompatibilidad con el artículo 82 de la CRE; e inclusive respecto a dicha incompatibilidad, (b) se centró en realizar un control concreto y mas no abstracto, el cual mayoritariamente giró en torno a la actuación tributaria del servicio de Rentas Internas, en lo que respecta a su facultad determinadora de tributos, concluyendo que hubo una vulneración a la seguridad jurídica porque aparentemente se habría violado el principio previsibilidad y la expectativa legítima que la compañía demandante tenía, toda vez que en años anteriores, los rubros en revisión sí habían sido considerados para “*gasto-intereses y comisiones al exterior*”.
24. (ii) En ese mismo sentido, dada la naturaleza concreta del tipo de control que se efectuó con la sentencia No. 002-18-SCN-CC, el cual estuvo dirigido principalmente a la revisión de ciertas actas determinativas tributarias, esta Corte concluye que los fundamentos de dicha sentencia no subsisten, en un plano

abstracto y general, y por ende no le impiden a esta Corte realizar un nuevo control constitucional integral sobre la norma impugnada.

25. Finalmente, este Organismo advierte que si bien en la sentencia precitada se declara la vulneración de otros derechos y principios constitucionales, como a *“la propiedad, al desarrollo de actividades económicas, libre contratación, a la presunción de inocencia, entre otros”*; dicha conclusión no es acompañada de ningún tipo de análisis o control previo, y se centra en *“las Actas de Determinación de impuesto a la Renta de los ejercicios económicos de los años 2006, 2007, 2008 y 2009 de la Compañía ALMACENES JUAN ELJURI CÍA LTDA”*.
26. Por todo lo expuesto este Organismo concluye que no existe cosa juzgada constitucional que impida hacer un control integral de constitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario.

VI. Análisis del caso

Determinación del problema jurídico

27. La Corte analiza, que, pese a que la accionante ha hecho referencia a la presunta contravención de los derechos a la propiedad y capacidad contributiva (**Art. 66.2, 300, 321 CRE**), a la seguridad jurídica (**Art. 82 CRE**) y a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación (**Art. 66. 15 y 16 CRE**); así como, los principios de reserva de ley tributaria (**Art. 132 CRE**) y de iniciativa normativa privativa (**Art. 301 CRE**); respecto a estos dos últimos principios, no ha sido posible evidenciar alguna argumentación que permita sostener una posible incompatibilidad de la norma impugnada con dichos principios (*párr 5.4*).
28. En este orden de ideas, el artículo 79.5.b. de la LOGJCC, determina que las acciones públicas de inconstitucionalidad son de aquel tipo de acciones donde los accionantes están compelidos a cumplir con cierta carga argumentativa, esto, en tanto que dispone que las demandas de inconstitucionalidad contengan: *“Argumentos claros, ciertos, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que exista una incompatibilidad normativa”*.
29. Así pues, con base a las razones expuestas, dado que la accionante no ha cumplido con el ofrecimiento de un argumento claro y completo respecto al cargo de una eventual incompatibilidad normativa con los principios de reserva de ley tributaria y de iniciativa normativa privativa, la Corte no encuentra razones para cuestionar la presunción de constitucionalidad de la norma con relación a dichos principios constitucionales (**Art. 76.2 LOGJCC**), por lo que este Organismo no abordará dicho cargo.

30. Por consiguiente, la Corte analizará los cargos sobre los derechos a la seguridad jurídica, la propiedad y a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación.

Seguridad jurídica (Art. 82 CRE)

31. En el caso *in examine* la accionante manifiesta que la norma impugnada lesionaría el derecho a la seguridad jurídica, por cuanto instituye un mecanismo por medio del cual “*la Administración Tributaria [puede] sopesar situaciones jurídicas y prescindir de ellas para supuestamente ir a la esencia económica de la transacción*”. Es decir, argumenta que la norma en estudio faculta a la administración tributaria a efectuar una recalificación de ciertos actos jurídicos o económicos independientemente de la forma jurídica que ha sido declarada.
32. Del análisis de la norma impugnada (artículo 17 del Código Tributario), se evidencia que en su primer inciso recoge una norma de *supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica*, según la cual el hecho generador de un tributo que consista en un acto jurídico “*se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados*”. Mientas que en su segundo inciso del mismo artículo estatuye una norma de *supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica*, de conformidad con la cual, cuando el hecho generador haya sido fijado por la ley en términos económicos, “*el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen*”.
33. En consideración de lo expuesto, se comprueba que la norma *sub iudice* está compuesta de dos reglas que establecen:
- *Si el hecho generador consista en un acto jurídico; entonces, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica.*
 - *Si el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos; entonces, se calificará teniendo en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados.*
34. Siendo lo particular de estas reglas, el que las mismas regulen el proceso de *calificación*, esto es, regula la forma en la cual deben efectuarse los procesos de razonamiento jurídico a través los cuales determinado un acto jurídico o un fenómeno económico puede ser releído en clave esencial, a fin de confirmar si el mismo se adecua realmente al hecho generador de una norma tributaria.
35. En este contexto, si bien la Corte Constitucional ha señalado de manera general que, el derecho a la seguridad jurídica en su dimensión formal les garantiza a los

individuos el contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que les permita tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas. También ha manifestado que, en los procesos de razonamiento jurídico, “*el real valor de la seguridad jurídica (...), no reside consumadamente en la previsibilidad de las decisiones, como si en la posibilidad de control de aquellas*”.³

36. Bajo esta lógica, se advierte que el contenido del derecho a la seguridad jurídica, no se agota en el respeto a la aplicación subsuntiva de reglas jurídicas, sino que, garantiza que la decisión adoptada en un proceso de razonamiento jurídico, como puede ser el proceso de calificación o recalificación de cierto acto jurídico o económico con implicaciones tributarias; independientemente del método o modelo de razonamiento que haya observado, se encuentre suficientemente argumentada.⁴

37. En virtud de lo expuesto, este Organismo analizará se la constitucionalidad de la (i) regla de *supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica*, aplicable para los casos en donde el hecho generador sea un acto jurídico, y de la (ii) regla de *supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica*, concerniente a los casos donde el hecho generador se ha fijado con base en conceptos económicos.

(i) Supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica

38. La idea de darle supremacía a la sustancia jurídica sobre la forma jurídica no es exclusiva del derecho tributario, y más bien constituye una norma transversal que comparten varias ramas del Derecho, así, en el derecho civil a esta norma se la denomina *principio papiniano*, y establece que “[c]onocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras”⁵⁶.

39. En lo principal, esta norma persigue que los actos jurídicos se interpreten de conformidad con la real voluntad o intención de sus artífices, sin limitarse a atender las formalidades que los revisten; y en correspondencia con los efectos jurídicos que ciertamente se producen, haciendo prevalecer el contenido del acto jurídico sobre su continente.

40. Lo dicho deja en evidencia que la norma de la supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica – en adelante “principio de realidad jurídica”- opera a través de una dimensión subjetiva, que se enfoca en la real intención de

³ Corte Constitucional. Sentencia No. 1742-13-EP/20, párr. 20.

⁴ *Ibidem*, párr. 22.

⁵ Código Civil. Artículo 1576.

⁶ Si bien el principio de supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica es un principio transversal en varias ramas del Derecho, no es menos cierto que en ciertas ocasiones puede entrar en colisión con otros principios como el de formalidad.

las partes, y de una dimensión objetiva, que hace énfasis en los efectos ciertos que produce el acto jurídico.

41. Con esto se percata la idea de que en los actos jurídicos conviven un aspecto sustancial o esencial y otro formal o accidental. Con esto, en el aspecto esencial estará el contenido prestacional del acto jurídico, así como aquellas cosas sin las cuales, o no surte efecto alguno, o degenera en otro diferente; mientras que en el aspecto accidental estarán aquellos elementos que no le pertenecen al acto jurídico en su esencia o sustancia, y que por tanto no lo afectarán o modificarán, sea que se le quiten o se le agreguen.⁷
42. Así las cosas, se advierte que el principio de realidad jurídica garantiza que los elementos esenciales del acto jurídico no sean desconocidos en pro de los accidentales, y para esto hace un énfasis jurídico en la intención de las partes y en los efectos reales provocados por el acto jurídico.
43. Ahora bien, si se tiene en cuenta que en el campo tributario los hechos generadores de muchos tributos han sido determinados haciendo referencia a actos jurídicos, unilaterales y bilaterales, v. gr. compraventas, donaciones, legados, actos traslaticios, etc.; resulta lógico que el legislador tributario haya contemplado que dichos actos jurídicos se califiquen a la luz del principio de realidad jurídica, tal como lo prescribe el primer inciso del artículo impugnado:

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

[Énfasis añadido]

44. Sin embargo, esta recalificación en “clave esencial” que introduce el principio de realidad jurídica, no puede constituir nunca un acto arbitrario, esto es, una calificación antojadiza que no tenga una verdadera justificación. En consecuencia, para que se pueda obstar de la forma y de la denominación de un acto jurídico, en pro de su esencia y naturaleza jurídica, siempre deberá existir un razonamiento motivado, con suficiencia de premisas, razones y pruebas; lo cual garantizará la protección del derecho a la seguridad jurídica de las personas.
45. Para esto, habrá que tener en cuenta que la relación que puede existir entre la forma y sustancia de un acto jurídico, podrá obedecer dos manifestaciones: (i) o bien, una relación de identidad, donde forma y sustancia sean compatibles; (ii) o

⁷ El Código Civil contiene un análisis similar en el artículo 1460, respecto de los elementos contractuales: “Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales, o no surte efecto alguno, o degenera en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que, no siendo esenciales en él se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales”.

bien, una relación de no identidad, donde forma y sustancia sean incompatibles. De esta manera, siendo el primer caso lo que debería ser ordinario; el principio de realidad jurídica se aplicará bajo el segundo supuesto.

46. Así bien, el proceso de justificación que con base en el principio de realidad jurídica desconozca la forma y denominación declarada, para identificar la verdadera naturaleza del acto jurídico, deberá comprender dos fases, una fase de negación (A) y una fase de afirmación (B) usando como premisas mayores, normas que definan a los actos jurídicos⁸.
47. De ahí que, en consideración de lo expuesto la Corte Constitucional estima que el principio de realidad jurídica no viola la seguridad jurídica, siempre y cuando sus efectos hayan seguido un proceso de justificación suficiente, que tenga como referencia una norma jurídica (norma de identificación del acto jurídico) y la aportación de razones fácticas que comprueben la real esencia del acto jurídico, las cuales deberán tener especial énfasis en la verdadera intención de las partes y en el contenido prestacional del acto jurídico.
48. Finalmente, para el campo concreto del Derecho Tributario, la aplicación del principio de realidad jurídica no se limitará a lo expuesto, sino que, además deberá explicar *por qué* se adecua al hecho generador establecido en la ley. Por consiguiente, deberá contar con una fase de justificación externa⁹ y una fase de justificación interna¹⁰. En la primera se ejecutará la calificación de determinado acto jurídico de conformidad con su verdadera esencia, y en la segunda, se verificará si dicho acto se adecua a alguno de los hechos generadores contemplados por la norma tributaria, a efectos de constatar si nace o no la obligación tributaria.
49. Por todo lo dicho, la Corte Constitucional concluye que el primer inciso del artículo 17 del Código Tributario que establece “*Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados*”, es constitucional, siempre que la calificación del hecho generador, mediante la aplicación del principio de realidad jurídica, haya configurado un razonamiento motivado, con suficiencia de premisas, razones y pruebas.

(ii) **Supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica**

⁸ Sin perjuicio de aquello, pueden existir actos jurídicos de carácter innominado o atípico, cuya conceptualización deberá revisarse en otras fuentes formales (por ejemplo, jurisprudencia) o materiales del Derecho (por ejemplo, doctrina o costumbre mercantil).

⁹ Se entiende como justificación externa el proceso argumentativo por medio del cual se sustenta lo declarado en una o varias de las premisas empleadas en un razonamiento principal.

¹⁰ Se entiende como justificación interna al razonamiento principal propiamente dicho.

50. Así como existen tributos cuyos hechos generadores refieren a actos jurídicos, existen otros, cuyos hechos generadores han sido configurados con base en conceptos netamente económicos como renta, patrimonio o consumo. Respecto a estos, el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario (norma impugnada) dispone: *“Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”*. [Énfasis añadido]
51. A partir de lo expuesto, se advierte que el segundo inciso de la norma impugnada – en adelante “principio de realidad económica”-, establece que en aquellos casos donde un hecho generador esté dirigido a afectar un fenómeno económico, el análisis que se haga para su calificación deberá enfocarse en las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan antes que en la forma jurídica que lo envuelva.
52. Por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta, siendo la “renta” el objeto imponible, dicho tributo va a gravar todos los ingresos de los sujetos pasivos, sin distinción de la fuente jurídica que tengan; es decir sin reparar en si han provenido de un acto jurídico de carácter laboral, civil, mercantil o de cualquier otra especie.¹¹
53. En consecuencia, en estos casos, donde el hecho generador corresponde a un fenómeno, relación o situación económica que se adscribe de forma independiente de la naturaleza jurídica de la fuente, no se dan los presupuestos necesarios para que exista una colisión entre la sustancia económica y la forma jurídica.
54. No obstante, existen circunstancias en las cuales la legislación tributaria ha dotado con cierta trascendencia a la forma jurídica, incluso con relación a hechos generadores definidos en clave económica. En este escenario son relevantes, en lo tocante a la norma impugnada, algunas exoneraciones tributarias que han sido definidas haciendo referencia a actos jurídicos.
55. En esta línea, dado que las exoneraciones tributarias son supuestos establecidos en la ley, bajo los cuales pese a haber nacido la obligación tributaria (verificarse el hecho generador), la norma ha eximido sus consecuencias materiales: afectación económica y obligación de pago; es transcendental analizar la forma en que dichas exoneraciones deben ser calificadas bajo el principio de realidad económica, en consideración de los efectos y consecuencias que traducen sobre el hecho generador (inhibición).

¹¹ Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Artículo 1.

56. Casos como los precitados pueden observarse en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno – en adelante “LRTI”-, el cual establece un catálogo de ingresos que están exonerados del impuesto a la renta, algunas de estas han sido fijadas en consideración de la naturaleza del acto jurídico que tienen como fuente; entre estos se encuentran: ciertos ingresos relacionados a los beneficios sociales de la contratación laboral (Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones),¹² ingresos provenientes de contratos aleatorios (premios de loterías o sorteos auspiciados por ciertas entidades);¹³ frutos civiles de contratos bancarios (intereses percibidos por depósitos de ahorro a la vista);¹⁴ entre otros.
57. Es aquí, que generalmente, pero no de forma exclusiva, en los escenarios de exoneración tributaria, donde puede manifestarse un conflicto entre la forma jurídica y la realidad económica de un hecho gravado; esto en tanto que la fuente de determinado ingreso puede ser expuesta bajo una forma específica que le dé acceso al beneficio de una exoneración tributaria, cuando en realidad la dinámica económica que lo originó es otra.
58. En ocasiones, la propia ley, ya sea inspirada en causas subjetivas (participantes en la relación económica) o por razones objetivas (dinámicas de mercado, regulaciones estatales, etc.) ha decidido resolver de forma previa y general algunos conflictos que pueden presentarse entre la sustancia económica y la forma jurídica, como en el caso de los actos celebrados con empresas fantasmas¹⁵, inexistentes o de papel, o entre partes relacionadas, al considerar que las formas jurídicas no se adecuan a la realidad económica.¹⁶ Por ejemplo:

LRTI. Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

*15.1. (...) Esta exoneración **no será aplicable** en caso de que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de las instituciones en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; **así como cuando dicho perceptor sea una institución del sistema financiero nacional o en operaciones entre partes relacionadas por capital, administración, dirección o control.***

23. Las rentas originadas en títulos representativos de obligaciones de 360 días calendario o más emitidos para el financiamiento de proyectos públicos desarrollados en asociación público-privada y en las transacciones que se

¹² LRTI. Artículo 9. Numeral agregado posterior al once.

¹³ LRTI. Artículo 9. Numeral 10.

¹⁴ LRTI. Artículo 9. Numeral 6.

¹⁵ Terminología adoptada por el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 820 de 17 de agosto de 2016.

¹⁶ En los casos de empresas inexistentes, fantasmas y de papel, y de las partes relacionadas, la legislación tributaria considera que los entes participantes en una relación jurídica carecen de autonomía contractual, sea porque son una de las partes es un vehículo instrumental o porque se encuentra incluida dentro del mismo aparato económico de la otra parte (grupo económico).

practiquen respecto de los referidos títulos. Este beneficio no se aplica en operaciones entre partes relacionadas.

[Énfasis añadido]

59. No obstante, hay situaciones en las cuales, la resolución de los conflictos entre la sustancia económica y la forma jurídica no se encuentra tasada por la ley, y en aquellos casos la aplicación del principio de realidad económica, tal como sucedía con el principio de realidad jurídica, debe estar precedida de un proceso de justificación suficiente que explique *por qué* se presentaría esta incompatibilidad entre lo económico y el ropaje jurídico.
60. En consideración de lo expuesto, la Corte Constitucional considera que la aplicación de principio de realidad económica, *per se* no vulnera el derecho a la seguridad jurídica siempre que se respete un proceso de justificación que obedezca un mínimo de estándares argumentativos.
61. En este contexto, el proceso de justificación que con base en principio de realidad económica repudie la forma jurídica declarada, para identificar la verdadera naturaleza económica del acto, al igual que con principio de realidad económica deberá comprender dos fases, una fase de negación (*A*) y una fase de afirmación (*B*); para lo cual podrá utilizar tanto premisas sistémicas como extrasistémicas,¹⁷ particularmente porque las razones que sirvan para calificar la real esencia económica del acto provendrán de las ciencias económicas, empresariales, etc. (niveles de tasas de intereses en el mercado, motivo económico válido, etc.). Para una vez superado esto, explicar *por qué* el acto jurídico señalado no responde a la realidad económica, y no puede acceder al beneficio tributario correspondiente. Vislumbrándose nuevamente una etapa de justificación externa, y una etapa de justificación interna, o de adecuación de la lectura económica del acto a la disposición normativa.
62. Por todo lo expuesto este Organismo concluye que el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario es constitucional siempre y cuando su aplicación esté sujeta a un proceso de justificación que goce de suficiencia, conforme los estándares definidos; por consiguiente, tanto la administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades determinadoras, como las autoridades judiciales, en casos relativos a la aplicación de este artículo, deberán observar el proceso referido. Por consiguiente, se descarta la vulneración del derecho a la seguridad jurídica.

(iii) Consideraciones adicionales sobre el debido proceso

¹⁷ Razones o premisas obtenidas de afuera del sistema jurídico (no normativas o extrasistémicas), cuya naturaleza dependerá de las circunstancias específicas de cada caso, pudiendo consistir en material probatorio, estudios antropológicos, análisis económicos, etc. Cf. Atienza, M. (2013). Curso de argumentación jurídica. Editorial Trotta: Madrid, párr. 281-282

- 63.** Sin perjuicio de lo señalado, la Corte Constitucional considera necesario reiterar que las autoridades administrativas, tributarias y jurisdiccionales que en el ejercicio de sus competencias deban aplicar la norma impugnada (Art. 17 Código Tributaria), a efectos de calificar determinado hecho generador con base en los principios de realidad jurídica y económica, deberán respetar y garantizar todas las garantías del debido proceso a los contribuyentes, además de la garantía de motivación. De forma especial, deberá permitírsele al contribuyente ejercitar, en todo momento, su derecho a la defensa, debiendo contar con el tiempo y con los medios adecuados, y debiendo ser escuchados en el momento oportuno y en igualdad de condiciones (Art. 76.7 CRE).
- 64.** La Corte reitera que el análisis aquí expuesto no limita las demás facultades que ostenta la administración tributaria para aplicar los principios de realidad jurídica y económica, e implicar la significación económica de otros elementos de los tributos (base imponible, tarifa, etc.), con base en la normativa pertinente.

Propiedad y capacidad contributiva (Arts. 66.2, 300 y 321 CRE)

- 65.** El Estado ocupa un papel principal en la garantía, tutela y acceso de los derechos humanos, sean derechos de libertad, del buen vivir, de participación, o cualquier otro. Empero, la posibilidad de garantizar los derechos demanda necesariamente de un soporte fiscal; es así como, entre las diversas fuentes de ingreso que tiene el Estado, para poder cumplir con su tarea de garantizar y prestar las condiciones y situaciones necesarias para el goce efectivo de los derechos, los tributos ocupan un rol importante. De hecho, en los tres últimos periodos fiscales (2018, 2019, 2020)¹⁸ los ingresos tributarios constituyeron la principal fuente de financiamiento en el presupuesto general del Estado, incluso por encima de los ingresos petroleros.¹⁹
- 66.** Con lo dicho es válido sostener que existe una relación de vinculación presupuestaria entre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la garantía de las condiciones para el ejercicio de los derechos. Acerca de esto, Carlos

¹⁸ Ministerio de Finanzas (2019) Informe Anual de Ejecución del Presupuesto General del Estado. Recuperado de: https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2020/04/Inf_ejec.presupuestaria_2019.pdf; Ministerio de Finanzas (2020) Cifras del PGE 2020. Recuperado de: https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2020/01/cifras-pge-2020_compressed-1-10.pdf.

¹⁹ Rev. Troya Jaramillo, José Vicente (2013) El derecho del gasto público. Con precisiones sobre la Constitución de 2008. Estado, Derecho y Justicia. Estudios en honor a Julio César Trujillo. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito: Ecuador, pág.11: *“Los tributos o contribuciones suelen ser los ingresos públicos de mayor importancia para los fiscos nacionales o seccionales. Los ingresos patrimoniales tienen también significación, singularmente para los países en los cuales se sustenta que los recursos naturales como el petróleo, los minerales, el gas, las aguas, la biodiversidad, las tierras baldías, las zonas de playa y otros como las frecuencias de radio, de telecomunicaciones, televisivas y telefónicas son de dominio eminente del Estado. Las regalías, royalties, cánones o precios que se aplican por la utilización de estos bienes sirven junto a los tributos para solventar el gasto público, así como para servir la deuda pública. La doctrina jurídica se ha preocupado ampliamente de los tributos, mas no lo ha hecho en la misma medida respecto del gasto público”*.

Peralta citando a Ricardo Lobo Torres, ha expresado que: *“el tributo se transforma en la categoría básica para la obtención de los recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para costear las complejas funciones que le son propias, garantizando así la libertad de los ciudadanos”*.²⁰

- 67.** Ahora bien, en un plano fiscal, esta suerte de relación recíproca entre obligaciones tributarias y el ejercicio de los derechos, no es una relación completamente simétrica; esto es, la magnitud en el pago de los tributos de un individuo no le asegura acceder o recibir una idéntica magnitud de servicios o productos, toda vez que no es una relación de adquisición, sino una relación fiscal de contribución que se soporta en un ideal de solidaridad, equidad y convivencia social.
- 68.** Es por esto que los principios de capacidad contributiva y de progresividad, juegan un papel importante con relación a esta dinámica que vincula el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el sostenimiento del gasto público para la protección de derechos y la provisión de servicios. 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 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.
- 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.
- 70.** En esta línea, si bien la propiedad en la CRE²¹ y la Convención Americana sobre Derechos Humanos,²² está dotada de una función social y ambiental; aquello no es un camino franco para que se anule la propiedad privada mediante políticas fiscales.

²⁰ Peralta, C. (2014) Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas No. 138 (Septiembre-Diciembre 2015), pág.95.

²¹ CRE. Art. 321.

²² Convención Americana sobre Derechos Humanos. Art. 21.

71. Bajo esta lógica, el principio de no confiscatoriedad, en materia tributaria, busca prohibir que se suprima de manera radical la propiedad y/o la renta de los individuos. De hecho, esta prohibición no sólo protege la dimensión individual de la propiedad privada, sino que además sirve como un escudo para tutelar su fin social, por cuanto de anularse completamente la propiedad o renta de las personas, desaparecería el sustrato económico que hace posible la recaudación tributaria, y en consecuencia sería inviable el coste de los derechos y servicios que garantiza y ofrece el Estado.
72. Así las cosas, podríamos decir que el principio de no confiscatoriedad veta cualquier tipo de carga tributaria que como consecuencia anule el núcleo esencial del derecho a la propiedad, hasta el punto que inhabilite la posibilidad de recaudación para la financiación de los derechos.
73. En este punto, la Corte Constitucional estima prudente advertir que el principio de no confiscatoriedad no traduce de manera automática un *cuantum* 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 *cuantum* 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.
75. Finalmente, este Organismo estima que para la completa comprensión del alcance del principio de capacidad contributiva y del principio de progresividad, además de abordar al principio de no confiscatoriedad, como su límite natural; se deberá tener en cuenta al principio de transparencia tributaria.
76. Siguiendo este ánimo ilativo, el principio de transparencia engendra obligaciones de carácter individual y de carácter estatal. Comenzando con esta últimas, el principio de transparencia tributaria obliga al Estado a (i) declarar y explicar de forma pública y entendible cuales son los fines que se persiguen mediante la política tributaria; (ii) mantener públicos los niveles de recaudación, discriminados por el tipo de tributo y sectores de la sociedad; (iii) dar conocer el plan de distribución y de financiamiento que se realizará con base a los tributos recaudados; (iv) permitir el fácil acceso a la normativa y regulaciones tributarias; (v) trabajar para la eliminación de toda forma de ambigüedad y vaguedad en las normas y regulaciones tributarias; (vi) facilitar la tramitación de solicitudes y peticiones; (vii) combatir los delitos y contravenciones tributarias; (viii) mantener un nivel óptimo de estudios y de retroalimentación informativa para poder justificar las modificaciones estructurales que se necesiten para hacer más eficiente la recaudación y distribución fiscal; entre otros.

77. Por su parte, el principio de transparencia, les exige a los contribuyentes: (i) cumplir con veracidad con sus deberes formales, particularmente en lo relativo a la declaración de tributos, y el respeto de las normas contables y financieras; (ii) celebrar actos jurídicos y transacciones económicos, evitando falsear su real contenido económico y jurídico; (iii) evitar incurrir en conductas de delitos y/o contravenciones tributarias; (iv) abstenerse de aprovecharse de beneficios tributarios de forma indebida, es decir sin cumplir los presupuestos exigidos por la ley; entre otras cosas.²³
78. Como se observa, en el plano particular, el principio de transparencia guarda una íntima relación con los principios de realidad jurídica y realidad económica, toda vez que impele a los contribuyentes a actuar con lealtad frente a la administración tributaria, y cumplir con sus deberes formales y materiales de conformidad con las normas contables y financieras vigentes; debiéndose para esto, respetar la real sustancia jurídica y económica de los actos.
79. En el caso *in examine*, la accionante menciona que la norma impugnada violaría el principio de capacidad contributiva y el derecho a la propiedad privada porque *“la Administración Tributaria determina un valor a pagar por un impuesto determinado por parte del contribuyente, mediante el desconocimiento de rubros declarados a través de la recalificación de aquellos fundamentado en principios interpretativos como el de la realidad económica”*.
80. De esto se advierte que la accionante impugna, en lugar de la norma contenida en el artículo 17 del Código Tributario, la conducta que supuestamente esbozaría la administración tributaria, lo cual no es el objeto de la facultad de control abstracto que involucra las acciones públicas de inconstitucionalidad.
81. No obstante, de aquello, la Corte Constitucional considera que una norma que establezca un principio de supremacía de la sustancia jurídica o económica sobre la forma jurídica, no es una norma que afecte de manera directa a la propiedad privada de las personas, por cuanto no establece ningún elemento objetivo (hecho generador, base imponible, tarifa, etc.) o subjetivo (contribuyente y sujeto activo) de algún tributo y, en consecuencia, carece de potencialidad recaudadora, es decir, de capacidad para afectar la propiedad.
82. Dicho esto, y sin perjuicio de los estándares mínimos de seguridad jurídica fijados en el acápite anterior, la Corte Constitucional concluye que el artículo 17 del Código Tributario no vulnera el principio de capacidad contributiva ni el derecho a la propiedad privada, y en consecuencia es constitucional. Sin perjuicio de reiterar que todo acto de calificación del hecho generador de un tributo que se haga con base en los principios de realidad jurídica y económica, deberá obedecer un proceso de razonamiento suficientemente motivado.

²³ Acceso a la información tributaria y fiscal. Transparencia Tributaria. Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2861/9.pdf>

Desarrollar actividades económicas y a la libre contratación (Art. 66. 15 y 16 CRE)

83. La Corte Constitucional, en la sentencia No. 001-18-SEP-CC, dentro del caso No. 0332-12-EP, definió el derecho a desarrollar actividades económicas como:

(...) el derecho de libertad, que permite a la población efectuar actividades para generar ganancia en su beneficio, que finalmente le permitirá tener una vida digna, pero que contiene un límite a su ejercicio que se constituye en el cumplimiento de lo contemplado en la Constitución, la ley, y decisiones legítimas de autoridad competente; y que, además, se encuentra relacionado con los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.²⁴

84. Asimismo, en la sentencia No. 171-14-SEP-CC, dentro del caso No. 0884-12-EP, con respecto a la libertad de contratación, dijo:

Por otro lado, pero en el mismo ámbito garantista constitucional, se reconoce el derecho a la libertad de contratación, instituido como "derecho de libertad de las personas" por el artículo 66 numeral 16 de la Constitución, situación que implica que el inmenso ámbito que poseen estas para decidir celebrar contratos y determinar su contenido, así como las condiciones, limitaciones, modalidades, formalidades, plazos y demás particularidades estarán regidas por la autonomía de la voluntad de los contratantes, dentro del marco constitucional y legal vigente en el Ecuador.²⁵

85. Conforme a lo traído a colación, la CRE en sus artículos 66. 15 y 16 garantiza el derecho a desarrollar actividades económicas y a la libertad de contratación, como una forma de reconocimiento de la capacidad organizadora del ser humano de los diferentes insumos y factores de la economía, de su aptitud para disponer y emprender individual y colectivamente; y de su facultad para impulsar la evolución del derecho objetivo por medio de sus competencias creativas, a la hora de definir figuras bajo las cuales someter los negocios jurídicos. Sin embargo, el ejercicio de estos derechos debe guardar conformidad con los “*principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental*”²⁶

86. Con base en esto, los derechos en referencia pueden ser limitados o regulados a fin de evitar que se cometan diversos abusos, por ejemplo, en contra los trabajadores o la naturaleza, en sus calidades de sujetos de la economía, o en contra de grupos de atención prioritaria, como las mujeres embarazadas (*solidaridad, responsabilidad social y ambiental*). Por esta razón, el núcleo esencial del derecho a desarrollar actividades económicas y a la libertad de contratación no permite los impactos ambientales desmedidos so pretexto del ejercicio empresarial, o la discriminación laboral, bajo la excusa de la libertad de contratación.

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia No. 001-18-SEP-CC, caso No. 0332-12-EP, párr. 26.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia No. 171-14-SEP-CC, caso No. 0884-12-EP, párr. 15.

²⁶ CRE. Art. 15.

87. Así las cosas, en el campo tributario, existe un tipo específico de tributos, los denominados tributos reguladores, que además de un objetivo recaudatorio tienen como finalidad afectar la conducta ciudadana para resguardar valores importantes de la sociedad, como la salud, el ambiente sano y la modernización tecnológica, o sostener el equilibrio de la economía nacional.—Como un claro ejemplo de tributos reguladores tenemos a aquellos que gravan las bebidas azucaradas, las drogas socialmente aceptadas (como el alcohol y el tabaco), los plásticos de un solo uso, etc.
88. Lo expuesto, nos muestra que pueden existir tributos que tengan como objetivo desincentivar el consumo de ciertas industrias (la demanda), y en consecuencia los niveles de producción de las mismas (la oferta), lo cual *a priori* podría interpretarse como una vulneración del derecho a la libertad de empresa y de contratación; no obstante, como antes se dijo dichos derechos se encuentra supeditados a principios de solidaridad y responsabilidad social y ambiental, por tanto para evaluar la constitucionalidad de este tipo de tributos reguladores, caso por caso, habrá que ponderar entre el grado de satisfacción de los antedichos valores de la sociedad o la economía (salud, ambiente, etc.) y la no satisfacción de los derechos a desarrollar actividades económicas y de libertad de contratación.²⁷
89. Otro punto de análisis coyuntural entre los derechos a desarrollar actividades económicas y de libertad de contratación, y el sistema tributario, se observa en lo relacionado a la planificación fiscal. Así, de manera general se ha aceptado que los precitados derechos de libertad reconocen la capacidad que tienen todos los contribuyentes de organizar de manera metódica y sistemática “*la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal*”²⁸.
90. No obstante, existen supuestos en la cuales la idea de planificación tributaria se desvirtúa con el objetivo de valerse de instrumentos jurídicos artificiales y sin un motivo económico válido, para disminuir de manera ilegítima la carga tributaria. En el Ecuador, entre los principales mecanismos de planificación tributaria agresiva detectados, se encuentra el empleo ilegítimo de empresas de papel o fantasmas, nacionales o internacionales, para la simulación de negocios jurídicos; los fenómenos de subcapitalización; y los pagos simulados al exterior (LRTI, Art. 10.2; 10.6).²⁹

²⁷ LOGJCC. Art. 3.3.

²⁸ Vergara Hernández, S. (2018) Elementos Jurídicos para la planificación tributaria. Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile: Santiago. Recuperado de: http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf.

²⁹ Servicio de Rentas Internas (s/f) Prácticas de planificación fiscal agresiva. Recuperado de: <https://www.sri.gob.ec/web/guest/practicas-de-planificacion-fiscal-agresiva>.

91. En esta línea, a diferencia de lo suscitado con la planificación tributaria legítima, la planificación tributaria agresiva no se encuentra amparada bajo el espectro tuitivo de los derechos a desarrollar actividades económicas y de libertad de contratación.
92. Una manera propicia para distinguir entre una planificación fiscal legítima y una agresiva o nociva, es el método del motivo económico válido y de la supremacía de la sustancia sobre la forma.³⁰ De este modo, el método antedicho verifica que (i) las relaciones jurídicas y económicas que desarrollen los contribuyentes hayan perseguido una finalidad comercial autónoma diferente a la de solo lograr la disminución en el pago de tributos; esto es, que haya obedecido a una estrategia empresarial con efectos reales en las dinámicas o proyecciones de mercado, independientemente de las consecuencias tributarias que esto conlleve; y, que (ii) dichas relaciones comerciales o económicas sean leídas dándole preponderancia a la esencia antes que a la forma o a los accidentes que adoptaron –principios de realidad jurídica y realidad económica–.³¹
93. Así pues, en el caso *sub iudice*, la accionante manifiesta que “*La ‘significación económica’ y la ‘verdadera esencia y naturaleza jurídica’ (...) puede llevar a la Administración Tributaria a presumir que ciertas actividades han sido supuestamente desarrolladas con un ropaje de legalidad. Sin embargo, aquellos enunciados normativos adolecen de parámetros objetivos que el contribuyente pueda cumplir, quedando a la libre discreción del funcionario público establecer actos de los contribuyentes, hechos en función de eficiencia económica o de necesidad para operar el negocio, en actos contrarios a un supuesto Derecho, el cual no existe puesto que las conductas no han sido tipificadas*”.
94. Acerca de esto, la Corte Constitucional estima que el empleo de los principios de realidad jurídica y realidad económica para diferenciar entre los procesos de planificación tributaria legítima y de planificación tributaria agresiva, *per se* no traduce ninguna afectación a los derechos a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación, por cuanto exclusivamente se hallan dirigidas a descubrir la verdadera esencia jurídica y económica de los actos de los contribuyentes, analizando el real contenido prestacional de sus actos y la verdadera intención que ha concurrido. En consecuencia, siempre que el artículo 17 del Código Tributario se aplique obedeciendo un proceso de justificación como el desarrollado entre los párrafos 39 y 62 no existirá una violación a los derechos antedichos.

³⁰ Este método tiene su origen en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos de América; apareciendo por primera vez en el caso *Gregory v. Helvering*, 293 US 465 (1935).

³¹ García, M. (2011) *Planificación Fiscal*. Separata Temática No. 15. Administración Federal: Buenos Aires, pág.8.

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. Declarar que el artículo 17 del Código Tributario no tiene los vicios de inconstitucionalidad por el fondo alegados por los accionantes; siempre que la aplicación del mismo obedezca los parámetros de motivación señalados en esta sentencia.
2. Notifíquese, publíquese y archívese.

Dr. Hernán Salgado Pesantes
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la Sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con nueve votos a favor, de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Ramiro Avila Santamaría, Carmen Corral Ponce, Agustín Grijalva Jiménez, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Daniela Salazar Marín y Hernán Salgado Pesantes; en sesión ordinaria de miércoles 10 de marzo de 2021.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL