Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

EL ESTADO DE EXCEPCIÓN POR LA EMERGENCIA SANITARIA Y LA RECAUDACIÓN ANTICIPADA DE IMPUESTOS EN EL ECUADOR: LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS COMO UN LÍMITE A LA POTESTAD EXTRAORDINARIA.

Autor:

Josué Mateo Andrade

Rivas Director:

Dr. Tiberio Torres Rodas

Cuenca -
Ecuador 2021

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de todo corazón:
A mis padres Pedro y María augusta que día a día me apoyan a todo camino que emprenda.
A mis hermanos Pedro y Leonor que han sido la fuente más grande de amor y comprensión.
A mi esposa María Piedad por ser mi compañera de vida, amiga, profesora y por brindarme todo el amor y el apoyo incondicional.
A mi hijo Santiago Andrade por enseñarme el verdadero significado de existir.

AGRADECIMIENTO

En este momento tan feliz agradezco de todo corazón a Dios por enseñarme a valorar la importancia de las cosas fundamentales de la vida como el verdadero amor, la lealtad y la familia.
Eso me enseñó a sentirme bendecido por el verdadero amor de mi madre, por su apoyo, y por haberme incentivado a ser mejor cada mañana.
Por el acompañamiento y la más leal amistad de mi padre, fuente de sabiduría y entendimiento.
Por la gran amistad y por la orientación académica de los Doctores Manolo Rodas Beltrán, y Tiberio Torres Rodas, excelentes profesionales y sobre todo grandiosas personas.

RESUMEN

El presente trabajo busca realizar y aportar a un análisis del Derecho Tributario a través del análisis de la facultad de decretar el cobro anticipado de tributos en el Estado de excepción". También, se determinará cuáles son las condiciones que se deben presentar en el país para que esta facultad entre en vigencia, las variantes y circunstancias que deben concurrir para poder llevar a cabo la declaratoria de "Recaudación anticipada de impuestos", y determinar si es que los Principios tributarios limitan la declaratoria de cobro anticipado de tributos durante el estado de excepción, considerando la institución jurídica del estado de excepción, los principios tributarios, su importancia, así como su naturaleza jurídica y las causas y consecuencias. Se aplicará una investigación bibliográfica documental con un enfoque cualitativo, con la utilización de fuentes primarias como son artículos científicos.

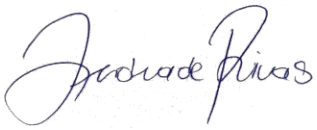
Palabras clave: Derecho tributario, Estado de Excepción, tributo, cobro anticpiado de tributos, principios, razonabilidad.

ABSTRACT

This work pursues to contribute with a thorough analysis of the Tax Law through the evaluation of the power to enact the advance tax collection during the State of Emergency. Furthermore, this study analyzed the country conditions needed to enact this law, the variants and circumstances that must occur to carry out the "Advance Tax Collection". It was also determined whether the Tax Principles limited the decree of advance tax collection during the State of Emergency. The legal institution of the State of Emergency, Tax Principles, their importance, as well as their legal nature and their implications were considered. A bibliographic and documental methodology with a qualitative focus was applied, together with the use of primary sources such as scientific papers.

Keywords: Tax Law, State of Emergency, Tax, the advance tax collection, Values, reasonableness.

Translated by



Josué Andrade

ÍNDICE

ÍNDICE DE CONTENIDO

DEDICATORIA *I*

AGRADECIMIENTO *II*

RESUMEN *III*

ABSTRACT *III*

ÍNDICE

ÍNDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I ..... *- 1 -*

1.1. Constitución de la República del Ecuador..... *- 1 -*

1.2. Principios tributarios y Código de Régimen Tributario ..... *- 2 -*

1.2.1 El principio de legalidad..... *- 6 -*

1.2.2 Principio de generalidad..... *- 6 -*

1.2.3 Principio de igualdad..... *- 7 -*

1.2.4 Principio de progresividad..... *- 7 -*

1.2.5 Principio de eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria.- 8 -

1.2.6 Principio de proporcionalidad..... *- 8 -*

1.2.7 Principio de Equidad. ..... *- 8 -*

1.2.8 Principio de transparencia..... *- 9 -*

1.2.9 Principio de irretroactividad. ..... *- 9 -*

1.3. Impuesto a la Renta..... *- 9 -*

1.4. Declaración anticipada del impuesto a la renta ..... *- 11 -*

CAPÍTULO II ..... *- 14 -*

2.1. Regulaciones emitidas durante la emergencia sanitaria por el Covid-19 ..... *- 14*

- 2.2. Estado de excepción ..... *- 15*

- 2.3. La naturaleza jurídica del estado de excepción ..... *-*

16 -

2.4. Principios constitucionales del estado de excepción . - 17 -

2.4.1. Principio de necesidad ..... - 17 -

2.4.2. Principio de proporcionalidad..... - 17 -

2.4.3. Principio legalidad..... - 17 -

2.4.4. Principio de temporalidad..... - 18 -

2.4.5. Principio de razonabilidad..... - 18 -

2.5. Límites constitucionales al estado de excepción ..... - 18 -

2.6. Casos para declarar un país en estado de excepción ..... - 19 -

2.7. Decreto Ejecutivo 1109 ..... - 20 -

2.7.1 Sujetos Pasivos Obligados ..... - 20 -

2.7.2 Sujetos no obligados..... - 20 -

2.7.3 Fórmula de pago ..... - 21 -

2.7.4 Liquidación..... - 21 -

2.7.5 Pago del anticipo ..... - 21 -

2.7.6 Anticipo voluntario..... - 22 -

2.7.7 Crédito tributario ..... - 22 -

2.7.8 Control del anticipo ..... - 22 -

2.7.9 Disposiciones ..... - 22 -

2.8. Decreto Ejecutivo 1137 ..... - 23 -

2.8.1 Sujetos pasivos obligados..... - 23 -

2.8.2 Sujetos pasivos no obligados..... - 23 -

2.8.3 Fórmula para el pago ..... - 23 -

2.8.4 Declaración y pago ..... - 24 -

2.8.5 Forma de pago ..... - 24 -

2.8.6 Anticipo Voluntario ..... - 24 -

2.8.7 Crédito tributario ..... - 24 -

2.8.8 Acciones por parte del SRI..... - 25 -

2.9. Dictamen Nº 3-20-EE/20A ..... - 25 -

2.10. Dictamen Nº 5-20-EE/20A . - 25 -

2.11. Facultad de recaudar anticipadamente los tributos y el estado de excepción..... - 26 -

CAPÍTULO III..... - 28 -

Análisis de resultados ..... - 28 -

Conclusiones y Recomendaciones..... - 30 -

Principio de legalidad y reserva de ley..... - 32 -

Principio de razonabilidad..... - 33 -

Razonabilidad en función del principio de eficiencia y suficiencia recaudatoria .... - 34 -

Razonabilidad en función del principio de igualdad y equidad..... - 35 -

La razonabilidad en función de la transparencia ..... - 37 -

La razonabilidad en función de la Progresividad, Proporcionalidad y Capacidad Contributiva ..... - 38 -

BIBLIOGRAFÍA ..... - 42 -

Índice de Figuras

Figura 1 Producto Interno Bruto . - 40 -

Figura 2 Producto interno bruto del 2020 en Relación al año 2019. - 40 -

INTRODUCCIÓN

Tema: El Estado de Excepción por la emergencia sanitaria y la Recaudación anticipada de impuestos en el Ecuador: Los principios tributarios como un límite a la potestad extraordinaria.

Con la declaratoria del Estado de excepción, relacionado al decreto 1017 emitido por el Presidente de la República del Ecuador, el pasado 16 de marzo del 2020 debido al estado de emergencia por calamidad pública en todo el territorio nacional, debido a la emergencia sanitaria por el COVID-19 en el Ecuador y a la agudización de la crisis económica, en el Ecuador, se dispuso el aislamiento preventivo obligatorio, la suspensión de actividades económicas, así como también se suspendió el ejercicio al derecho encaminado a la libertad de tránsito, asociación, entre otros. Estas medidas se plasmaron como objetivo primordial de precautelar la salud pública y mitigar la propagación masiva del virus, sin embargo, se ha evidenciado que las diferentes consecuencias no sólo afectan a la salud publica sino en varios ámbitos de la sociedad como el trabajo, la prestación de servicios públicos, la educación, el transporte, la economía del país, el turismo, la movilidad, el comercio, el incremento en gastos estatales por encima de las asignaciones presupuestarias; contracción en la economía, falta de liquidez y aumento de condiciones desfavorables para el sector vulnerable en la sociedad ecuatoriana, afectando el libre desarrollo de los mismos, además de la manifiesta disminución en los ingresos tanto de los hogares, cuanto del sector empresarial privado del país, y por ende a la disminución en el consumo de la producción nacional.

Con estos antecedentes, el 16 de junio del 2020, a través del decreto ejecutivo 1074, se dispuso nuevamente la declaratoria de estado de emergencia basado en la calamidad pública que se encontraba viviendo el país, como una medida necesaria para evitar una propagación incontrolable del virus.

El 27 de julio de 2020 mediante Decreto Ejecutivo 1109, se dispuso que los impuestos a la renta serán recaudados de forma anticipada cargo al ejercicio fiscal para el año 2020. Si bien la corte constitucional dictaminó la inconstitucionalidad del decreto en el dictamen No. 3-20-EE/20ª, el Ejecutivo considerando los requerimientos de la Corte propone nuevamente el 2 de septiembre del 2020 el Decreto Ejecutivo 1137, que contiene la medida de recaudación anticipada del impuesto a la renta respecto del cual se declara la constitucionalidad a través del dictamen 5-20-EE/A.

El estado excepción como una facultad extraordinaria, dota al ejecutivo de ciertas prerrogativas que le permitirían atenuar los hechos y circunstancias que motivaron una situación emergente, en el presente caso una "calamidad pública"; y al mismo tiempo esta facultad está limitada por el cumplimiento de ciertos principios constitucionales, que en materia fiscal se aplican a la recaudación de tributos, tales como los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, territorialidad, temporalidad y razonabilidad, a fin de que las medidas extraordinarias adoptadas por las autoridades cumplan su objetivo, el cual no puede ser otro que el mitigar los hechos extraordinarios.

En este contexto, si bien el hecho de haberse decretado un estado excepción, su sola declaratoria no justifica el uso de todas las prerrogativas previstas en la constitución, particularmente aquella que faculta la "Recaudación anticipada de impuestos", puesto que es estrictamente necesario justificar y motivar adecuadamente la declaratoria de esta medida y su relación proporcional y necesaria para contrarrestar la situación de crisis.

Es así que el presente caso de estudio pretende determinar acorde a la normativa vigente y a la doctrina, los requisitos se deben cumplir en un estado de excepción y las circunstancias que deben acontecer necesariamente para poder decretar la medida de "recaudación anticipada de impuesto".

En este punto, el ordenamiento jurídico ecuatoriano está integrado con herramientas jurídicas e instituciones normativas que le permiten mantener el orden institucional y garantizar los derechos de sus ciudadanos, sin embargo, es indiscutible que puedan sobrevenirse ciertas circunstancias imprevistas que pueden destruir el orden instituido y es entonces donde el "estado de excepción" es útil para mantener la vigencia de ese orden.

La institución jurídica de la declaratoria del estado de excepción, forma parte del estado social de derechos y justicia, rige temporalmente en situaciones extraordinarias, en observancia, a ciertos principios determinados en la constitución, y a medidas necesarias para contar los hechos que motivan su declaratoria. Por otro lado, (Zegarra, 2017) en su investigación denominada "Control Constitucional de los Estados de excepción" afirma que, jurídicamente el Presidente de la Republica tiene la atribución de recurrir en situaciones especiales o de emergencia excepcional, a ciertas medidas extraordinarias que no podrían ser adoptadas en situaciones de normalidad constitucional, por ello, se debe tener en consideración que estas facultades extraordinarias no son

ilimitadas; su ejercicio se encuentra supeditado al cumplimiento ciertos requisitos y principios, lo que impone límites a los estados de excepción.

En este sentido, los requisitos y principios aplicables a los estados de excepción restringen el actuar del Ejecutivo en situaciones extraordinarias; sus facultades se encuentran limitadas y regladas. También es necesario considerar los postulados y los principios doctrinarios que rodean a los tributos, pues si bien el ordenamiento jurídico ecuatoriano ha legitimado una serie de principios aplicables a los tributos que a la posible deberían constituir un límite a la medida extraordinaria que faculta la recaudación anticipada de impuestos. Cabe mencionar también que es necesario considerar que los principios tributarios son un límite en un doble sentido para la declaratoria del pago anticipado de tributos, esto se debe que, para el decreto que ejerce la facultad y para la aplicación del decreto 1137, es decir decretada la recaudación anticipada de impuestos, la generalidad de los principios, su progreso, la eficiencia, administración, equidad, su transparencia y suficiencia tributaria limitan el ejercicio mismo de la facultad, es decir que, la declaratoria no podría en la aplicación romper las garantías contenidas en el plexo constitucional.

La recaudación anticipada de impuestos, una medida netamente económica tributaria evidentemente debe ser decretada y aplicada de tal manera que no contravenga los principios constitucionales.

En referencia a (Saltos, 2017), indica que el sistema judicial de tributación genera la aplicación mediante principios en base a la instrumentación legislativa y demás leyes que se encuentren vigentes en el Ecuador, y a pesar de tener un sistema tributario débil por su falta de control y normas jurídicas que normalicen los actos que atentan con las obligaciones tributarias, siendo así que se ha necesitado de una dependencia de los recursos de forma permanente como es el caso de los ingresos tributarios, de esta manera en el año 2008 se definieron los principios de tributación de la siguiente manera:

Artículo 300. – El régimen de tributación se basa en los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Tanto los impuestos directos y progresivos tendrán una mayor atención (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008).

La recaudación anticipada de impuestos como una medida extraordinaria prevista en la Constitución de la República del Ecuador frente a la emergencia sanitaria por el

Covid-19 mediante Decreto Ejecutivo N° 1137 del 2 de septiembre del 2020, entró en vigencia. En este contexto, durante el estado de excepción, se faculta al Ejecutivo a decretar la aplicación de ciertas medidas extraordinarias previstas en la Constitución, de ello nace la siguiente inquietud ¿Constituyen los principios tributarios previstos en la Constitución un límite a la declaratoria de cobro anticipado de tributos durante un Estado de Excepción?, y por otra parte, ¿Se puede proceder a la recaudación anticipada de impuestos, durante un estado de emergencia relativo a una calamidad pública?.

En referencia al anterior análisis se establece como objetivo principal de esta investigación determinar si los principios tributarios son límites a la recaudación anticipada del impuesto a la renta durante estado excepción, mediante el análisis de los dictámenes de los decretos ejecutivos 3-20-EE/20 A y 5-20-EE/A de la corte constitucional, se pretende verificar si la medida extraordinaria decretada cumple con garantizar la aplicación de los principios constitucionales y el ejercicio de los derechos tributarios, para esto se considera una reflexión sobre cuáles son las condiciones para que el presidente pueda decretar el estado de excepción, mediante al análisis del inciso primero del art. 165 establecido en la Constitución de la República del Ecuador. Adicionalmente se busca el dictamen de Corte Constitucional del Ecuador 3-20-EE/20ª; 5-20EE/A y los decretos ejecutivos 1109 y 1137, referentes las medidas ejecutadas por el Estado dentro del estado de excepción en el año 2020 y justificar el análisis de los dictámenes y decretos ejecutivos en relación a los principios tributarios, para determinar si estos últimos son límite para establecer la recaudación de impuestos en el estado de excepción.

CAPÍTULO I

1.1. Constitución de la República del Ecuador

La institución jurídica del Estado de excepción se encontró vigente en la Constitución de la República del Ecuador, que se implementó extraordinariamente, con el objetivo de garantizar el ejercicio de los derechos y mantener el orden institucional en una situación anormal. Facultando de esta manera al poder ejecutivo de prerrogativas, "medidas extraordinarias", que a su vez le permitirán contrarrestar los hechos que motivaron su declaratoria.

El Estado de excepción pretende normar situaciones fácticas de emergencias, las medidas que se van a tomar, y eventualmente, las garantías previstas frente a la hipótesis de una crisis, en tal situación la gestión de la información y las estrategias comunicacionales se convierten de vital importancia para la población, en relación a los acontecimientos que han ocasionado un estado de excepción, el cual se halla consagrado en el Art. 164 de la Constitución de la República del Ecuador, en el que establece:

> El Presidente o Presidenta de la República cuenta con la capacidad de generar un decreto para un estado de excepción en todo el país o en parte de este cuando existan agresiones, conflictos de tipo armado, conmociones internas, calamidades de tipo públicas o algún desastre natural, siendo así que los acontecimientos suscitados en Octubre del 2019, así como la propagación de un pandemia mundial COVID-19 han sido la causa principal para que se determine un estado de excepción (Mendoza y otros, 2020).

El Art.165 manifiesta que declarado el estado de excepción el Ejecutivo podrá decretar "Recaudación anticipada de impuestos" esto como una medida para mitigar los hechos que provocaron la declaratoria.

Mediante el Decreto Ejecutivo 1109 en que el 27 de julio del 2020, el presidente de la República decretó que se dé una anticipación de la recaudación del impuesto a la renta para el año 2020 con cargo para el ejercicio fiscal el cual debe ser liquidado y pagado hasta el 14 de agosto del 2020 o en tres cuotas iguales durante agosto, septiembre y octubre del mismo año.

Con respecto a lo establecido por el SRI (Servicio de Rentas Internas), los plazos para la presentación de la declaración se los pueden realizar en los meses de marzo y abril y el pago se podrá efectuar a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio fiscal.

Todo con la finalidad de disminuir la necesidad de identificación para nuevas fuentes de financiamiento, además, se prestará atención al gasto con respecto a la protección social y aspectos relacionados con los impactos económicos y sociales por lo que se decretó lo siguiente:

El Decreto Ejecutivo 1137 se emitió el 2 de septiembre de 2020, en este caso cumpliendo con los requerimientos de la Corte Constitucional, en Dictamen No. 5-20- EE/A, establece la relación de proporcionalidad entre la medida extraordinaria y el hecho que suscitó la situación de emergencia con la finalidad de cubrir los valores pendientes de pago en el área de salud, y a continuación se detalla el valor monetario requerido.

Artículo 1.- hace referencia a la disposición de forma anticipada del impuesto a la renta en el año 2020 con cargo para el ejercicio fiscal. Los fondos recaudados se destinaran hacia los pagos para el área de la salud, así como el pago de las necesidades sanitarias principales por la pandemia del COVID-19, lo cual implica un gasto corriente que necesita de financiamiento con ingresos permanentes.

1.2. Principios tributarios y Código de Régimen Tributario

El Servicio de Rentas Internas (SRI) determinó la fórmula de pago anticipado del impuesto a la renta de la siguiente manera:

Anticipo de IR 2020 = (85% de la UC*25%) -RFIR20.

DONDE:

IR= Impuesto a la renta

UC= Utilidad Contable derivada de las operaciones del 1 de enero al 31 de julio del 2020, incluidas en los estados financieros y registrados conforme la normativa contable y financiera correspondiente.

RFIR20= Retenciones en la fuente de impuesto a la renta asociadas a las operaciones efectuadas del 1 de enero al 31 de julio de 2020, respecto de las cuales el

sujeto pasivo tenga derecho a utilizarlas como crédito tributario al momento de liquidar dicho impuesto.

También determina la anticipación del pago constituye el crédito de tributación para el pago del impuesto a la renta y su uso estará sujeto a las reglas dispuestas en el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Con relación al pago de la totalidad del anticipo, determina que este deberá ser efectuado hasta el 11 de septiembre de 2020. Es preciso también manifestar que el anticipo no admitirá facilidades de pago y que, de entrar en mora, se generará las respectivas multas y pago de intereses.

Además, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000054 el Servicio de Rentas Internas (SRI), definió las normas de anticipación para el impuesto a la renta en base a lo siguiente:

● La declaración y el pago de forma anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal para el año 202 se efectuará por medio del formulario de pago del anticipo al impuesto a la renta, formulario 115, por medio del portal web de la institución hasta el 11 de septiembre del 2020.

● Cada uno de los sujetos pasivos cuyos ingresos estén registrados en la declaración a la renta del ejercicio fiscal para el año 2019, sean iguales o superiores a 5 millones de dólares americanos (USD 5.000.000,00) deben presentar la declaración hasta el 11 de septiembre del año 2020, incluyendo a aquellos que no generen valores a pagar o que los sujetos no estén obligados.

● En caso de existir algún error en la declaración del sujeto pasivo debe presentar la declaración de sustitución sobre el mayor valor de pago los intereses de acuerdo con el código de tributación.

● Cuando la declaración se realice luego de la fecha establecida, el sujeto pasivo debe pagar una multa en base al artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno. La multa debe ser pagada al momento de realizar a declaración respectiva y se determinará el valor total a pagar o sobre la utilidad contable en el caso de no determinarse este valor. Cuando dicha declaración no determine ya sea la utilidad contable o el valor de pago, la multa será en base al código de tributación.

● El pago del impuesto a la renta de forma anticipada se realizará hasta el 11 de septiembre del año 2020, solamente por el método de pago de débito automático.

● El anticipo de forma voluntaria en base a las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda del Decreto Ejecutivo Nro. 1137, así como el previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, se pagarán en el Formulario Múltiple de Pagos (Formulario 106), con el código 1071.

● Los valores del pago del impuesto a la renta anticipado del 2020 y los anticipos de forma voluntaria que sean pagados con cargo al ejercicio referido constituye para cada uno de los sujetos pasivos un crédito de tributación para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2020.

● En el caso de que el pago de anticipación sea mayor al impuesto de la renta causado por el ejercicio fiscal 2020 o no exista este impuesto causado, se puede solicitar el pago en exceso, o la vez presentar el reclamo de un pago indebido o utilizarlo directamente como un crédito tributario sin interés en el impuesto a la renta para cualquier ejercicio impositivo posterior hasta dentro de 3 años contando desde la fecha de declaración del impuesto en conformidad con el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

● El SRI es el encargado de ejecutar la acción coactiva cuando la persona pasiva no genere el pago del impuesto a la renta anticipada con cargo al ejercicio fiscal 2020, liquidado y declarado de conformidad a esta Resolución. La acción coactiva se sujetará a lo dispuesto en el Código Tributario.

El Pleno de la Corte Constitucional que "en el marco del estado de excepción vigente", declaró la constitucionalidad del Decreto Ejecutivo 1137, y con ello la recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, de cada uno de los contribuyentes que se encuentran identificado en el decreto, por lo que se proclamó que la medida es de carácter constitucional debido a que se encuentra fundamentada conforme a los principios y límites del estado de excepción, y también los fondos de recaudación se emplearan para confrontar la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Dicha situación se debe a que tanto las medidas de aislamiento y distancia social dentro del Ecuador desde marzo del 2020 debido a la presencia del COVID-19, llegaron a provocar la disminución de la recaudación impositiva del Estado, lo cual ha repercutido en los ingresos necesarios para el pago de duros relacionados para confrontar la pandemia.

Por lo que, se ha generado una medida de forma extraordinaria para la recaudación del impuesto a la renta de forma anticipada con el fin principal de confrontar la crisis sanitaria generada por la presencia del COVID-19, la causa para declarar y renovar el estado de excepción.

Bajo este contexto, la justificación a dicho decreto, se analiza que la misma busca cubrir las principales necesidades sanitarias para la pandemia del COVID-19, que relaciona un gasto corriente que necesita de financiamiento para los ingresos de forma permanente, en base a esto se determina que hay una relación de forma directa e inmediata entre la declaratoria para el estado de excepción y el pago anticipado del impuesto a la renta.

El dictamen No. 3-20-EE/20 A de la Corte Constitucional, es claro en manifestar:

> las medidas excepcionales adoptadas durante un estado de excepción deben ser estrictamente necesarias, proporcionales e idóneas para enfrentar los hechos que motivaron la situación de emergencia, pero sobre todo las medidas ordinarias deben ser insuficientes para el logro de este objetivo. Es decir que la medida extraordinaria adoptada debe tener una relación lógica, directa e inmediata con los hechos que dieron lugar a la declaratoria de estado de excepción, debiendo ser idónea y necesaria para contrarrestarlos. La rama del derecho público, que tiene como fin el estudio de la teoría para el Estado, y determinar la estructura judicial, de esta manera la política incluyendo la política fiscal definen a estructura política y económica de un país. Para esto se debe aplicar los principios de la constitución que se encuentran definidas en relación al derecho de la soberanía del pueblo y por lo tanto el régimen tributario forma parte de dicha estructura jurídica que permite un adecuado desarrollo colectivo, económico y jurídico de la sociedad, por lo que, resulta importante determinar principios constitucionales dentro del sistema tributario, mismos que tiene como finalidad la redistribución de la riqueza (Molina, 2018)

Dentro del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador 2008 los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia tributaria, conforman parte fundamental de su sistema tributario, siendo dichos principios tributarios

considerados

como un marco general para el sistema tributario, que, en representación de la generalidad, cabe mencionar que estos son aceptados y cumplidos por la sociedad sin la necesidad de que se encuentren descritos en la Constitución. Y que a la postre necesita ser garantizada su aplicación en cualquier situación, ya sea de "normalidad" o de "anormalidad".

Dentro del Código Tributario, en el artículo 5, sobre los Principios tributarios, establecen que: "el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad" (Código Tributario, 2005).

1.2.1 El principio de legalidad.

En materia fiscal el tributo se llama **"nullum tributum sine lege", no hay tributo sin ley previa.** Establece que la ley debe ser promulgada previo al cometimiento del hecho generador, por tal deberá establecer que actos constituyen un hecho generador, quienes son sujetos pasivos, el sistema para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, infracciones y sanciones. Además debe determinar los principios y valores base de la estructura jurídica, es decir debe determinar los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como también el órgano habilitado para recibir el pago.

De acuerdo con el artículo 1 del Código Civil de Ecuador, considera que la ley es una declaración de voluntad soberana, en la forma prescrita por la Constitución, para ordenar, prohibir o permitir. Sin embargo, la Constitución establece el principio de legitimidad como base principal de las disposiciones normativas del nivel superior del ordenamiento jurídico; para esta disposición, debe estipular claramente que además de determinar las obligaciones que debe cumplir la autoridad competente, donde las reglas deben ser claras, previas y públicas.

1.2.2 Principio de generalidad

Establece claramente que el principio de universalidad se aplica a todos, aunque esta obligación no se puede entender de manera absoluta, es decir, la capacidad de pago debe ser considerado.

Ddebe ser entendido como una regla de imposición global, de manera que desde un punto de vista subjetivo debe ser aplicada para todas las personas con capacidad económica y desde un punto de vista objetivo, a todas las situaciones que permitan

evidenciar una situación de riqueza, dejando como excepción de inaplicabilidad a un pequeño sector de la sociedad.

La norma jurídica será la encargada de determinar que actos o circunstancias deben ser consideradas como un hecho generador, quienes constituyen sujetos pasivos y también bajo qué circunstancias se podrá exonerar a una persona del pago del tributo.

El hecho gravable debe estar sustentado en los principios de igualdad y también de capacidad contributiva, mismos que guardan relación con el principio de generalidad. Es así como a pesar de que los tributos deben aplicarse a la generalidad, no todos están obligados a tributar. Los casos en que los tributos proveen excepciones a la regla general se sustentan fundamentalmente en la atención de grupos de atención prioritaria o la no afectación de grupos vulnerables. Así por ejemplo las personas con discapacidad son una excepción para el estado en el cobro de tributos.

Este principio hace referencia a que no todas las personas paguen los tributos si no que nadie ya sea por aspectos personales, clase, linaje o casta se encuentre excluidos al pago. Dicho de otra forma, el gravamen debe ser establecido de forma tal que cualquier persona se encuentre sujeta a su pago sin ninguna distinción. (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 2001).

Es decir que el principio de generalidad es la más grande manifestación del principio de igualdad ante la ley.

1.2.3 Principio de igualdad.

La ley pretende garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos, tanto que, en la Constitución de la República del Ecuador, se garantiza una igualdad formal y material.

En este contexto este principio considera la igualdad de los contribuyentes ante la ley tributaria, por lo que aquellos que tengan la misma capacidad contributiva serán gravados con la misma cuota tributaria sin discriminación o distinción alguna.

1.2.4 Principio de progresividad.

La normativa vigente plasma la progresividad de manera que los tributos se establecen en razón de los ingresos o ganancias, tratando de afectar en lo menor

posible a los sectores vulnerables económicamente en el país.

La progresividad guarda estrecha relación con la proporcionalidad y la capacidad contributiva, pues buscan establecer una progresividad en la carga impositiva pero siempre en relación con la riqueza de las personas. La determinación de impuestos, la imposición de tarifas, tasas, no debe ser la misma para todos, ya que su fundamento serán las variables en los ingresos económicos de los contribuyentes.

1.2.5 Principio de eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria.

Estos principios previstos en la Constitución de la República del Ecuador, garantizan, no solo la recaudación de ingresos públicos, sino que estimulan a la reinversión a fines productivos tendientes al desarrollo nacional y la protección a los sectores vulnerables de la sociedad.

También sería impensable que, si se espera de los contribuyentes que cumplan con su obligación tributaria, la estructura de recaudación sea complicada y enredada, por lo que se les debe ofrecer todas las facilidades necesarias para que puedan cumplir con la obligación tributaria. Los principios garantizan la simplificación, los mecanismos para la declaración y la diversificación de métodos de pago.

Por otro lado, el principio de suficiencia recaudatoria tiene como objetivo primordial asegurarse que la recaudación de ingresos, lleguen a ser suficientes para cubrir el gasto público, por lo que la planificación del sistema tributario debe fundamentarse y acoplarse a las necesidades del presupuesto general y la planificación nacional del estado.

1.2.6 Principio de proporcionalidad.

El principio de Proporcionalidad promueve que la tasa de pago específica de los contribuyentes sea proporcional a su capacidad de pago, lo que evita una tributación desproporcionada.

Acorde a la capacidad contributiva del sujeto, la carga impositiva será mayor o menor, en relación con los ingresos y los actos o contratos que permitan identificar la riqueza.

1.2.7 Principio de Equidad.

El sistema tributario debe fundamentarse estructuralmente sobre aquellos tributos que permitan garantizar la equidad y la justicia social.

La base fundamental del derecho es buscar tanto la equidad como la justicia, los cuales se desprenden de forma directa de todo el sistema judicial del cual nace la armonía de tipo social. De esta forma ningún bien es protegido por el derecho si se encuentra cimentado en la inequidad y lo injusto (Villegas, 2001).

1.2.8 Principio de transparencia.

La Administración tributaria debe ser un órgano claro, diáfano, de manera que debiendo transparentar toda la información en sus actos administrativos y judiciales.

Abordar el contexto de la transparencia es una relación justificada y dinámica, manifestando que por parte de la sociedad civil se da la integración de cada uno de los ciudadanos que cuentan con derechos y obligaciones, y por la parte del Estado de Derecho, porque es el espacio conformado por la legalidad del Estado (Visión conceptual, institucional y normativa de la transparencia., 2011).

La transparencia es de vital importancia en la lucha contra la evasión de impuestos, así como también permite a los contribuyentes tener pleno conocimiento en sus obligaciones tributarias durante el giro de sus negocios.

1.2.9 Principio de irretroactividad.

Declara que ninguna ley tendrá efecto legal a menos que los ciudadanos sean informados primero de la ley. Constituye una manifestación de la seguridad jurídica y del Estado de derecho, pues la existencia previa de la norma jurídica es un elemento esencias y necesario para que los sujetos pasivos cumplan con las obligaciones tributarias.

1.3. Impuesto a la Renta

En el Capítulo 2 de la Constitución, todo el contenido relacionado con los principios constitucionales, puede proteger el debido proceso, las garantías constitucionales y la seguridad jurídica. Obviamente, en la actual "Constitución", los legisladores y el estado prestan atención a la aplicación de los preceptos constitucionales mediante la implementación de los principios necesarios para el estado de justicia y derechos. Los principios para el desarrollo del texto constitucional

son: principio de constitucionalidad, principio de legalidad, principio de proporcionalidad, principio de reserva estatutaria; presunción de inocencia, principio de igualdad y no discriminación, principio de alternancia, principio de equidad fiscal y principio de no confiscación (Molina, 2018).

El distintivo de la Constitución es la supremacía que imprime a través de todo el ordenamiento jurídico, lo hace mediante la aplicación de valores y principios en toda la estructura normativa, de manera que el ordenamiento jurídico este acorde a ella.

Entonces, si el Ecuador es un estado constitucional de derechos y justicia, está llamado a intervenir y aplicar los principios y valores fundamentales a través de sus políticas públicas, en este sentido, las diferentes políticas aplicadas por el estado deben propender a garantizar lo justo, lo equitativo en la sociedad. Lo que requiere que el estado sea más participativo en los sectores vulnerables, económicamente más sensibles, y todo ello debe hacerlo mediante estrategias de desarrollo; también debemos comprender que este papel implica un financiamiento permanente.

El financiamiento puede tener diferentes orígenes, como los ingresos patrimoniales por la explotación de recursos naturales, el endeudamiento, y los tributos, entre otros. De todos éstos, los tributos en especial son eficientes con su cometido, puesto que constituyen ingresos continuos y a largo plazo lo que permite una planificación adecuada a fin de garantizar la justicia, la igualdad, y la razonabilidad.

En este contexto las políticas fiscales ecuatorianas procuran la generalidad, progresividad, eficiencia, suficiencia recaudatoria, transparencia, equidad en la recaudación de tributos, de forma que cumpla dos roles principales, la provisión de ingreso al estado para que pueda cumplir con su finalidad y la distribución de la riqueza de una forma justa y equitativa en la sociedad.

De la misma manera cuando hablamos del primero de los roles, éste debe conseguirse garantizando la justicia, esto es la progresividad y la equidad, es decir una recaudación observando la capacidad de pago de los contribuyentes. Este principio propugna que un impuesto puede ser justo si cumple con garantizar que todas las personas con idéntica capacidad de pago paguen lo mismo, y también con asegurar que las personas que obtengan mayores ingresos pagarán más. Del segundo de igual manera podemos advertir que la distribución de la riqueza debe hacerse

acode a los

mismos valores; para nosotros ambos van de la mano y enmarcados en los principios acordados por la sociedad, uno de los cuales es la justicia.

La política fiscal ecuatoriana y su rol en el contexto de la progresividad permitirá cumplir los fines estatales, empero no es posible una mejor gobernabilidad sin romper las dificultades presupuestarias que impiden la ejecución de políticas públicas garantistas y con el objeto de asegurar un ingreso continuo y permanente que permita garantizar las más grandes necesidades sociales y el gasto público, surge la figura del impuesto a la renta, como una piedra angular en la recaudación tributaria.

En la era de la monarquía, el rey era quien obligaba a los ciudadanos el pago de sus tributos. Estos pagos se basan en los ingresos que reciben o en las actividades económicas que realizan; además, existen productos básicos que poseen. Por ello, a lo largo del tiempo se han ido desarrollando y creando algunas herramientas como: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a la salida de divisas, impuesto a la herencia y retención del impuesto a la renta.

El impuesto a la renta es un tributo, se determina anualmente, y tiene como finalidad gravar las rentas o ingresos, de personas naturales y jurídicas, que provengan del trabajo y de la explotación de un capital, ya sean dineros, bienes o servicios.

1.4. Declaración anticipada del impuesto a la renta

El impuesto sobre la renta fue aprobado en el año de 1926, cuando la revolución juliana en el año de 1925 generó cambios tanto sociales como financieros en el país, por lo que en los siguientes cambios se aprobó la ley tributaria.

En 1989, con la promulgación de la "Ley del Régimen Tributario Interno", se dio un anticipo al impuesto sobre la renta por medio del cual se incluyó el 50% del impuesto sobre la renta generado dentro del período contable del año anterior.

En 1993, el anticipo del impuesto sobre la renta se calculó con base en el 1% del valor total del activo declarado en el período anterior. Con el fin de controlar mejor el monto declarado por los contribuyentes, se adoptaron algunas medidas de incentivo para el sector productivo, que fueron ignoradas desde los años ochenta.

En 2007, el impuesto sobre la renta fue revisado a través de la "Ley de Equidad

Fiscal" promulgada el 29 de diciembre, proporcionando un nuevo método para calcular

los anticipos de las empresas. Por tanto, para las empresas, esta reforma estipula que el impuesto sobre la renta prepago es lo mismo que el 50% del impuesto del año anterior, disminuyendo la retención en base al origen de la fuente del impuesto que se haya cancelado. Para las personas naturales y/o jurídicas, el 0,2% del patrimonio total más el 0,2% del total de gastos y egresos deducibles más el 0,4% del activo total más el 0,4% del total de la renta imponible menos el párrafo de retención del año anterior. Esta fórmula puede considerarse "heterodoxa" porque la mayoría de los países que determinan los pagos mínimos se basan en el valor de los activos, o recientemente se basan en las ventas o los ingresos totales.

En el 2008 se reformó el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno. De acuerdo con las regulaciones de RO.94 el 23 de diciembre, la obra de arte fue revisada en 2009. El texto 2 estipula que las personas físicas y los patrimonios indivisos están obligados a llevar cuentas y las empresas deben calcular el siguiente impuesto sobre la renta prepago:

- El 0,2% del patrimonio total.
- El 0,2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El 0.4% del activo total.
- El 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Si por circunstancias imprevistas o fuerza mayor, las actividades económicas de los contribuyentes se ven gravemente afectadas en sus respectivos ejercicios fiscales, el Servicio de Rentas Internas podrá ordenar la devolución del anticipo determinado de conformidad con el inciso b) cada tres años. Con este fin, los contribuyentes presentarán sus demandas legítimas y el SRI lo verificará en consecuencia. Si el anticipo no está incluido en el pago del impuesto sobre la renta generada o devolución no autorizada, constituirá el pago final del impuesto sobre la renta y no tendrá derecho a créditos fiscales posteriores.

La naturaleza jurídica del anticipo al impuesto a la renta no se encuentra definida en nuestra legislación por lo que debemos analizarla conforme a la doctrina tributaria, siendo así:

Chungata cita a Giunlani Fonrouge que dice:

“son una obligación impuesta por ley, en beneficio exclusivo del fisco, que, de esta manera apresura la recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de

renta que, en muchos casos resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio fiscal" (Tinigañay, 2016, págs. 11, 12)

Es decir, se trata de una imposición por ley que estimula a los contribuyentes a inyectar liquidez a fin de garantizar el financiamiento público, a pesar de que el hecho imponible no llegara a realizarse.

CAPÍTULO II

2.1. Regulaciones emitidas durante la emergencia sanitaria por el Covid-19

Con respecto al sistema bancario la Junta de Política, Monetaria y Financiera emitió la resolución Nº 569-2020-F, el 22 de marzo de 2020 donde:

● A partir de los estados financieros presentados con fecha 31 de marzo del 2020 y por un plazo de 90 días, los saldos de los créditos directos, créditos contingentes pagados, cuotas o porción del capital que formen parte de los dividendos de las operaciones de los segmentos comercial prioritario, productivo, comercial ordinario, consumo ordinario, consumo prioritario, microcrédito en cualquiera de las modalidades, educativo, vivienda, inversión pública y los comprendidos dentro de las inversiones privativas del BIEES, que no hubieren sido pagados en la fecha de vencimiento, se transferirán a las correspondientes cuentas vencidas a los sesenta (60) días posteriores a la fecha de vencimiento de la operación, las operaciones señaladas no serán reportadas como vencidas al registro de datos crediticios por parte de las entidades .

● Las entidades financieras del sector público o privado, por iniciativa propia o por solicitud de los clientes, podrán modificar las condiciones originalmente pactadas en las operaciones de crédito. Este diferimiento extraordinario de obligaciones crediticias no generará costos o comisiones para los clientes.

● Las entidades financieras del sector público deberán refinanciar sus operaciones, el plazo para diferir es al menos 90 días, por medio el cual se mantiene la calificación del crédito que tenía al inicio de la presente resolución (RESOLUCION Nº 569, 2020).

Mediante esta regulación se ofrece la opción de un refinanciamiento de créditos o deudas hacia una entidad bancaria. Esta medida puede ser adoptada por Bancos, Cooperativas y Mutualistas del Ecuador, sin embargo, cada entidad financiera tiene el derecho de elegir el refinanciamiento de las obligaciones de sus usuarios y la manera de realizarlo.

En base al Decreto Nº 1021 de 2020 referente al régimen tributario se aplicó las siguientes regulaciones:

● Los sujetos pasivos a quienes les serán aplicables estas regulaciones son: microempresas, empresas donde su actividad económica esté relacionada con líneas de aviación, sector del turismo, sector agrícola y exportadores cuyo binen son equivalentes al 50% de sus ingresos que corresponda a una exportación de un bien.

● La deuda se diferirá en pagos en 6 cuotas donde: el 10% mensual del valor del impuesto a pagarse, en el primer y segundo mes 20% y en las 4 cuotas siguientes se pagará en cada una de ellas, el 20% del impuesto a pagar (total 80%), en cada mes.

● El impuesto a la renta podrá ser pagado en 6 cuotas, conforme las cuotas, plazos y la forma indicados en el Decreto (DECRETO Nº 1021, 2020).

La presente resolución fue emitida para ayudar a los a los sectores más afectados por la emergencia sanitaria, con el fin de precautelar la liquidez y el flujo económico de las entidades financieras.

2.2. Estado de excepción

El estado de excepción de acuerdo del Decreto Ejecutivo Nº 1017 de 2020 menciona:

●Declarar calamidad pública en todo el territorio nacional por sesenta (60) días.

● Coordinar por parte de la Policía Nacional, Fuerzas Armadas, Ministerio de Salud y el Servicio Nacional de Riegos y Emergencias para mitigar los efectos de la pandemia.

● Suspender el ejercicio del derecho a la libertad de tránsito, asociación y reunión.

● Restricción de circulación vehicular salvo los casos que cuenten con salvoconducto.

●Suspensión de la jornada laboral presencial del sector público y privado.

● Suspensión de términos y plazos en procesos judiciales, administrativos y alternativos de solución de conflictos (DECRETO Nº 1017, 2020).

El objetivo de la emisión de esta nueva sentencia fue mantener medidas de aislamientos y distanciamiento social en la ciudadanía, con el fin de evitar contagios masivos por el Covid 19.

2.3. La naturaleza jurídica del estado de excepción

El estado de excepción se considera como una institución de naturaleza jurídica, constitucional y política, el cual se rige por el Derecho Internacional Humanitario, (DIH). Es por esto que se trabaja en función de las obligaciones emitidas por los tratados y convenios sobre los derechos humanos, en donde su objetivo principal es proteger el Estado de Derecho y los derechos constitucionales de las personas mientras dura la pandemia que amenaza con colapsar la institucionalidad jurídica. (CICR, 2012)

Por tal razón, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, (Corte IDH), señala que "la verdadera naturaleza y el único y auténtico fin de los estados de excepción es la defensa de la democracia de las instituciones del Estado de Derecho y el respeto de los derechos humanos". (Campos, 2011)

Por lo tanto, la declaración del estado de excepción coopera en la permanencia del Estado de Derecho y del orden constitucional, con la finalidad de salvaguardar los derechos constitucionales y conservar las instituciones democráticas que puedan garantizar el ejercicio de los mismos.

De acuerdo al artículo 4 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, (ICCPR) menciona "en situaciones excepcionales que pongan en peligro la vida de la nación, un Estado Parte puede suspender ciertas obligaciones internacionales siempre y cuando no contravengan a las normas de Derecho Internacional". (ICCPR)

Esta disposición sustenta el principio universal de supremacía de los derechos humanos, los cuales son intangibles y por tanto todos los estados están en la obligación de acatar las normas judiciales. Cabe mencionar que en tiempos normales un Estado posee mecanismos ordinarios previstos en su ordenamiento jurídico que le permiten mantener el orden institucional y garantizar los derechos de sus ciudadanos, sin embargo, existen situaciones imprevistas que amenazan con destruir el orden constituido y es necesario utilizar métodos extraordinarios como la declaratoria del estado de excepción para que prevalezca dicho orden.

El estado de excepción es una institución jurídica que constituye la legítima defensa del Estado frente a situaciones de extrema complejidad y peligro en que las

instituciones jurídicas y políticas colapsan. Por lo tanto “los estados de excepción están constituidos por un orden jurídico provisional destinado a asegurar de manera

inmediata el restablecimiento y la estabilidad del definitivo orden jurídico en el marco de un Estado de Derecho". (Melendez, 2013)

2.4. Principios constitucionales del estado de excepción

Un principio es una norma ambigua, general y abstracta que necesita ser interpretada, observada y debe ser útil para poder interpretar cualquier clase de norma jurídica o situación fáctica. (Guastini, 2015)

2.4.1. Principio de necesidad

Este principio se basa en la suspensión o limitación de derechos y garantías fundamentales. De acuerdo a este principio, el poder ejecutivo cuenta con la capacidad de declarar el estado de excepción cuando existan os medios o mecanismos ordinarios cuando dentro del ordenamiento judicial exista la incapacidad de resolver circunstancias reales que tengan un peligro extremo para la democracia, protección de los derechos o la existencia del país (Avila, 2008)

2.4.2. Principio de proporcionalidad

También conocido como principio de justa medida, se basa en la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de las medidas adoptadas para poder superar una situación extraordinaria. Los medios o mecanismos que utiliza para evitar situaciones de peligro real deben ser proporcional a éste, como la declaratoria del estado de excepción no se justificará mientras no se demuestre que es imposible contrarrestar una circunstancia o situación extrema y peligrosa mediante la utilización de las medidas ordinarias. Este principio permite poner un límite a la vigencia del estado de excepción, en cuanto a su duración y medidas. (Zamudio, 2012)

2.4.3. Principio legalidad

Este principio genera una exigencia al estado de excepción para que se encuentre regulado por un ordenamiento de tipo judicial interno por medio de un escrito y previa al Estado por medio del cual se aplica, para que sea legítimo y no violente el Estado

de Derecho. Está sujeto al control tanto interno como externo, en cuanto a su operatividad. Además, se debe notificar acerca de la declaratoria del estado de excepción a la comunidad internacional debido a los pactos de los cuales el Ecuador es parte. Este principio interactúa y está sujeto con el principio de constitucionalidad, esto quiere decir que el estado de excepción no puede ser declarado si no se ha suscitado una de las causas previstas en la Constitución.

2.4.4. Principio de temporalidad

"Este principio limita la existencia del estado de excepción a un periodo de tiempo determinado, es decir si este mecanismo se prolonga por más tiempo que el explícitamente señalado, deja de ser un medio idóneo y constitucional, convirtiéndose en un mecanismo arbitrario, permanente e inconstitucional".

De acuerdo al artículo 27 de la Convención Americana de Derechos Humanos menciona "que el estado de excepción debe estar en vigencia por el tiempo estrictamente limitado a las exigencias de la situación". (CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS)

Mediante este principio las medidas extraordinarias que acojan los Estados, deberán ser temporales y no permanentes, caso contrario se estaría contrariando al principio de legalidad, al ordenamiento jurídico interno e internacional y al Estado democrático de Derecho.

2.4.5. Principio de razonabilidad

"Este principio constituye una herramienta eficaz para interpretación de la validez y la constitucionalidad de la norma jurídica mediante la interpretación de los valores y principios como fin último de la misma".

Es decir, la razonabilidad pretende el análisis del contenido del derecho y de su sustento en las bases de la estructura normativa, es decir que es impensable un acto de poder político que no sea motivado conforme a los valores y principios contenidos en la Constitución y demás normas jerárquicamente inferiores en el ordenamiento jurídico.

2.5. Límites constitucionales al estado de excepción

El análisis que debe efectuar la Corte Constitucional respecto al cumplimiento de los principios de temporalidad y territorialidad, está relacionado con el control material del decreto de excepción, por el cual al Ejecutivo le corresponde justificar la razón clara sobre porqué se declara el estado de excepción en determinada parte o en todo el Territorio Nacional. Su objetivo es justificar el tiempo para el cual ha sido dictado el estado de excepción.

De acuerdo a la sentencia Nº 0001-11 de la Corte constitucional señala:

Que la declaratoria se decrete dentro de los límites temporales y espaciales establecidos en la Constitución de la República. El límite temporal de la presente declaratoria de estado de excepción será de sesenta días, señalándose como límite espacial la ciudad de Quito, en todas las instalaciones de la Asamblea Nacional (CORTE CONSTITUCIONAL, 2011).

Los decretos de estado de excepción tienen un plazo máximo de sesenta días, evidenciando de esta manera que el Presidente de la República, sin que exista una verdadera justificación del por qué se adopta un decreto de excepción por el plazo máximo, sin efectuar un verdadero análisis.

2.6. Casos para declarar un país en estado de excepción

De acuerdo al artículo 164 y 165 de la Constitución de la República del Ecuador menciona:

El estado de excepción en cada uno de los casos detallados dentro de la constitución relacionados con agresiones, conflictos armados sean internacionales o internos, graves conmociones internas, calamidades públicas o algún desastre natural. Se decretará el estado de excepción en caso de grave conmoción interna o calamidad pública, observando los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad, y razonabilidad. Durante el estado de excepción se podrán suspender o limitar los derechos a la inviolabilidad de domicilio o de correspondencia, libertad para transitar, libertad para asociaciones o reuniones, y libertad para la información (CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR, 2008)

Con respeto a la pandemia que rige actualmente el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1017 de 2020 señala:

Declárese el estado de excepción por calamidad pública dentro del país por los casos de corona virus que fueron confirmados y a Pandemia de COVID-19 de la Organización Mundial de la Salud (OMS), representando un alto riesgo para contagios dentro de la ciudadanía y generan afectaciones para los derechos de la salud y convivencia pacífica en el país, a fin de controlar la situación de emergencia sanitaria para garantizar los derechos de las personas ante la inminente presencia del virus COVID-19 en Ecuador (DECRETO Nº 1017, 2020).

La aplicación de esta medida implícitamente hace notar la necesidad de decretar un Estado de Excepción con fundamento en una calamidad pública debido al COVID- 19 en Ecuador.

Claro que buscando proteger a las familias ecuatorianas, se ha sustentado la necesidad, la proporcionalidad, territorialidad y temporalidad de la aplicación del decreto y las medidas dispuestas ibídem.

2.7. Decreto Ejecutivo 1109

Debido a que el Estado Ecuatoriano atravesaba una situación económica crítica, se establecieron sentencias de acción inmediata para mantener el balance económico en el país, es por esto que se elabora el Decreto 1109 para la recaudación anticipada del impuesto a la renta estableciendo las siguientes normas:

2.7.1 Sujetos Pasivos Obligados

Las personas que tienen la obligación de pagar el impuesto a la renta son los siguientes: personas naturales, sociedades u organizaciones permanentes de sociedades no residentes cuyos ingresos estén gravados con impuesto a la renta, excepto los que sean provenientes del trabajo dependiente. Adicionalmente, será una obligación para las entidades cuyos ingresos sean superiores a cinco millones de dólares americanos en el período que comprende enero-junio del 2020 excluyendo ingresos y gastos del trabajo en relación de dependencia.

2.7.2 Sujetos no obligados

- Pequeñas o medianas microempresas.
- Sujetos que no estén obligados al pago del impuesto a la renta.

- Los sujetos que tengan su domicilio dentro de Galápagos o a su vez la actividad sea en relación a operación de líneas aéreas, sectores de turismo, sector agrícola, exportadores habituales de bienes o el 50% de sus ingresos corresponda a actividades de exportación de bienes.
- Actividades económicas del sector acuícola

2.7.3 Fórmula de pago

El pago del anticipo del impuesto a la renta se lo realizará con el 85% de la Utilidad Contable * 25% de las retenciones de la fuente de impuesto a la renta asociadas a las operaciones efectuadas del 1 de enero al 30 de junio de 2020 que se puedan utilizar como crédito tributario.

2.7.4 Liquidación

La declaración del impuesto a la renta se efectuará mediante el Formulario 115 del Pago del Anticipo de Impuesto a la Renta. Las entidades cuyos registros sea iguales o superiores de cinco millones de dólares o a su vez casos en los cuales no se genere un valor a pagar o se encuentres exentos al pago de este impuesto deben presentar la declaración del anticipo de carácter obligatorio el 14 de agosto del año 2020. Si esto se realiza después de la fecha establecida se debe cancelar un multa en base al artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.7.5 Pago del anticipo

El anticipo puede ser pagado totalmente o en cuotas iguales distribuidas de la siguiente manera:

- **Primera cuota:** 14 de agosto de 2020 (pago al momento de la declaración)
- **Segunda cuota:** 14 de septiembre de 2020
- **Tercera cuota:** 14 de octubre de 2020

La declaraciones que se realicen después de la fecha indicada o cuando deban realizar la declaración de sustitución para un valor que sea mayor al anticipo a pagar, se debe liquidar los intereses en base al vencimiento de la única cuota o el vencimiento de las tres. Dichos intereses de la primera cuota deberán ser registrados en el formulario 115 del pago del anticipo del impuesto a la renta, por otro lado los intereses sobre las cuotas restantes se deben pagar en base al Formulario Múltiple de Pagos 106 con el código 1072.

2.7.6 Anticipo voluntario

Entidades que deseen pagar voluntariamente, lo deben realizar con el Formulario Múltiple de Pagos 106, con el código 1071, por medio de la página web del SRI misma que se detalla a continuación www.sri.gob.ec.

2.7.7 Crédito tributario

Constituirá crédito tributario tanto el anticipo obligatorio como el voluntario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2020. En caso de que el anticipo sea mayor al impuesto causando en el ejercicio final o no exista impuesto causado, el contribuyente podrá: solicitar pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario hasta dentro de tres años posteriores.

2.7.8 Control del anticipo

El impuesto a la renta ejecutará la acción coactiva cuando el sujeto pasivo no efectúe el pago del anticipo obligatorio declarado y en caso de errores o falta de presentación el SRI emitirá la "liquidación de pago por diferencias" y dispondrá el cobro inmediato. El control así efectuado no constituye el ejercicio de la facultad determinadora del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2020 (Sempertegui, 2020).

2.7.9 Disposiciones

En caso de anticipo voluntarios realizado con anterioridad al Decreto 1109, el sujeto pasivo podrá descontar dichos valores de su declaración. El valor resultante constituirá el anticipo a pagar, sobre el cual se generarán el o los valores de las cuotas conforme el artículo 5 de esta Resolución. Cuando el capital del anticipo voluntario sea superior al anticipo obligatorio calculado, se extinguirá la obligación de pago de aquel (DECRETO N°1109, 2020).

A pesar de la situación económica que atravesaba el país, la sentencia fue declarada Inconstitucional debido a que no era suficientemente claro con respecto al destino que se daría con los fondos recaudados, es decir que no se justificó claramente que la recaudación anticipada sería destinada única y exclusivamente a atender necesidades relacionadas con la emergencia sanitaria, y no a la crisis económica existente antes de la pandemia.

2.8. Decreto Ejecutivo 1137

Debido a que el Decreto Constitucional Nº 1109 fue declarado inconstitucional, se realizaron los siguientes cambios para poder realizar la recaudación anticipada del impuesto a la renta:

2.8.1 Sujetos pasivos obligados

Están obligados al pago anticipado del impuesto a la renta las personas naturales y sociedades incluidas las sociedades extranjeras residentes en el país. Así mismo, los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no residentes que obtengan ingresos gravados con impuesto a la renta. Excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia, aquellos que haya percibido en el ejercicio fiscal 2019 ingresos brutos igual o superior a cinco millones de dólares, quienes hayan obtenido utilidad contable durante el periodo de enero a julio 2020, excluyendo ingresos y gastos del trabajo en relación de dependencia.

2.8.2 Sujetos pasivos no obligados

- Micro, pequeñas o medianas empresas.
- Los sujetos que estén exentos del pago al impuesto a la renta.
- Los sujetos que tengan su domicilio principal en la provincia de Galápagos o su actividad económica correspondan a la operación de líneas aéreas, sectores de turismo, sector agrícola, exportadores habituales de bienes o el 50% de sus ingresos corresponda a actividades de exportación de bienes.
- Los sujetos cuya actividad económica corresponda al sector acuícola.

2.8.3 Fórmula para el pago

El pago del anticipo del impuesto a la renta se lo realizará con el 85% de la Utilidad Contable * 25% de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta asociadas a las operaciones efectuadas del 1 de julio de 2020 que se puedan utilizar como crédito tributario.

2.8.4 Declaración y pago

La declaración y pago deberá realizarse mediante el formulario 115 del Pago del Anticipo de Impuesto a la Renta hasta el 11 de septiembre. Los sujetos pasivos que registren ingresos en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2019 superiores o igual a cinco millones de dólares deberán presentar la declaración hasta el 11 de septiembre, aun cuando sus ingresos respecto del ejercicio fiscal 2020 estén exentos del pago de impuesto a la renta.

Se debe presentar la declaración sustantiva en caso de errores. Si existe un valor mayor a pagar se causarán los intereses que correspondan. En caso de realizarse la presentación de la declaración una vez fenecido el plazo, el sujeto pasivo deberá pagar la multa establecida en la ley.

2.8.5 Forma de pago

El pago será efectuado hasta el 11 de septiembre de 2020 mediante debido automático. En caso de realizarse luego de fenecido el plazo, se impondrá la respectiva multa. En caso de existir pagos parciales con cargo al referido pago anticipado de impuesto a la renta, se deberá efectuar la respectiva imputación al pago conforme lo previsto en el Código Tributario. El pago anticipado del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, no será susceptible de facilidades de pago.

2.8.6 Anticipo Voluntario

Para poder realizar el anticipo voluntario se lo realizará mediante el Formulario 106 con el código 1071, a través del portal web institucional www.sri.gob.ec.

2.8.7 Crédito tributario

Os valores que se generen gracias al impuesto a la renta anticipada con cargo al ejercicio fiscal 2020, así como los anticipos voluntarios que se encuentre efectivamente pagados serán el crédito de tributación para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal del año 2020.

2.8.8 Acciones por parte del SRI

El SRI es el encargado de ejecutar la acción coactiva cuando no se ejecute el pago del impuesto a la renta de forma anticipada. En el caso de no presentar la declaración o de que exista algún error por diferencias a favor del fisco, esta institución deberá emitir la "Liquidación de Pago por Diferencias" (DECRETO Nª 1137, 2020)

De acuerdo con la Corte Constitucional el Decreto Ejecutivo No. 1109 con fecha 27 de julio del 2020 fue declarado inconstitucional, debido a que no existe un nexo directo para la calamidad pública y la recaudación como un mecanismo excepcional para enfrentar y poder volver al régimen judicial ordinario. Además, debido a que tampoco se justificó que dicha recaudación anticipada de los impuestos se encuentra destinada para el cubrimiento de los gastos originados en la pandemia del Covid-19.

Mediante la emisión del Decreto Nª 1137 el presidente estableció la obligación del pago anticipado y justificó que dicha recaudación anticipada se debe a la pandemia del Covid-19 y los gastos generados.

2.9. Dictamen Nº 3-20-EE/20A

Mediante la sentencia Nº 3-20-EE/20A la Corte Constitucional del Ecuador, emitió DICTAMEN DESFAVORABLE respecto del Decreto Ejecutivo No. 1109 de 27 de julio de 2020 emitido por el presidente de la República, en donde dispuso la recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020. . (Dictamen Nº 3-20-EE/20A, 2020)

Como consecuencia se declaró que el Decreto Ejecutivo No. 1109 es inconstitucional por lo que fue derogada. En el caso de que haya existido recaudación los sujetos pasivos pueden solicitar una devolución para el monto de pago, o a su vez utilizar este valor de pago como un crédito tributario según lo prescrito por las normas de vigencia, o acreditar el valor pagado como forma de un anticipo voluntario en base a la tercera disposición general que se encuentra en la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la Crisis Sanitaria Derivada del COVID-19.

2.10. Dictamen N.º 5-20-EE/20A

De acuerdo con la sentencia N.º 5-20-EE/20 A el pleno de la Corte Constitucional con respecto a la reanudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, respecto de los contribuyentes expresamente identificados en el decreto. El pleno por decisión unánime, declaró que la medida en referencia es constitucional por lo que los fondos recaudados serán empleados exclusivamente para frenar la crisis sanitaria. (Dictamen Nº 5-20-EE/20A, 2020)

Con la aprobación de esta sentencia el Estado tuvo la oportunidad de recaudar grandes sumas de dinero que ayudarían a superar la crisis económica del país debido a la pandemia. Además, con esta recaudación los fondos son netamente dirigidos a atender obligaciones pendientes de pago, como la compra de medicinas e insumos para poder superar la emergencia sanitaria.

2.11. Facultad de recaudar anticipadamente los tributos y el estado de excepción

De acuerdo con el artículo 6 del Código Tributario menciona:

Que los tributos son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras, además de ser considerados como medios para la recaudación de ingresos públicos, se analizaran o servirán como una base para la política de economía general incrementando la inversión y reinversión, ahorro y el destino hacia fines de producción y desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional (Código Tributario, 2018)

Todos los ciudadanos ecuatorianos somos contribuyentes y tenemos una obligación tributaria con el Estado. La obligación tributaria hace referencia al vínculo jurisdiccional que existe entre el Estado y las entidades que tienen tributos o responsables del pago de esos tributos. En virtud a esto se debe generar una prestación en dinero, especies o servicio al verificarse el hecho generador, es decir, un tributo es una prestación de carácter obligatorio que son configuradas al verificarse el cumplimiento del hecho generador.

El Estado exhibe un poder fiscal, en donde tiene la facultad de imponer a los individuos y a las empresas gravámenes a los que solamente se les puede hacer frente mediante una transferencia al estado de recursos económicos.

De acuerdo con el artículo 67 del Código Tributario, la administración tributaria del país tiene la facultad de aplicar la ley, como es el caso de resolver reclamos o recursos de los sujetos pasivos, sancionar las infracciones de la ley o reglamentos y la recaudación de estos tributos. Las facultades se detallan a continuación:

● **Facultad Determinadora**: corresponde al conjunto de actos que tienen a determinar el hecho generado, los sujetos pasivos, la base imponible y el valor del tributo.

● **Facultad Resolutiva:** Las autoridades encargadas de la administración que estén declaradas por la ley se encuentran obligadas a expedir resoluciones en base al tiempo, la consulta, reclamo o recursos presentes en personas afectadas por un acto de administración tributaria.

● **Facultad Sancionadora:** consiste en la facultad de la autoridad administrativa para imponer multas o sanciones de conformidad a la ley.

● **Facultad Recaudadora:** - la recaudación de los impuestos será por medio de la autoridades por medio de los sistemas que la ley establezca para cada uno de los tributos. El cobro puede ser efectuado por agentes de retención emitidos por la ley o establecidos por la administración (Código Tributario, 2005).

La facultad más importante de la Administración Tributaria respecto a los estados de excepción es la facultad recaudadora, porque obliga a los ciudadanos ecuatorianos al pago anticipado de sus tributos. Cabe mencionar que la recaudación anticipada recae sobre impuestos de carácter real debido a que no se pueden exigir impuestos personales, por ejemplo el pago anticipado de la renta, puede resultar incierto ya que las personas tienen una incertidumbre sobre sus ingresos, en cambio el pago de impuestos reales, ya se encuentra establecido, como el impuesto de los automotores o de la propiedad, además no existe una limitación en el tiempo para el cobro de impuestos, es decir que se pueden exigir el pago anticipado de dos o más años, de estos impuestos, existiendo de esta manera un vacío legal.

CAPÍTULO III

3. Análisis de resultados

El impuesto a la Renta es una de las fuentes tributarias primordiales del sistema tributario nacional, y también una de las fuentes más grandes e importantes de ingreso al Estado Ecuatoriano. El objetivo responde a la necesidad de mejorar la capacidad recaudadora del Estado, cubrir los gastos permanentes y más en la situación actual, para atenuar los hechos que justificaron la declaratoria de Estado de Excepción, todo ello considerando minuciosa y obligatoriamente los preceptos constitucionales.

Del análisis del capítulo uno, se desprende que la Constitución de la República del Ecuador regula y recoge la facultad del presidente de la República para decretar un Estado de Emergencia, conforme a al artículo 164, 165 y 166 del mismo cuerpo legal. Además, faculta extraordinariamente al Ejecutivo con la prerrogativa de decretar el "cobro anticipado de tributos", de acuerdo a los límites y principios constitucionales que rigen al Estado de Excepción.

Empero, podemos colegir la vigencia de los principios tributarios recogidos en el artículo 300 ibídem, y los previstos en el artículo 5 del Código Tributario, además de su importancia en la aplicación de tributos y de constituir el eje principal del ordenamiento jurídico tributario.

Principios acogidos como mandatos de optimización que, conforme al principio de Supremacía Constitucional, pretende ubicar a la Constitución de un país jerárquicamente por encima de todas las demás normas jurídicas, internas y externas. Esto incluiría a los tratados internacionales ratificados por el país, y a todo acto de poder público.

Por otro lado, del capítulo dos se puede advertir las regulaciones emitidas durante la emergencia sanitaria por COVID-19, que tienen por objeto reglar situaciones fácticas necesarias para garantizar la armonía social y proteger los derechos de los grupos de atención vulnerable mientras dure la situación extraordinaria.

También se ha podido determinar la naturaleza jurídica del Estado de Excepción, y las condiciones necesarias para su vigencia, tal como la situación extraordinaria que nos ha acontecido, que ha sido calificada como una calamidad

pública, y que

evidentemente no podría haber sido solucionada por los instrumentos jurídicos ordinarios.

Los límites constitucionales a la declaratoria, traducidos en los principios de necesidad, legalidad, proporcionalidad, territorialidad, temporalidad y razonabilidad.

Y respecto del análisis de los Decretos Ejecutivos 1109 y 1137; y de las Sentencias Constitucionales Nº 3-20-EE/20A y Nº 5-20-EE/20, podemos inferir que tanto el Presidente de la Republica como la Corte Constitucional no consideran a profundidad a los principios tributarios previstos en la carta magna, ni los previstos en la normativa jurídica interna; como una limitación a la declaratoria, a pesar de disponer una medida concerniente a la recaudación de tributos y que, consecuentemente no puede transgredir e inobservar los preceptos constitucionales que rigen el sistema tributario.

3.1 Conclusiones y Recomendaciones

La Constitución de la republica del Ecuador goza de una característica especial, fundamental para la vigencia de los valores y principios que dan sustento al sistema constitucional, y ésta es la supremacía de la Constitución sobre otras normas.

Como norma fundamental, garantiza los anhelos más arraigados de la sociedad, así como también los derechos universales e inherentes a las personas. Por lo tanto, todo acto de poder político dentro del Estado debe necesariamente sujetarse al contenido y limites previstos en ella.

Como se puede advertir su naturaleza es suprema debido a los principios y valores fundamentales que alberga, además de la fuerza normativa que imprime, con lo que permite un funcionamiento estructural del sistema jurídico, de manera que no existan normas que se antepongan o entren en contradicción con ella.

En consecuencia, es fundamental comprender que un principio o norma de rango constitucional no es un simple precepto o enunciación jurídica, sino es un concepto base, es decir aquel sobre el que se sostiene toda la estructura jurídica del Estado de Derechos.

En este contexto, la institución jurídica del Estado de Excepción, contenida en la Constitución de la República, como una medida extraordinaria, frente a situaciones de anormalidad o extraordinarias, tiene por objetivo mantener el orden institucional que impone un Estado constitucional de Derechos, garantizar el ejercicio de los Derechos Humanos o fundamentales, pero también asegurar la aplicación de los valores recogidos en la constitución.

De ahí que las prerrogativas de las que se le faculta al Ejecutivo durante el estado de emergencia, especialmente para efectos del presente estudio, aquella que se refiere a la "*recaudación anticipada de impuesto a la renta*", no pueda contravenir las disposiciones supremas, y su declaración se encuentre limitada y reglada por los principios y valores que rigen el estado excepción como tal, y aquellas que sustentan el régimen tributario.

Si bien, la referida medida extraordinaria, se ha fundamentado reiteradamente por el ejecutivo, en la crisis económica que ha generado la calamidad pública por la pandemia causada derivada de la emergencia sanitaria por la pandemia que ha causado

la COVID 19, conforme al artículo 164 inciso segundo, ha sido también necesario el control constitucional con el fin absoluto de precautelar y preservar la observancia de los preceptos que rigen a la Institución jurídica extraordinaria.

Esto nos exige preguntarnos; ¿Es la declaratoria de cobro anticipado de tributos, una medida que cumple con garantizar el principio de necesidad, proporcionalidad, temporalidad, territorialidad, legalidad y razonabilidad, en relación con las causales previstas en el artículo 164 de la Constitución de la República del Ecuador?

La constitución no es exhaustiva en explicar sí todas las medidas de que se faculta el Ejecutivo, podrían aplicarse sin distinguir el motivo, causa o razón, por el que haya sido decretado el estado de emergencia. Por el contrario, al decir que, una vez decretado el estado de excepción, el Ejecutivo "podrá" decretar la recaudación anticipada de tributos. La Constitución al establecer todas las prerrogativas extraordinarias, nos permite pensar que, por ejemplo una medida como la recaudación anticipada de impuesto a la renta podría ser declarada durante cualquier declaratoria del estado de excepción, por ejemplo en el estado de excepción decretado por las movilizaciones populares acaecidas en Ecuador en Octubre del 2019, sin embargo esta conclusión sería equivocada, puesto que como resultado de la presente investigación, concluimos que no toda declaratoria del estado de excepción puede conllevar la recaudación anticipada de tributos, en este caso de las movilizaciones de octubre de 2019, el decretar la recaudación anticipada de tributos, no podría considerarse proporcional a las situación que atravesaba el Ecuador, y mucho menos considerarse una medida razonable acorde a las manifestaciones de la situación extraordinaria.

Es preciso decir que la razonabilidad, estudia la motivación de la medida, y verifica sí la medida es necesaria, de tal manera que la situación extraordinaria no podría ser resuelta mediante los instrumentos jurídicos ordinarios. Como es evidente, en el caso hipotético propuesto, el estado de anormalidad podría haber sido evitado y resuelto a través de medidas ordinarias; tampoco era una medida proporcional, puesto que la recaudación anticipada de impuestos no guardaba relación causal alguna con las consecuencias del paro nacional mencionado. En definitiva, las causales determinadas en la carta magna para decretar un estado de excepción según el artículo 164, y las medidas extraordinarias del artículo 165 están íntimamente

relacionadas entre sí, de tal forma que debe existir un nexo causal entre ellas. Las segundas deben ser directamente eficientes, proporcionales, legales y racionales para mitigar los hechos

que han provocado las primeras. De ahí que, en el caso del estado de emergencia, por calamidad pública, donde se ha manifestado una crisis económica relativa a la crisis sanitaria del Covid-19, en Ecuador, el Ejecutivo puede proceder a la medida extraordinaria de estudio, siempre que justifique su decreto cumpliendo con los límites constitucionales de la institución jurídica extraordinaria y por ende que la motivación esté acorde a los principios y límites del régimen tributario.

Por consiguiente, el control de constitucionalidad permitirá que las facultades del Ejecutivo no sean arbitrarias en su declaración y mucho menos en su aplicación, sino que siempre su vigencia garantice el cumplimiento de los principios y derechos constitucionales.

Entendido esto, es importante comprender también que los límites constitucionales al estado de excepción y los principios tributarios deben ser analizados conjuntamente, pues son interdependientes. Y al ser la medida de análisis una medida netamente tributaria, ésta debe, en su declaratoria y en su aplicación estar acorde a los principios y valores base de la estructura jurídica constitucional tributaria del Estado, puesto que no solo limitan la potestad del Estado para crear tributos, sino que constituyen principios rectores en la aplicación de los tributos a través de la administración tributaria.

3.1.1 Principio de legalidad y reserva de ley

En este sentido, el principio de legalidad y de reserva de ley, si bien son conceptos jurídicos relacionados, son distintos en referencia a su contenido.

Por tanto, me referiré en un primer momento al principio de legalidad y posteriormente a la reserva de ley. El primero establece que los actos de la administración pública deben fundarse en la norma de carácter general que los autoriza, es decir que no exista arbitrariedad en los actos de poder público, y que estén ceñidos al marco jurídico previsto en la ley.

Sobre este aspecto Manolo Rodas afirma

"*El principio de legalidad se convierte en una garantía que opera a favor de los ciudadanos si consideramos que su efecto consiste en limitar las actuaciones de la administración y las posibles arbitrariedades que pueden derivarse del ejercicio de*

sus funciones. En virtud de este principio el ciudadano se encuentra protegido en sus relaciones con la administración tributaria."(Rodas, 2006, pág. 17)

El principio de reserva de ley en materia tributaria, sustenta el aforismo jurídico "nullum tributum, sine lege", y determina que el nacimiento de la obligación tributaria solo puede fundamentarse en la base de una ley formal previa que lo disponga, y de sobremanera permite dilucidar que la ley tiene la obligación de determinar previo al cometimiento del hecho generador, qué actos constituyen un hecho generador, quienes son sujetos pasivos, entre otros, pero principalmente debe determinar los principios y valores base de la estructura jurídica.

En nuestro país se faculta al Ejecutivo a decretar el cobro anticipado de tributos durante el estado de excepción, pero dicha autorización no supone una excepción al principio de legalidad y de reserva de ley, por cuanto tiene origen en un mandato constitucional y también dicha medida encuentra su regulación y sustento en el régimen tributario, en consecuencia en virtud de la vigencia de estos principios, no podría con la declaratoria del estado de excepción ejercerse el poder de imperio y crear, modificar o suprimir tributos –reserva de Ley-.

Tampoco podría alterarse con la declaratoria, la vigencia del principio de legalidad, es decir que la relación jurídico-tributaria en la fase de aplicación de los tributos, aún en el estado de excepción se caracteriza por el sometimiento de las partes a la Ley.

3.1.2 Principio de razonabilidad

Por otro lado, el principio de razonabilidad constituye una herramienta hermenéutica para determinar la validez y constitucionalidad de las normas jurídicas, de manera que es una pauta de interpretación sustantiva, que por ningún motivo puede ser arbitraria y que debe arreglarse a principios y valores.

Conforme ha mencionado Sapag, "*desde que el derecho es un orden humano requiere el recurso a la razón; de aquí se deriva la idea de que el derecho es un orden racional y será orden humano en la medida que sea razonable*" (Sapag, 2008, págs. 160-161).

La caracterización del derecho desde lo razonable procura su mejor entendimiento, de manera que la razonabilidad consiste en una explicación del

contenido del derecho, es por ello que del análisis del principio de razonabilidad en la declaratoria y en la aplicación de la medida, conlleva por sí mismo el análisis de los principios que sustentan el régimen tributario infra norma.

Así, no podríamos hablar de que se ha garantizado el principio de razonabilidad en la medida, si ésta no cumple con garantizar la progresividad, equidad, transparencia; principios que se encuentran íntimamente relacionados y que deben ser garantizados en búsqueda de la razonabilidad de una medida de naturaleza tributaria.

En conclusión, si de lo razonable de la declaratoria emerge el análisis de las normas y principios tributarios, es lógico decir que en caso de que la motivación de la medida extraordinaria contravenga los valores del régimen tributario, también contraviene el principio de razonabilidad; y por ende no cumple con garantizar lo previsto en el inciso segundo del art. 164 ibídem.

No obstante, de lo mencionado, en el Ecuador el principio de razonabilidad permite de él una interpretación de los sub-principios normativos que recoge, en este caso, la estructura normativa tributaria. Por ello me permitiré analizar el principio de razonabilidad del estado de excepción acorde a los principios tributarios.

3.1.3 Razonabilidad en función del principio de eficiencia y suficiencia recaudatoria

Si hemos dicho que lo razonable jurídicamente hablando es una herramienta de interpretación de constitucionalidad de las normas y de los actos de la administración pública, y que en el caso de estudio, la razonabilidad comprende el análisis de los principios y valores constitucionales e infra norma en su conjunto, la eficiencia en la aplicación de la medida extraordinaria, se sustenta en que, el anticipo en la recaudación, permitirá una mayor liquidez para el Estado de manera que podría cubrir eficientemente los gastos necesarios -en este caso- en salud a raíz de la pandemia.

Y es aquí donde el principio de suficiencia recaudatoria nos hace reflexionar por,

¿es la recaudación anticipada de impuestos, una medida suficiente para garantizar el gasto público? y ¿qué tan justo es el (gasto público), como para exigir a los contribuyentes gravados con la medida una contribución, a sabiendas de la situación económica del país?

Pero ese no es el punto de análisis, debido a que, al encontrarnos en una situación de anormalidad, en donde la falta de liquidez ha generado una crisis económica, la

medida permitiría que el Estado pudiera adquirir liquidez y reinvertirla en los servicios de salud necesarios para enfrentar la calamidad pública.

Además, las consecuencias de la pandemia han sido de la más variada índole, que no sólo afectan a la salud publica sino a varios ámbitos de la sociedad como el trabajo, la prestación de servicios públicos, el transporte, la economía del país, el turismo, la movilidad, el comercio, falta de liquidez, aumento de condiciones desfavorables para el sector vulnerable en la sociedad ecuatoriana, la disminución en los ingresos tanto de los hogares de las familias, cuanto del sector empresarial privado del país, y por ende a la disminución en el consumo de la producción nacional.

Es por ello por lo que la medida puede llegar a ser eficiente con respecto al objetivo de la declaratoria de estado de excepción, que es mitigar, y contener las consecuencias de la crisis sanitaria por covid-19, aun cuando los ingresos no alcancen a cubrir todas las necesidades.

Entonces está claro que la medida extraordinaria es eficiente, justa, y jurídica, siempre y cuando se garantice el principio de razonabilidad y necesidad de la medida, además de que existe un nexo causal directo entre ésta y las consecuencias económicas de la pandemia.

3.1.4 Razonabilidad en función del principio de igualdad y equidad

La equidad como un principio de derecho, pretende la justicia y la igualdad. Así Moreno Rueda considera a groso modo sobre las palabras de Aristóteles que la equidad es la virtud que tiene el juez para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. (Moreno Rueda, J. M.,2014).

En busca de alcanzar la justicia, la equidad es un mecanismo primordial, pues su objetivo es evitar la injusticia durante la aplicación de la ley en un caso en concreto, pues la ley rige para los casos generales, pudiendo ocasionar varias vulneraciones en casos independientes y específicos.

Sin embargo, el objetivo de la equidad no es corregir el mandato de la ley, sino por el contrario se trata de interpretarla razonablemente. En este sentido el principio facilita interpretar los actos de administración tributaria equitativamente, con el objetivo de que su aplicación no genere situaciones de desigualdad e injusticia.

Por ello la medida extraordinaria debe fundamentar la razonabilidad acorde la equidad, y esto implica un equilibrio en las cargas e imposiciones que determina, y la determinación de los efectos y consecuencias que podría genera la decisión a los contribuyentes. Es preciso mencionar que la equidad en materia tributaria puede observarse desde dos puntos de vista: equidad horizontal y vertical.

La equidad horizontal se refiere a que la medida impositiva se dirige a aquellas personas con la misma capacidad contributiva, y que sean iguales ante la ley, con lo que puedo decir que la equidad también avala el principio de igualdad y de generalidad. Se asegura de que todas las personas en igualdad de condiciones paguen iguales tributos, sin hacer distinción alguna respecto de privilegios personales, linaje o casta.

Al respecto, la medida garantiza la equidad horizontal, pues está dirigida a las personas naturales y jurídicas, incluidas las sociedades extranjeras residentes en el país. Así mismo, los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no residentes que obtengan ingresos gravados con impuesto a la renta, excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia, aquellos que haya percibido en el ejercicio fiscal 2019 ingresos brutos igual o superior a cinco millones de dólares y que hayan obtenido utilidad contable durante el periodo de enero a julio 2020.

Es decir, grava a una generalidad de personas naturales y jurídicas que se encuentran en las mismas condiciones y que en el periodo fiscal anterior hayan declarado ingresos netos iguales o superiores a cinco millones de dólares y quienes hayan obtenido utilidad contable durante el periodo de enero a julio 2020, sin hacer distinción alguna entre ellos; por tanto, asegura el principio de igualdad y generalidad, y por ende la equidad horizontal.

Pero cuando hablamos de equidad vertical, desde otro punto de vista, nos referimos los contribuyentes que se encuentran en situaciones de desigualdad, y que sean gravados acorde a su estado. Esta perspectiva de la equidad se íntima con la capacidad contributiva del contribuyente, porque la obligación impositiva, se aplica conforme a su desigualdad.

En el caso de estudio, la medida afecta el presente impuesto a un determinado sector productivo de la sociedad, y es cierto que con respecto a las declaraciones que han efectuado en el ejercicio fiscal del año 2019 son el sector, de mayores ingresos en la economía ecuatoriana. Empero, es también necesario considerar que su

capacidad

contributiva en virtud que para el ejercicio fiscal del 2020 en relación con el ejercicio fiscal 2019, han sufrido una disminución o detrimento significativo. Esto no implica que la medida no sea necesaria, proporcional, eficiente y progresiva; sin embargo, la capacidad contributiva de este sector podría no ser reflejada adecuadamente, cuando se toma como base para el pago anticipado de tributos, los ingresos del ejercicio fiscal 2019, cuando el detrimento económico provocado por la emergencia sanitaria ha afectado a todos los sectores de la economía

En fin, la equidad vertical estaría garantizada toda vez que, se exonera del cobro de impuestos al micro, pequeña y la mediana empresa, como una estrategia para proteger al sector más vulnerable de la sociedad.

3.1.5 La razonabilidad en función de la transparencia

Conforme la estructura normativa constitucional y el principio de transparencia, que es transversal a todo el ordenamiento jurídico y que propugna que todo acto administrativo y todo procedimiento del poder público debe ser claro, diáfano en aras de garantizar la verdad y la igualdad de oportunidades. La medida permite verificar el destino de los ingresos permanentes, además de que las autoridades competentes en contratación pública se encargaran de informar a la Contraloría General del estado, acerca de las irregularidades en la aplicación y reinversión de los ingresos permanentes del estado.

Por otro lado, la reducción de los ingresos permanentes debe ser tratada de manera urgente, debido al incremento de las necesidades relativas al mantenimiento preventivo y correctivo de la salud pública, , la necesidad de adquisición de dispositivos e insumos médicos y demás requerimientos priorizados para la atención de la pandemia.

Así mismo, se requiere de un fortalecimiento inmediato del sistema de salud pública, mismo que solo se logrará a través de destinar los recursos de manera urgente, y si el ejecutivo garantiza un mecanismo de fiscalización que asegure la transparencia en la administración de estos recursos, se puede decir que la medida es transparente, y por ende también razonable.

3.16 La razonabilidad en función de la Progresividad, Proporcionalidad y Capacidad Contributiva

La progresividad en su definición permite dilucidar la íntima relación que guarda con la proporcionalidad y la capacidad contributiva, pero también con la equidad. Este principio exhorta a la administración tributaria a establecer los tributos en relación con los ingresos de cada contribuyente, es decir que no todos los contribuyentes pagan lo mismo, sino que la obligación a pagar se establece en razón de su capacidad contributiva.

La progresividad también supone que mientras más ingresos obtenga una persona, ya sea natural o jurídica, mayor será el valor de sus cargas fiscales, principalmente las de la contribución directa y especialmente del impuesto a la renta. Esto con el objetivo de proteger aquellos sectores económicos vulnerables en aras de la equidad y la justicia.

La administración tributaria trata a los desiguales acordes a su situación de desigualdad; de suerte que se puede decir que la medida también es proporcional porque existe una relación directa entre la presencia de la pandemia no sólo en Ecuador, sino en el concierto global, la reducción de ingresos fiscales, y las necesidades de obtener recursos para el financiamiento del gasto público. Es así como la medida y sus particularidades de ser, la de menor impacto en los derechos de los contribuyentes en general, la de ser una medida inmediata y la de tener la posibilidad de proyectar lo que se espera recaudar, permiten que sea idónea y proporcional.

A partir de estas premisas debemos indicar que al estar todos estos principios relacionados y al sustentarse todos ellos en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es necesario comprender su contenido, por ello a breves rasgos señalaré que es aquella que denota la aptitud de los contribuyentes para cumplir con la imposición tributaria, en razón de su potencia económica o de los actos que permitan evidenciar sus ingresos; es lógico que si no se tiene para cumplir con las exigencias individuales mínimas y básicas que posibiliten un nivel de vida digna del contribuyente y su familia, no existirá capacidad para concurrir en gastos fiscales.

La situación económica de una persona puede manifestarse en varios hechos o índices de capacidad contributiva, como la renta global, el patrimonio, el gasto y los incrementos del valor del patrimonio, el consumo etc.

El principio constitucional implícito sirve al propósito de limitar el ejercicio material de la potestad tributaria y que impone la estricta obligación de ser observado y aplicado al momento de cuantificar los índices de capacidad económica de los sujetos, que serán sometidos a un gravamen fiscal.

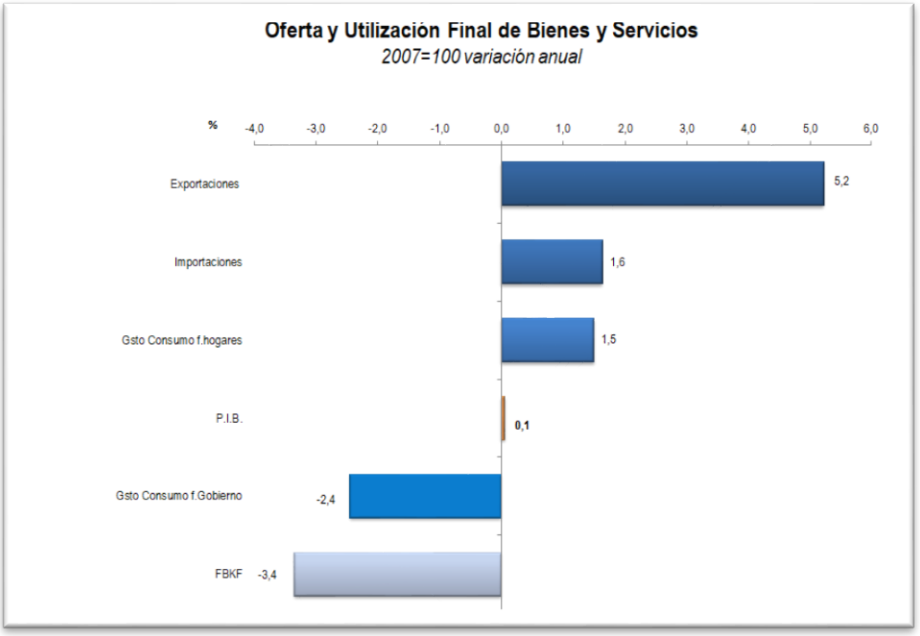
No obstante, de que la medida extraordinaria ha sido razonable como ya he descrito, no puede dejarse de lado el hecho de que también el sector privado se ha visto fuertemente afectado en sus ingresos en el ejercicio fiscal del 2020, según los datos publicados por las cuentas nacionales del Banco Central del Ecuador, donde precisan que debido a las consecuencias de la suspensión de actividades comerciales y productivas en el país se evidenció un detrimento significativo del 12,4% del (PIB) de la economía ecuatoriana a partir del segundo trimestre del año 2020.

También aclara que el Producto Interno Bruto, y su baja sumo un total de USD 15.790 millones en términos constantes y USD 23.550 millones en valores corrientes, dentro del contexto de la crisis por la pandemia, que se debe a varios factores económicos que en cifras proporcionales se representa de la siguiente manera:

1. Reducción en un 15,7% en exportaciones de bienes y servicios.
2. Disminución en un 18,5% de la inversión (formación bruta de capital fijo)
3. 11,9% en la reducción del gasto de consumo final en las familias y hogares ecuatorianas.
4. 10,5% de contracción en el gasto de consumo final del gobierno
5. Disminución en un 20,8% en las importaciones de bienes y servicios con relación al año 2019.

Figura 1

Producto Interno Bruto



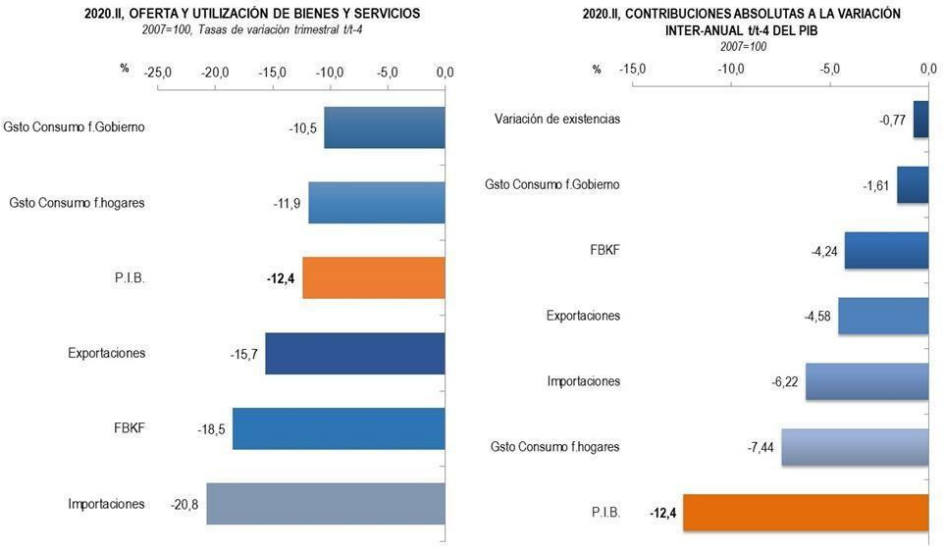
Nota. Adaptado de Producto Interno Bruto. Banco Central del Ecuador. 2019**.**

Fuente:https://www.bce.fin.ec/images/bannersbce/G2_31032020_1.png

Figura 2

Producto interno bruto del 2020

Relación al año 2019.



*Nota***.** Adaptado de Producto interno bruto. Banco central del Ecuador. 2020.

Fuente: https://www.bce.fin.ec/images/bannersbce/grafico2-30092020.jpg**.**

De lo que puedo concluir, que más allá de que la medida sea una carga excesiva para el sector al que ha sido dirigido, es necesaria, proporcional, legal y razonable porque ha asegurado la observancia de los principios tributarios en relación con los límites constitucionales al estado de excepción.

Es razonable toda vez que su aplicación no contraviene los principios del régimen tributario, de la carta magna. Entonces del presente análisis de Derecho Tributario, y en específico de la medida "*Recaudación anticipada del impuesto a la renta durante el estado de excepción, relativo a la crisis sanitaria por COVID-19 en Ecuador"* se puede colegir la relevancia de la interpretación y aplicación de los principios tributarios en todo acto de poder público para fundamentar la razonabilidad de estos, cuando la medida es de carácter tributario.

Resulta imperativo que los valores y principios del régimen tributario son mandatos de optimización, y que su observancia es imprescindible para evitar la arbitrariedad en los actos de la administración, y también para evitar la vulneración a los derechos de los contribuyentes.

Por tanto, me he permitido fundamentar que los principios que sustentan la estructura normativa tributaria constituyen efectivamente un límite a la medida extraordinaria analizada, porque un acto de poder público que, en su declaración, y su aplicación violente estos principios, también violentará el principio de razonabilidad, y por ende será inconstitucional.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Constituyente del Ecuador (2008). Constitución de la República del Ecuador. *Registro Oficial 449.* Obtenido de *https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf.*

Avila, R. (2008). *Los Principios de aplicación de los derecho.* Quito. Obtenido de https://www.pucesi.edu.ec/webs/wp-content/uploads/2018/03/%C3%81VILA-Ramiro-2011-%E2%80%9CLos-Derechos-y-sus-garant%C3%ADas.-Ensayos-Cr%C3%ADticos%E2%80%9D.pdf

Campos, C. (2011). *Derecho Humanos y Estado de Excepción.* Obtenido de http://190.41.250.173/rij/bases/excep/esquema.HTM

CICR. (2012). *¿Qué es el derecho internacional humanitario?* Obtenido de https://www.icrc.org/es/doc/assets/files/other/dih.es.pdf

Código Tributario. (2005). *(Codificación No. 200509).* Obtenido de https://www.quito.gob.ec/documents/Portal_tributario/Normativa/Ley/CODIGO_TRIBUTARIO_ACT.pdf

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR. (2008). *Elementos constitutivos del estado.* Quito. Obtenido de https://www.ecuadorencifras.gob.ec/LOTAIP/2017/DIJU/octubre/LA2_OCT_DIJU_Constitucion.pdf

CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. (s.f.). *Tratados multilaterales.* San Jose. Obtenido de https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf

CORTE CONSTITUCIONAL. (2011). *SENTENCIA N.° 001-11-SEP-CC.* Quito. Obtenido de http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/d114825f-0390-4ff5-808e-9e1b52674232/0178-10-EP-sent.pdf

DECRETO Nª 1137. (2020). *Recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020.* Quito. Obtenido de https://nmslaw.com.ec/wp-

content/uploads/2020/09/Decreto_Ejecutivo_No._1137_20200802213824_2020080 2213827-1_compressed-2.pdf

DECRETO Nº 1017. (2020). *DECLARESE ESTADO DE EXCEPCION POR CORONAVIRUS Y PANDEMIA DE COVID-19.* Quito. Obtenido de https://www.finanzaspopulares.gob.ec/wp-content/uploads/2020/04/decreto_ejecutivo_1017.pdf

DECRETO Nº 1017. (2020). *Emergencia Sanitaria Covid - 19.* Quito. Obtenido de https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2020/03/Decreto_presidencial_No_1017_17-Marzo-2020.pdf

DECRETO Nº 1021. (2020). *Regulaciones temporales y especiales para el pago de impuestos nacionales.* Quito. Obtenido de https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/2020/03/Decreto_Ejecutivo_No._1021_20200227184749_compressed1.pdf

Dictamen Nº 3-20-EE/20A. (2020). *Se declara la incostitucionalidad del Decreto Ejecutivo Nº 1109.* Quito. Obtenido de https://www.fielweb.com/App_Themes/InformacionInteres/a8eb3612-f334-477d-97cc-2b89674c9a81.pdf

Guastini, R. (2015). Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía*. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182015000200002

ICCPR. (s.f.). *PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.* Quito. Obtenido de http://www.tce.gob.ec/jml/bajar/PACTO%20INTERNACIONAL%20DE%20DERECHOS%20CIVILES%20Y%20POL%CDTICOS.pdf

Melendez, P. (2013). *Los derechos fundamentales en los estados de excepción según el Derecho internacional de los derechos humano.* San Salvador. Obtenido de https://eprints.ucm.es/id/eprint/2213/

Mendoza, M., Morán, G., & Mendoza, A. (2020). Estrategias comunicacionales en declaratoria de estado de excepcion en el Ecuador 2019-2020. . *RECIAMUC, 32-45. doi:10.26820/reciamuc/*, 32-45.

Molina, R. (2018). Principios contritucionales tributarios como límite al poder discrecional del estado ecuatoriano en el caso del anticipo de impuesto a la renta. *Pontificia Universidad Católica del Ecuador*.

RESOLUCION Nº 569. (2020). *LA JUNTA DE POLÍTICA Y REGULACIÓN MONETARIA Y FINANCIERA.* Quito. Obtenido de https://www.produbanco.com.ec/media/489601/res-569-2020-f-firmada-1.pdf

Saltos, M. (2017). Los principios generales del Derecho Tributario en el Ecuador. *Revista empresarial ICE-FEE-UCSG-11(2)*, 61-67.

Sempertegui. A. (2020). *Decreto ejecutivo 1101: normas de aplicación parala recaudación anticipada del impuesto a la renta*. Obtenido de https://www.sempertegui.com/alertas/alertas-tributarias/decreto-ejecutivo-1109-normas-de-aplicacion-para-la-recaudacion-anticipada-del-impuesto-a-la-renta/

Zamudio, H. (2012). Los estados de excepción y la defensa de la Constitución. *Boletín mexicano de derecho comparado*. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332004000300002

Zegarra, S. (julio de 2017). *Control Constitucional delEstado de Emergencia.* Obtenido de https://www.academia.edu/35452990/CONTROL_CONSTITUCIONAL_DEL_ESTADO_DE_EMERGENCIA