UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO FACULTAD DE DERECHO, POLÍTICA Y DESARROLLO

TÍTULO: ANÁLISIS JURÍDICO RESPECTO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS EN EL ECUADOR

TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO PREVIO A OPTAR EL GRADO DE ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA.

NOMBRE DEL ESTUDIANTE

WILLIAM OLIVERIO ASANZA GALLEGOS

NOMBRE DEL TUTOR

MAGISTER OLGA YOLANDA CASTRO SALVADOR

SAMBORONDÓN, FEBRERO 2025

CARTA DE APROBACIÓN

Samborondón, 6 de marzo de 2025

APROBACIÓN DEL TUTOR

En calidad de tutor del estudiante William Oliverio Asanza Gallegos, con cédula de ciudadanía 1714166400 de la Facultad de Derecho, Política y Desarrollo de la Universidad de Especialidades Espíritu Santo,

CERTIFICO

Que he analizado el Paper Académico con el título Análisis Jurídico Respecto de la Constitucionalidad del Régimen las Compañías Foráneas Controladas en el Ecuador, presentado como requisito previo a optar por el título de Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos establecidos de carácter académico y científicos por lo que autorizo su presentación.

Muy atentamente

OLGA YOLANDA CASTRO SALVADOR

Firmado digitalmente por OLGA YOLANDA CASTRO SALVADOR
Fecha: 2025.06.13 11:05:17 -05'00'

Olga Castro Salvador
0915641674
Docente

INFORMACIÓN DEL AUTOR

William O. Asanza

Magister en Derecho Mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

Ecuador Tax Company Cía. Ltda.

Universidad Espíritu Santo - Ecuador

william.asanza@uees.edu.ec

Facultad de Derecho Edificio P, Universidad Espíritu Santo, Km. 2.5 Vía Puntilla Samborondón

DEDICATORIA

A mis padres, que siempre me han alentado a salir adelante, que me enseñaron a esforzarme para conseguir mis objetivos y que siempre tomaron mi mano cuando me veían atorado y supieron enseñarme a salir con perseverancia sobre todo problema.

A mi hijo, Matías, quien es el pilar de mi dedicación día a día, que cada vez que me siento decaído me invita a salir adelante y a quien quiero entregar un legado de conocimientos y dedicación.

A Ingrid, la persona que me acompaña en mis buenos y malos momentos y quien fue la persona que me empujo a iniciar este proceso y quien estuvo a mi lado cuando más complicado estuvo mi camino y solo me enseño, con su ejemplo a no recaer frente a las adversidades.

A mi hermano, Marco, quien siempre estuvo y estará a mi lado y me hace sentir protegido con sus palabras de aliento y su disponibilidad para cualquier situación que amerite su ayuda.

A mis profesores, quienes no escatimaron esfuerzos en transmitir sus conocimientos para que pueda aprender de ellos y pueda poner en práctica en mi práctica del día a día.

ANÁLISIS JURÍDICO RESPECTO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS EN EL ECUADOR

Resúmen:

El presente trabajo investigativo desarrolla un análisis jurídico sobre la constitucionalidad del Régimen de Compañías Foráneas Controladas y su aplicabilidad para aquellos ingresos considerados como gravados en la valoración patrimonial proporcional de aquellas transacciones que se realizan por la compra/venta de acciones que son de libre negociación ya que no representan, para el sujeto pasivo del impuesto, un ingreso real por las fluctuaciones que sufren este tipo de transacciones puesto que el presente régimen no analiza el hecho que no se ha recibido dividendo por lo que no se obtiene un ingreso monetario y simplemente representa un incremento en el patrimonio por las fluctuaciones de valor en el mercado de valores propios de la oferta y por la cual analizamos los principios tributarios que protege la Constitución de la República del Ecuador que son vulnerados al no ser equitativo con todos los sujetos pasivos que poseen este tipo de transacciones y tener un fin de confiscatoriedad.

Palabras claves

Régimen de Compañías Foráneas Controladas, Valor Patrimonial Proporcional, Principios tributarios, Ingresos gravados, dividendo.

ANÁLISIS JURÍDICO RESPECTO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS EN EL ECUADOR

Abstract:

The present investigative work develops a legal analysis on the constitutionality of the Regime of Controlled Foreign Companies and its applicability for those income considered as taxed in the proportional equity valuation of those transactions that are carried out by the purchase/sale of shares that are freely negotiated since they do not represent, for the taxpayer, a real income due to the fluctuations suffered by this type of transactions since the present regime does not analyze the fact that no dividend has been received, so no monetary income is obtained and it simply represents an increase in assets due to value fluctuations in the securities market inherent to the offer and for which we analyze the tax principles protected by the Constitution of the Republic of Ecuador that are violated by not being equitable with all taxable subjects who have this type of transactions and having a confiscatory purpose.

Keywords

Regime of Controlled Foreign Companies, Proportional Equity Value, Tax Principles, Taxed Income, dividend.

Introducción

El régimen tributario debe ser justo, con alcance a todos los sujetos pasivos que son objeto impositivo y sobre todo vinculado con el respeto a los principios que rígen a un sistema tributario y que emanan de la Constitución por lo que analizaremos los principios constitucionales que se detallan en la Constitución de la República del Ecuador sobre el Régimen de Compañía Foránea Controlada (CFC'S) y su aplicabilidad frente a hechos imponibles iguales para aquelos sujetos pasivos que tienen un mismo hecho generador pero en jurisdicciones fiscales diferente, es decir en el Ecuador y en exterior así como su aplicabilidad a ciertos criterios que son propios de una técnica financiera y no de un ingreso propiamente dicho.

Con este trabajo se trata de entender que existe una falta de respeto de derechos constitucionales y una aplicación errada en cuanto a fondo, más no de forma, sobre aquellos ingresos que por concepto se entienden sufren de cierto diferimiento de pago en el tiempo por estructuras tributarias para que no exista elusión ni evasión tributaria pero que tenga una lógica constitucional y no sea una simplemente una forma de recaudar más recursos sin tomar en cuenta el fondo de la transacción.

Al momento que los sujetos pasivos liquidan un impuesto sobre un ingreso que realmente no han percibido sino sobre una valoración de una inversión que por su naturaleza tienen fluctuaciones como es la compra/venta de acciones, se llega a una delgada linea de abuso por parte del sistema tributario ecuatoriano al irrespetar sus principio y ser un ente confiscatorio del patrimonio puesto que los sujetos pasivos estarían pagando un impuesto sobre un hecho no realizado y por el que no

tienen un ingreso monetario real lo que deriva en disminuir su patrimonio para cumplir con las obligaciones fiscales se establecen por un cálculo financiero.

Se llegará a establecer, en base a los principios constitucionales y a la doctrina constitucional, que existe una vulneración de derechos frente a los principios consagrados en la carta magna principalmente de aquellos como la equidad, la progresividad y la no confiscatoriedad y sobre todo queremos entregar un precedente sobre un régimen que no fue analizado para el contexto.

Es preciso indicar que el trabajo se vuelve inédito ya que este régimen, para el Ecuador, aplica a partir del ejercicio fiscal 2024 y no existe forma de comparar con periodos anteriores a su aplicación.

Contenido del trabajo

1. Análisis jurídico sobre las Compañías Foráneas Controladas (CFC'S)

1.1. Conceptos básicos de una Compañía Foránea Controlada de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento.

El Régimen de Compañías Foráneas Controladas (CFC'S) es un esquema creado para evitar la elusión y evasión fiscal al conformar esquemas de pirámides accionariales en los cuales el beneficiario efectivo ecuatoriano (residente fiscal ecuatoriano) no tributa por sus ingresos generados con fuente de ingreso ecuatorioano ya que muchas de estas estructuras son realizadas en paises que tienen una menor base impositiva o tienen una tarifa de impuesto a la renta nula por lo que existe una fuga de recursos para la caja fiscal.

Éste régimen fue creado por la Ley de Eficiencia Económica y Generación de Empleo[1] la cual establecio que se entenderá como un CFC aplicando los siguientes criterios:

a. Que no tenga la sociedad residencia fiscal en el Ecuador o no sea un establecimiento permanente o sea un establecimiento permanente no domicialiado en Ecuador,
b. El residente fiscal ecuatoriano tenga al menos el 25% del capital,
c. El país donde se encuentra esta sociedad tenga una tasa efectiva de impuesto a la renta menor al 60% que, en el Ecuador, es menor al 15%

[1] Art. 18 de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, 19 de diciembre de 2023 (Registro Oficial Suplemento 461 del 20 de diciembre de 2023)

Asímismo, se abarca aquellos ingresos que deben ser considerados como gravados para este régimen que entre otras se encuentran las rentas pasivas, comisiones por

intermediación, servicios técnicos, administrativos, entre otros. En este apartado[2] se aclara que las rentas sujetas a este régimen son independientes de la distribución de los dividendos, es decir, contempla una valoración financiera conocida como Valor Patrimonial Proporcional (VPP).

Para realizar el control de los ingresos que se deberán tomar en cuenta bajo este régimen los beneficiarios finales residentes fiscales en el Ecuador serán los que deban liquidar el impuesto, sumadas las rentas alcanzadas por CFC, en su declaración de impuesto a la renta del periodo que se atribuyeron dichas rentas y serán consideradas para la liquidación de la renta global aplicado a la proporción que le corresponda al sujeto pasivo en base a su participación efectiva en la CFC para lo cual se tomará un promedio anual de las participaciones registradas al final de cada mes en las entidades que mantenga participación[3].

Los periodos fiscales a los cuales se deben aplicar este Régimen serán independientes de la distribución de dividendos, al final de cada ejercicio fiscal y dependiendo de la legislación aplicable de cada una de las jurisdiciones donde se encuentren las compañías, y solo en el caso que no se determine un periodo fiscal en aquellas jurisdicciones, se tomará el periodo fiscal del Ecuador que se encuentra comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año[4]. Cuando los estados financieros sean llevados en una moneda que no sea el dólar de los Estados

[2] Art. 51.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI)
[3] Segundo artículo innumerado a continuación del artículo 139 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante RALRTI)
[4] Literal a) del artículo 51.5 LRTI.

Unidos de Norteamérica el sujeto pasivo (beneficiario efectivo) deberá conventirlos a la moneda oficial del Ecuador con corte al día del cierre del ejericio fiscal[5].

Por otro lado, se establece que el contribuyente deberá mantener la información contable de las compañías que aplican a este régimen[6] e inclusive limita a un tiempo máxima de 10 días para entrega de información en el caso que exista un requerimiento de información por parte de la entidad de control.

2. Análisis jurídico sobre los ingresos a ser considerados para la liquidación de impuesto a la renta para los sujetos pasivos en aplicación a las Compañías Foráneas Controladas.

2.1. Ingresos considerados como renta de fuente ecuatoriana de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno,

Para entender jurídicamente los ingresos que deben ser considerados para la liquidación de impuesto a la renta global sobre el régimen CFC se debe entender que ingresos, en base a la normativa tributaria ecuatoriana, son considerados como gravados y con esto detectar si todos los que se realizan a traves de este regimen deben ser considerados como gravados al momento de la liquidación de impuesto a la renta. Es por esto que debemos referirnos a lo que el artículo 8 de Ley de Régimen Tributario Interno nos indica que entre otros son:

[5] Literal b) del artículo 51.5 LRTI.
[6] Artículo 51.7 LRTI.

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano,
2. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior,
3. Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país,
4. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras,
5. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

Por otro lado nos referimos de igual manera a lo detallado el artículo 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que nos indica en su primer párrafo: “Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él”, asimismo en el párrafo tercero tenemos que: “También son ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual” y en párrafo cuarto se realiza la aclaración que: “Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior deberá registrar estos ingresos gravados en su declaración de Impuesto a la Renta”.

Con lo detallado en los párrafos anteriores podemos observar que los ingresos calificados como ingresos gravados son todos aquellos que se perciben en escencial por el reconocimiento pecuniario de rentas activas y pasivas que reciben los sujetos pasivos de dicho impuesto. Para tener un esquema general y claro podemos clasificar las rentas activas y pasivas de la siguiente manera:

Tabla 1 Información de rentas activas y pasivas

Rentas activas	Rentas pasivas
Actividades laborales	Dividendos
Actividades profesionales	Rendimientos financieros
Actividades comerciales	Regalías

Elaborado por: William Asanza - 2025

Es importante, por otro lado, abordar en sentido doctriario lo que se entiendo como impuesto es así que según el Libro de Derecho Tributario de Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco el impuesto es un tributo exigido sin contraprestación por la realización de un negocio, acto o hecho que pone de manfiesto la capacidad contributiva del contribuyente siendo que el hecho imponible debe poner en manifiesto la capacidad contributiva, mismo que deriva de la generación del ingreso gravado tal como nombra la normativa tributaria ecuatoriana.

Con lo citado anteriormente es importante reconocer sobre qué ingresos, los sujetos pasivos del impuesto a la renta, deben hacer su liquidación y posterior pago así como atarlos al régimen CFC. Es así que analizando todos los ingresos contamplatos como gravados en el Régimen CFC nos llega la incognita de si, los ingresos provenientes de una valoración por la compra de acciones de títulos

negociados en bolsa de valores que son de libre negociación y, además, son valorados financieramente mediante la técnica del valor patrimonial proporcional deben ser tratados como ingresos gravados en el Ecuador ya que, como se puede observar en la descripción de las rentas alcanzadas bajo este régimen y en la legislación ecuatoriana son un tipo de ingreso gravado en el Ecuador.

Se podría interpretar que por el concepto de renta que se describe en el primer párrafo del Art. 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno deberían ser parte del ingreso gravado ya que indica que provengan de cualquier origen, sin embargo, por el tipo de valoraciones y por el concepto financiero no se realizan efectivamente y llegan a tener fluctuaciones tanto positivas como negativas atados al movimiento bursatil derivando en que dichos recursos económicos no llegan al sujeto pasivo si no solo en el momento que son vendidas.

Doctrinariamente el tributo es un pago que se realiza sobre el ingreso gravado mismo que viene atado al nivel de capacidad de pago del sujeto pasivo que a su vez recae sobre los recursos económicos que posee para cumplir con sus obligaciones tributarias hecho que no es real cuando hablamos de las valoraciones mencionadas anteriormente ya que no se cuenta con los recursos económicos al no recibir retribución alguna.

Con el fin de cerrar cualquier ciclo de interpretación de un ingreso en la normativa ecuatorina, tenemos el concepto de sobre incrementos patrimoniales no justificados que pueden ser parte del ingreso gravado objeto de la liquidación de impuesto a la renta, sin embargo, al tratarse de valoraciones que incrementan el patrimonio por una negociación en bolsa de valores, este tipo de incremento no

entrarían dentro de este concepto y se encontraría justificados ya que las casas de valores o bancos entregan estados de cuenta sobre las negociaciones, incrementos, decrementos, compra, venta de este tipo de negociaciones donde se puede evidenciar claramente que no es ingreso real para el sujeto pasivo.

Con lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que no se puede calificar como un ingreso de fuente ecuatoriona a una valoración, medida a valor patrimonial proporcional de una compra de acciones en bolsa de valores ya que existe fluctuación sin que sea una renta propia del sujeto pasivo.

3. Análisis jurídicos sobre los principios constitucionales aplicables a las Compañías Foreaneas Controladas (CFC'S).

3.1. Análisis jurídico sobre los principios constitucionales de equidad y progresividad aplicables a la valoración de acciones de los contribuyentes que aplican el Régimen de Compañías Foráneas Controladas (CFC'S)

En este apartado, resulta pertinente establecer y desarrollar de manera sumaria los principios constitucionales que abarcan al régimen tributario ecuatoriano; en este sentido, el artículo 300 de la Constitución de la República, así como el artículo 5 del Código Tributario, comprenden un catálogo de principios entre los que tenemos: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. No obstante, el campo de estudio que atañe al presente trabajo se enfocará con más detenimiento en los principios de equidad, progresividad y no confiscatoriedad relacionados con

el principio de capacidad contributiva sobre el Régimen de Compañía Foránea Controlada (CFC).

Principio de generalidad.

El principio de generalidad tributaria se refiere a que los impuestos deben aplicarse a todos los contribuyentes conforme a la capacidad económica de cada uno de estos.

Principio de progresividad.

Este principio se lo ha establecido mediante la carga impositiva de cada contribuyente, es decir, debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas.

El principio de progresividad es aquel por el cual los tributos deben crearse y aplicarse a los contribuyentes teniendo en cuenta cuánto aumenta o disminuye su capacidad económica o capacidad contributiva. Observando esta capacidad que tiene el contribuyente se le deben aplicar tarifas graduales que vayan de acuerdo a la realidad de hecho que está viviendo en el periodo fiscal correspondiente. Por tanto, la regla que establece este principio es que la tarifa a pagar del impuesto debe calcularse tomando en cuenta la capacidad contributiva.

Y, ¿cómo se aplica la progresividad? La respuesta es simple, la progresividad como se ejemplifica en el impuesto a la renta se la obtiene permitiéndole al contribuyente tributar sobre aquellos ingresos que son gravados y sobre los cuales tiene la capacidad de realizar el pago bajo los recursos que se obtiene de una renta cierta determinando la verdadera capacidad contributiva que tiene es decir la renta que ha obtenido en el ejercicio fiscal, que le permitirá cubrir el impuesto y la tarifa que se le aplique.

Al referirnos a los principios de eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, la normativa tributaria ecuatoriana en concordancia con la Constitución de la República, han establecido que los tributos no serán solamente medios de recaudación de ingresos públicos, sino que también estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional. Esto será posible con la eficiencia y simplicidad administrativa de la administración tributaria al momento de diseñar los medios de recaudación y los criterios para gravar determinados hechos económicos en los que se desenvuelve la ciudadanía en general[7].

Principio de irretroactividad.

La irretroactividad en el ámbito tributario, posibilita la planificación económica y financiera de la actividad de cada ciudadano, llegándose a afirmar un "derecho" a la planificación fiscal segura. El oportuno conocimiento de la ley tendrá como finalidad la optimización e implementación de medios lícitos para pagar lo justo[8].

Principio de equidad.

En la rama del Derecho Tributario, este principio se relaciona con la capacidad contributiva, la solidaridad e igualdad. El tratamiento igualitario en materia de gasto público y la asignación de estos recursos a través de los presupuestos generales, constituyen prácticas idóneas de justicia tributaria en la sociedad.

[7] SALTOS, MIGUEL ANGEL, Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador, 2017, Latindex, pp. 63.
[8] PEREZ, A, El principio de irretroactividad en derecho tributario. Doctoral dissertation, Universitat Pompeu Fabra. 2005 Obtenido de Doctoral dissertation, Universitar Pompeu Fabra: www.tdx.cat/bitstream/10803/7308/1/tabm.pdf).

Se encuentran vulnerados el principio de equidad contenido en la Constitución y el de igualdad contenido en el Código Tributario. El principio de equidad trata sobre que la obligación tributaria se realice de forma justa de acorde a la capacidad contributiva del obligado y existe el deber de aplicar mecanismos que permitan llegar a esto, por otro lado se debe observar que el impuesto aplicado sea igual para todos los contribuyente que manejan las mismas características.

Por otro lado, el principio de igualdad trata sobre los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de hecho pagan el mismo impuesto. Esto se puede asegurar aplicando los mecanismos que permitan determinar que contribuyentes están en la misma situación de hecho, mecanismos como pago de impuestos sobre un hecho real, un hecho que genere efectivamente recursos económicos para el contribuyente con lo cual pueda cubrir sus obligaciones. En el caso del impuesto generado sobre el Régimen de Compañías Foráneas Controldas no existe este mecanismo que permita saber la realidad que vive cada uno de los contribuyentes al aplicarle una base imponible sobre la totalidad de ingresos sin tomar en cuenta conceptos básicos como es el hecho de una valoración que no representa un ingreso real con lo que no se considera la situación económica que puede estar pasando o la liquidez que puede tener la misma. Esto es importante para aclarar que no todos los contribuyentes están obligados a financiar este gasto público de la misma manera, pues el principio de igualdad de cargas públicas no se refiere a una igualdad material o cuantitativa, si no a una igualdad personal o cualitativa, es decir a la situación económica de cada contribuyente.

Principio de transparencia.

En el ámbito tributario la transparencia se relaciona con el acceso a la información de los contribuyentes en el desarrollo del giro de sus negocios, los cuales están fiscalizados por instituciones públicas que previenen y sancionan la elusión y evasión fiscal.

Una vez que fueron conceptualizados de manera sucinta los diferentes principios constitucionales referente al régimen tributario; como ya se señaló con anterioridad, se hará un enfoque pormenorizado en los principios de equidad, progresividad y no confiscatoriedad relacionados con el principio de capacidad contributiva, para ello, se toma como referencia dos fallos; uno emitido por la Corte Nacional de Justicia y otro por la Corte Constitucional.

La Corte Nacional de Justicia dentro de la causa No. 17751-2021-00004, resolvió una demanda de acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el planteamiento del problema jurídico se estableció en determinar si fue legal o no la implementación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante el artículo 3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

Para ello, en un primer momento con base al principio de equidad contemplado en el artículo 5 del Código Tributario, los magistrados de la Corte Nacional de Justicia, establecieron que al estar todos los contribuyentes en igualdad de condiciones deben ser tratados de igual forma. De tal manera, que el imponer un gravamen a un contribuyente que se encuentra en una situación idéntica, viola el principio de equidad contenido en el Código Tributario. Asimismo, al referirse al

principio de progresividad los jueces establecieron que efectivamente fue vulnerado ya que los sujetos pasivos deben contribuir al ingreso fiscal en función de su capacidad contributiva. A la capacidad contributiva se la define como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo de un impuesto.

En lo que respecta a la sentencia No. 046-15-SIN-CC dictada por la Corte Constitucional, surgió a través de la presentación de una acción pública de inconstitucionalidad de norma, concretamente respecto al artículo 18 de la ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Montecristi. La determinación del problema jurídico de la Corte Constitucional se basó en si las tarifas para el cobro de tasas fijadas en el artículo 18 de la Ordenanza mencionada con anterioridad ¿son contrarias al principio constitucional tributario de equidad, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República?

La Corte Constitucional, al referirse al principio de equidad lo hace desde dos ámbitos: uno horizontal y el otro vertical, el primero de ellos, se lo entiende como la capacidad económica que posee cada sujeto, en este sentido, la economía de cada uno debe ser igual al momento de contribuir al Estado. Por lo que, bajo ese ámbito, la equidad guarda relación con el principio tributario de generalidad. En cuanto al segundo ámbito, llamado vertical es en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con el principio constitucional tributario de progresividad, de tal forma, quienes tienen

mayor capacidad económica deban asumir mayores obligaciones, es decir se toma en cuenta su capacidad contributiva ya que con ello la cuantía del tributo será proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

Al referirse al principio de no confiscatoriedad la Corte Constitucional ha señalado que se lo debe evaluar de manera cualitativo y cuantitativo: es cualitativo cuando se restringe la propiedad de manera ilegítima, por ejemplo, cuando nace un tributo en inobservancia al principio de legalidad -arbitrario- en cuyo caso el cobro del tributo no tenía razón de ser. Y es cuantitativo cuando la carga tributaria es tan onerosa para el contribuyente que le obliga a sustraer de su patrimonio un porcentaje sustancial, desconociéndose su capacidad contributiva, y por otro, limitando la posibilidad de ahorro y su bienestar económico personal y familiar.

En razón a lo expuesto, cabe mencionar que si bien los principios de proporcionalidad, capacidad contributiva y de no confiscatoriedad no se encuentran establecidos en nuestro ordenamiento jurídico estos deben ser observados y aplicados por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus atribuciones, los cuales, como ya se dijo no pueden estar enunciados en la legislación ecuatoriana pero sin duda guardan una estrecha relación con los principios enunciados en el artículo 300 de la Constitución de la República y artículo 5 del Código Tributario que a su vez se hallan entrelazados unos a otros ya que comprenden y buscan un fin común que propende la redistribución, estimulación de empleo, producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

En este orden de ideas, se concluye estableciendo que la jurisdicción contencioso tributaria prevista en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos,

actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario; dicho control de legalidad como se pudo evidenciar con los fallos anteriormente analizados se lo puede efectuar mediante la vía legal y constitucional, la vía ordinaria que le corresponde a la Corte Nacional de Justicia y la constitucional a través de la Corte Constitucional.

Por otro lado tratamos para entender si la aplicación de un Régimen tributario en específico tiene una correcta forma, debemos comenzar con entender si está acorde a nuestra carta magna, es decir, a la Constitución de la República del Ecuador y enfocarnos en visualizar si no se vulneran derechos constitucionales, es así que debemos revisar lo establecido en el Ecuador sobre el régimen tributario y para ello nos centraremos en entender los derechos de equidad y progresividad para estimar que no exista una vulneración de los mismos.

Para entender estos derechos consagrados en la Constitución, vamos a citar de manera breve y a su vez comparar en como afectaría su aplicación frente a los sujetos pasivos. Es así que doctrinariamente podemos decir que el derecho de equidad en materia tributaria en sentido horizontal requiere que los contribuyentes con el mismo ingreso real, se encuentren en circunstancia similares en otros aspectos relevantes, para que deban pagar la misma cantidad de impuestos entendiéndose que para que exista un sentido de equidad en materia tributaria se debe tomar en cuenta similares circunstancias para toda la población de sujetos pasivos y asimismo revisar que sea aplicable, sin discriminación alguna, los ingresos que deban ser considerados como gravables para una correcta aplicación de la norma constitucional aplicando una discriminación cualitativa de la renta, que entendiéndose en terminos generales, no se trata más que exista una distribución

equitativa sobre los diferentes componentes que pueden resultar de gravar una renta. Ahora bien, centrándonos en los ingresos considerados como gravados en la aplicación del Régimen CFC se tiene claro que se deben incluir como ingresos gravados aquellos que resultan de una por valoración de patrimonio sobre aumentos de valoración de compra de acciones que se negocian en bolsa, es decir, de ingresos que no han sido que para los sujetos pasivos que no aplican dicho régimen no son considerados como un ingreso de fuente ecuatoriana[9] y por lo tanto no son materia gravable para la liquidación del impuesto a la renta lo que conlleva a que no exista una equidad entre toda la población que debe liquidar dicho impuesto si no que se aplica únicamente a los sujetos pasivos que cumplan con las características para dicho régimen.

Por otro lado tenemos en materia tributaria el principio de progresividad que doctrinariamente indica ser una característica de un sistema tributario según el cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza[10].

3.2. Análisis jurídico del principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en base a fallos de la Corte Constitucional.

Existe una desigualdad entre los contribuyentes que aplican el régimen CFC con aquellos que no lo aplican ya que se les obliga a pagar un impuesto sobre un recurso o una ingreso que no ha sido recibido, como por ejemplo tenemos el caso

[9] Art. 8 LRTI, Art. 10 RALRTI
[10] PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, 23va edición, pp. 72 - 73

de aquellos sujetos pasivos que tienen acciones con negociación en bolsa de valores en el Ecuador y que no realizan pago de impuesto si no hasta el momento en que el distribuyen los dividendos por estas operaciones, por tal motivo es claro que no existe equidad frente a los sujetos pasivos que apliquen a este régimen ya que inclusive los dividendos que no son repartidos a los accionistas que son beneficiarios finales con residencia fiscal en el Ecuador son objeto de impuesto a la renta.

Por otro lado, podemos indicar que existe vulneración en la capacidad contributiva del sujeto pasivo que aplica el régimen CFC ya que existe el cobro de un impuesto sobre una valoración que no corresponde a un ingreso real lo que concluye en que el sujeto pasivo no tendría los recursos necesarios para el pago del impuesto ya que no recibe recursos por medio del reparto de de dividendos

Para tener un ejemplo claro podemos indicar que al momento de realizar la negociación de acciones que se negocia en bolsa por la vía compra/venta que sufre fluctuaciones de mercado no se llega a un valor real, es así que una compra de acción realizada el 31 de diciembre hasta la media noche puede encontrarse valorada en USD 100.000 y la misma compra de acción al 1 de enero se encuentre valorada en USD 10.000 producto de su naturaleza y al momento de realizar el cálculo del tributo sobre esa valoración se volvería inviable el pago impositivo de este concepto puesto que no se cuentan con esos recursos lo cual terminaría vulnerando su derecho de capacidad contributiva.

En el mismo ejemplo, para que el sujeto pasivo pueda realizar el pago impositivo de este tipo de transacción debería desprenderse de su patrimonio realizando una venta en pérdida haciendo más evidente la falta de recursos

económicos para satisfacer la obligación tributaria, atado a esto, se entraría en un punto de confiscatoriedad del patrimonio del sujeto pasivo ya que debería desprenderse de su propio patrimonio para poder pagar un impuesto.

Ante los supuestos expuestos, hay que tener en cuenta la posibilidad de que el impuesto se vuelva confiscatorio con facilidad, vulnerando el principio de no confiscatoriedad que forma parte del principio de equidad, y cuya base es la capacidad contributiva. Este principio tiene su razón de ser, en que los tributos deben tener un límite acorde la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, pues si esta imposición supera su capacidad económica, para poder cumplirla el contribuyente se verá obligado a desprenderse de su patrimonio, lo que estaría por tanto restringiendo su propiedad. El Estado tiene la potestad de establecer tributos, con ellos receptando parte de la riqueza de sus ciudadanos, para cumplir sus fines fiscales, no obstante, lo que no tiene es la potestad para confiscar sus bienes por medio de tributos, puesto que esto constituye un abuso de poder. Desde inicios de la República, existe para evitar esto la prohibición de confiscación, como una garantía para los ciudadanos de que los tributos que les sean impuestos serán racionales y concordantes con su realidad económica y su capacidad contributiva.

Tratamos en este caso de una confiscatoriedad desde un punto de vista cualitativo, porque en un punto la carga tributaria al ser impuesta en base a ingresos que provienen de una valoración, no toma en cuenta la realidad económica del contribuyente a la fecha de pago vulnerando los principios tributarios de equidad y progresividad, por lo que puede encontrarse obligado al pago del tributo aunque no tenga la capacidad contributiva para afrontarlo, llegando inclusive a verse en la

necesidad de vender sus activos, afectando su patrimonio, para satisfacer la obligación, lo que lo torna desproporcionado y hace que pierda la finalidad de un tributo.

Debe existir un límite a la potestad tributaria de creación de tributos y la fijación de su cuantía, pues en caso de que esta sea desmesurada, o como en este caso mal estructurada al no considerar en absoluto la capacidad contributiva del obligado, se pueden ver afectados no solo el derecho a la propiedad, sino también la capacidad de ahorro, y el progreso económico con el que deben contar las personas.

Conclusión

La Corte Constitucional ha evidenciado que la equidad es sinónimo de justicia, por lo que en este principio constitucional se engloba, articula y sintetiza todos los principios y garantías señalados anteriormente. En consecuencia, un tributo será justo cuando en su nacimiento y aplicación se tomen en cuenta las garantías de legalidad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, las mismas que no solo limitan el poder tributario con el que cuenta el Estado, sino que reconoce derechos y garantías en favor de quienes adquieren la calidad de contribuyente, cuya aplicación es trascendental dentro del vínculo existente entre el administrado y el poder público.

En base a todo lo dicho anteriormente es claro que al momento que se exige el pago de impuesto sobre un ingreso no real si no de fluctuaciones o variaciones del mercado se atenta sobre los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad como resumimos a contrinución:

a) Equidad: No existe el mismo trato para sujetos pasivos que mantengan sus inversiones en el Ecuador frente aquellos que poseen sus patrimonios en el exterior al exiger el pago sobre resultado de valoración de acciones y no sobre el pago propio del dividendo que generaría recursos monetarios,
b) Progresivad: Al tener el pago sobre supuestos financieros se llega a cobrar un impuesto sobre valores que no son parte íntegra del ingreso, elevando considerable el lumbrar de la base imponible,
c) Capacidad contributiva: Al momento que el sujeto pasivo no cuenta con el recurso ecónomicos al ser elevar la base imponible sobre una valoración se atenta a la capacidad contributiva,
d) No confiscatoriedad: Al momento que el sujeto pasivo deba desprenderse de su patrimonio propio para realizar el pago del impuesto sobre supuestos financiero se llega a confiscar su patrimonio.

Recomendación

De acuerdo a los estándares internacionales para que no exista una elusión o evasión tributaria se debe ampliar la norma y esclarecer sobre que rentas se debe tributar sin atentar los derechos de los contribuyentes por lo que el apartado de este régimen debe ser más específico y sobre todo mirar todos sus ámbitos de aplicación para que exista una aplicación real y se tenga un control adecuado de todo aquello que pueda significar una fuga de recursos para el el estado ecuatoriano.

Bibliografía

Constitución de la República del Ecuador (Registro Oficial 449 del 20 de octubre de 2008)

Ley de Régimen Tributario Interno (Registro Oficial Suplemento 463 del 17 de noviembre de 2004),

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Registro Oficial Suplemento del 8 de junio de 2010),

Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo (Registro Oficial Suplemento 461 del 20 de diciembre de 2023)

Sentencia de la Corte Constitucional, 23 de septiembre de 2015 (046-15-SIN-CC, Ponente: María del Carmen Burgos Macías),

Sentencia de la Corte Nacional, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 23 de diciembre de 2022 (17751-2021-00004, Ponente: Jose Dionisio Suing Nagua),

Carta de Derechos del Contribuyente para Paises Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *"Derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional"*, 2018, Montevideo, pp 13

ABUGATTAS NAZAL, Paula, "Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en le Ley 20.780" en Anuario de Derecho Tributario, Número 6, 2014, pp. 17-61,

BEJARANO, Rodolfo, "Impuestos a las riquezas y grandes fortunas en América Latína: Situación y avances en la Región", en Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social, 2021, pp 9-34

DE CABO DE LA VEGA, Antonio, *Investigación Jurídica Comparada,* última edición, Ediciones Continente, 2015, Quito,

DURÁN, Lucas, *Fiscalidad internacional de rentas financieras,* Edersa, 2001, Madrid

GARCÍA NOVOA, César, *El Concepto del Tributo*, 1ra edición, Tax Editor S.A., 2009, Lima

EGAS ZAVALA, Jorge, LUQUE ZAVALA, Jorge, ACOSTA ZAVALA, José F, *Comentarios a la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*, última edición, Edilex S.A., Perú,

FERREIRO LAPATZA, José Juan, "Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad", ALTAMIRANO, Alejandro (dir.), PISTONE, Pasquele y TAVEIRA TÓRRES, Heleno (coord.), *Estudios de Derecho Tributario Contitucional e Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2005, pp. 201-206

SANMIGUEL SANJUÁN, Efraín Enrique, *Diccionario de Derecho Tributario,* 1ra edición, Lizcalibros Librería Técnica C.A., 2006, Caracas-Venezuela,

PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto, "Los principios constitucionales del derecho tributario", *Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio,* 1ra edición, 2010, Colombia,

SALTOS, MIGUEL ANGEL, Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador, 2017, Latindex, Ecuador,

SOTOMAYOR RODRÍGUEZ, George, *Principios Constitucionales y legales,* última edición, Indugraf, Riobamba,

PEREZ, A, El principio de irretroactividad en derecho tributario. Doctoral dissertation, Universitat Pompeu Fabra. 2005 Obtenido de Doctoral dissertation, Universitar Pompeu Fabra: www.tdx.cat/bitstream/10803/7308/1/tabm.pdf

PINTO MONTAÑO, Juan, *Apuntes de Derecho Procesal Constitucional*, última edición, RisperGraf C.A., 2011, Quito,

PASCUALI TELLO, Matías Cristóbal, “Corporaciones extranjeras controladas”, en Derecho Público Iberoamericano, Número 6, 2015, pp. 221-235,

SABIC, Alejandra, “Principios constitucionales aplicables a la materia triburia” en Tu Espacio Jurídico, 2014.