

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**La importancia de un control constitucional oportuno
para la eficiencia del régimen tributario**

**Emilio José Dávila Torres
Jurisprudencia**

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la
obtención del título de Abogado

Quito, 23 de noviembre de 2023

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Emilio José Dávila Torres

Código: 00214505

Cédula de identidad: 0917434805

Lugar y Fecha: Quito 23 de noviembre de 2023.

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

LA IMPORTANCIA DE UN CONTROL CONSTITUCIONAL OPORTUNO PARA LA EFICIENCIA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO¹

THE IMPORTANCE OF TIMELY CONSTITUCIONAL OVERSIGHT FOR THE EFFICIENCY OF THE TAX REGIME.

Emilio Dávila Torres ²
davilatorresemilio@gmail.com

RESUMEN

Esta investigación concluye que un control constitucional oportuno es esencial para la eficiencia del régimen tributario. Se destaca que la Corte Constitucional de Ecuador no ha desarrollado adecuadamente el principio de eficiencia tributaria, lo que ha limitado su aplicación. Los principios constitucionales tributarios limitan la potestad tributaria del Estado y son vitales para la creación e interpretación de tributos, resaltando la necesidad de un control constitucional oportuno para protegerlos. El estudio también encuentra que las sentencias de inconstitucionalidad en el ámbito tributario suelen tener efectos diferidos, dada la importancia de la recaudación para el Estado. Se concluye que un control constitucional oportuno y eficaz puede reducir los costos sociales de los tributos inconstitucionales y es fundamental para mantener la confianza de la ciudadanía en el sistema tributario. Finalmente, se establece una relación directa entre el control constitucional oportuno y un régimen tributario eficiente, crucial para la prosperidad económica y social.

PALABRAS CLAVE: Derecho Tributario, Control Constitucional, Eficiencia Tributaria.

ABSTRACT

This research concludes that timely constitutional control is essential for the efficiency of the tax regime. It highlights the Ecuadorian Constitutional Court's failure to adequately develop the principle of tax efficiency, which has limited its application. Constitutional tax principles restrict the state's tax authority and are vital for the creation and interpretation of taxes, emphasizing the need for timely constitutional control to protect them. The study also finds that unconstitutionality rulings in tax matters often have deferred effects due to the importance of state revenue. It concludes that timely and effective constitutional control can reduce the social costs of unconstitutional taxes and is crucial for maintaining public trust in the tax system. The timely constitutional control provides representation and stability to the taxpayers. Finally, a direct relationship is established between timely constitutional control and an efficient tax regime, which is essential for economic and social prosperity.

KEY WORDS: Tax Law, Constitutional Control, and Tax Efficiency.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1.INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO NORMATIVO.- 4. MARCO TEÓRICO.- 5. DESARROLLO.- 5.1. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS.- 5.2. CONTROL CONSTITUCIONAL ECUATORIANO.- 5.3. CASOS DE CONTROL CONSTITUCIONAL (IN) OPORTUNO EN ECUADOR.- 5.4. EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA.- 6. CONCLUSIONES.

1. Introducción

Los tributos son un eje central de los asuntos políticos y económicos en cualquier sociedad. Al ciudadano promedio no le impresiona si existe una alteración del Código Civil o Administrativo, por otro lado, cuando ocurren reformas tributarias la sociedad en general presta mucha más atención. Esto ocurre porque los tributos llegan a afectar directamente el bienestar general y se consideran un tema más importante por el valor intrínseco del dinero, aparte, son la principal fuente de financiamiento estatal.

Teniendo esta idea clara, se sostiene que las leyes tributarias afectan de manera peculiar a la sociedad, por ende, se les debe dar una consideración especial a su creación, aplicación y eliminación. De esto se deriva la importancia de las exigencias constitucionales tributarias y el control constitucional tributario, los cuales sirven como limitantes e interpretes a la legislación de la materia. Es razonable argumentar que si estos procedimientos no actúan de manera oportuna el régimen tributario se vuelve más deficiente.

En Ecuador existen varios casos donde se han promulgado leyes tributarias que con el pasar del tiempo fueron declaradas inconstitucionales. A tener en cuenta las particularidades del derecho tributario y la potestad de imposición, debemos considerar que si se irrespetan las exigencias constitucionales y se efectúan controles constitucionales de manera inoportuna se producen efectos muy adversos en la eficiencia del régimen. Por ejemplo, no es lo mismo que la sociedad pague un tributo inconstitucional por diez años a que lo pague por uno o dos años; Claramente los efectos económicos sobre los contribuyentes son mucho más severos en el primer escenario.

Además, en algunos casos las leyes tributarias ya fueron declaradas inconstitucionales pero se siguen conduciendo las recaudaciones porque se cuentan con

ellas para sobrellevar el presupuesto estatal. Esta situación se considera injusta ya que los ciudadanos están obligados a tributar en base a una norma inconstitucional. Consecuentemente, se crea un mayor sentimiento de desconfianza hacia el régimen tributario que puede llegar a afectar directamente la eficiencia recaudatoria y la utilización de tributos como una herramienta de política económica. Por lo tanto, si no existe una adecuada aplicación del Derecho Constitucional Tributario potencialmente se crean deficiencias en el régimen tributario porque impide que cumpla exitosamente con sus fines fiscales y extra fiscales.

Entonces, cabe formular la siguiente pregunta: ¿Cuál es la importancia de un control constitucional oportuno para la eficiencia del régimen tributario? Para responder esta se utilizara un método inductivo y descriptivo, es decir obteniendo conclusiones generales a través de casos en particular y desarrollando a profundidad los conceptos relacionados.

Primeramente, la investigación analiza las exigencias constitucionales para la creación de tributos y cómo estas pueden llegar a afectar la potestad tributaria del estado. Continuando, una segunda sección describe cuáles son los conceptos fundamentales, características y efectos del control constitucional ecuatoriano. Mas adelante, el tercer apartado examina tres casos de control constitucional tributario relevantes a la pregunta de investigación. Finalmente, el ultimo punto profundiza el principio de eficiencia tributaria para examinar cual es la relación entre un control constitucional oportuno y la eficiencia del régimen tributario.

2. Estado del arte

A continuación, se presenta una revisión sobre la literatura más relevante al tema de investigación.

Comenzando, Troya realiza un análisis sobre los principios constitucionales y la potestad tributaria, afirma que “Los principios tienen un valor metajurídico, es decir, son tomados en cuenta antes de expedir las normas y luego pueden servir de base para su interpretación”³. Básicamente propone una teoría sobre el poder de los principios constitucionales contra los actos normativos, que provienen de la potestad tributaria. Por ende, el análisis dentro de este trabajo da perspectivas sobre el funcionamiento de los principios constitucionales ante la creación de tributos.

³ José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, *FORO: Revista de Derecho Universidad Andina Simón Bolívar* No. 6, (2006), 54.

Luego, Oyarte en su libro conduce una revisión sobre las modalidades del control de constitucionalidad. Según el autor “Existen infinidad de modos para catalogar las modalidades de control de constitucionalidad y, de este modo, explicar el sistema”⁴. La investigación utiliza las clasificaciones basadas en los siguientes criterios: órgano que controla, importancia del control y oportunidad del control. Así mismo, en su obra, se analizan los conceptos fundamentales y efectos del control constitucional ecuatoriano.

Por su lado, Naranjo realiza una evaluación sobre las sentencias más relevantes del control constitucional tributario en la actual Corte Constitucional Ecuatoriana, CCE. Argumenta que “en ocasiones, la falta de pronunciamiento oportuno frente a demandas de inconstitucionalidad de normas tributarias podría tener efectos fatales”⁵. Esta idea brinda un camino hacia la profundización del concepto de oportunidad en el control constitucional tributario.

Finalmente, Plazas en su libro ofrece interpretaciones sobre varios principios constitucionales tributarios, entre ellos el de eficiencia. Argumenta que “La eficiencia y su regulación con la moderación y selección de los tributos ha tenido particular acogida entre los neoliberales ofertistas pero también es prohijado por la doctrina neoestructuralista latinoamericana”⁶. Igualmente, desarrolla el concepto en relación a la administración y los contribuyentes. Por ello, sirve como punto de partida para profundizar el concepto de eficiencia tributaria.

3. Marco normativo

Para determinar la relación que existe entre el control constitucional oportuno y la eficiencia del régimen tributario se analizan tres cuerpos normativos en específico: la Constitución de la República del Ecuador, CRE, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, LOGJCC, y el Código Tributario. Adicionalmente, para que la investigación sea más práctica se estudian tres decisiones de la actual CCE relacionadas a materia tributaria.

En el marco constitucional se utilizan principalmente los artículos 120.7, 132.3, 300 y 301. El primero determina el principio de legalidad en materia tributaria, indicando el deber y potestad que tiene la Asamblea Nacional para la creación de impuestos y la

⁴ Rafael Oyarte, *Derecho Constitucional* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2022), 1163.

⁵ María Gracia Naranjo, “La jurisprudencia de la actual conformación de la Corte Constitucional en materia tributaria: un balance a sus primeros dos años”. *Revista Lawyers Ec 2da edición* (2021), 13.

⁶ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II, (Bogotá: THEMISM 2005), 433.

atribución que tienen los Gobiernos Autónomos Descentralizados, GAD, para crear tasas y contribuciones especiales⁷. El siguiente, hace referencia al mismo principio de legalidad⁸. Mas adelante, el artículo 300 menciona cuales son los principios tributarios constitucionales, como los de eficiencia, progresividad, equidad, entre otros⁹. En la misma línea, el artículo 301 se refiere únicamente al principio de reserva de ley, este hace referencia al procedimiento contenido para la creación de tributos¹⁰.

Por su parte, para entender las características y efectos del control constitucional ecuatoriano es indispensable recurrir a la LOGJCC. En esta investigación se emplean principalmente tres artículos. Primero, el artículo 74 expresa la finalidad del control constitucional abstracto¹¹. Luego, el artículo 96 describe los efectos que tienen las sentencias del control, uno de ellos la inaplicabilidad de la norma declarada como inconstitucional. No obstante, de manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la estabilidad del régimen constitucional¹². Finalmente, el artículo 98 contempla la regla general con respecto a la legitimación activa de la acción de inconstitucionalidad y esta es que se puede presentar por cualquier persona¹³.

La dimensión especial tributaria se aborda a través del Código Tributario. Inicialmente, el artículo 3 provee una definición clara de lo que se debe entender como poder tributario, que hábilmente es la potestad estatal para la imposición de tributos¹⁴. Después, el artículo 4 vuelve a presentar una definición del principio de reserva de ley¹⁵, ligeramente diferente a la que se encuentra en el artículo 301 de la CRE. Por último, el artículo 6 determina cuales son los fines tributarios¹⁶, pueden ser categorizados como fiscales y extrafiscales, estos conceptos, son importantes para desarrollar el concepto de eficiencia tributaria.

Continuando, se utilizan tres casos de las recientes conformaciones de la CCE en materia tributaria para poder evaluar cómo ha funcionado hasta ahora el control

⁷ Artículo 120, Constitución de la Republica del Ecuador [CRE], R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero 2018.

⁸ Artículo 132, CRE, 2008.

⁹ Artículo 300, CRE, 2008.

¹⁰ Artículo 301, CRE, 2008.

¹¹ Artículo 74, Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional de Ecuador, [LOGJCC], R.O. Suplemento 52 de 22 de octubre de 2009.

¹² Artículo 96, LOGJCC.

¹³ Artículo 98, LOGJCC.

¹⁴ Artículo 3, Código Tributario, R.O. Suplemento 38 de 14 de junio de 2006.

¹⁵ Artículo 4, Código Tributario.

¹⁶ Artículo 6, Código Tributario.

constitucional en esta materia. Primeramente, la sentencia No. 58-11-IN/22 que responde a una acción de inconstitucionalidad presentada en el 2011 contra la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingreso del Estado, LFA. Donde la CCE determina que la ley es inconstitucional por la forma, al contravenir el principio de unidad de materia¹⁷. Posteriormente, la sentencia No. 65-17-IN/21, que proviene de una acción de inconstitucionalidad presentada el 2017 contra la Ordenanza 10-2011, declara la inconstitucionalidad por el fondo, ya que contradice principios constitucionales tributarios¹⁸. Finalmente, el Dictamen No. 3-20-EE/20A, un control constitucional de oficio realizado en respuesta al Decreto Ejecutivo 1109, donde se declara la inconstitucionalidad por no cumplir con las exigencias materiales¹⁹.

4. Marco teórico

El enfoque neoconstitucionalista es el indicado para analizar la importancia del control constitucional oportuno en la eficiencia del régimen tributario. Este se encuentra basado en la idea de que la Constitución es la norma suprema que debe guiar todas las acciones del estado.

Primero, la sección sobre las exigencias constitucionales para la creación de tributos se desarrollara en concordancia a la teoría de la limitación al poder tributario, la cual deriva de una perspectiva neoconstitucionalista. Esta se refiere a que los principios constitucionales sirven como limitaciones a la potestad tributaria, y por ende sostiene que los principios tributarios no deben ser vulnerados ante la creación y aplicación de leyes tributarias²⁰. La teoría sobre la limitación del poder tributario es contraria a la antigua perspectiva positivista que define a la potestad tributaria como un poder que tiene el Estado en resultado de su supremacía sobre los ciudadanos.

A continuación, la sección del control constitucional ecuatoriano se describe desde el mismo enfoque neoconstitucional. Esta postura se aplica por la necesidad de entender como debe funcionar actualmente el proceso de control constitucional en el país. Importante, ya que la supremacía constitucional no tiene posibilidades de ser eficiente sin la protección que le brinda el control de constitucionalidad²¹.

Luego, el análisis de los casos también se basa en la perspectiva neoconstitucionalista. Esta ideología jurídica permite proponer que el actual Estado

¹⁷ Sentencia No. 58-11-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, 12 de enero de 2022.

¹⁸ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021.

¹⁹ Dictamen No. 3-20-EE/20A, Corte Constitucional del Ecuador, 10 de agosto de 2020.

²⁰ José Troya Jaramillo, "Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez", 48.

²¹ Rafael Oyarte, *Derecho Constitucional*, 1147.

Constitucional de Derecho debe garantizar, entre otras cosas, el cumplimiento de los principios y garantías constitucionales a través de medios instrumentales eficaces²². A partir de esta idea se argumenta la importancia que tiene un control constitucional ejercido al momento indicado y brinda la posibilidad de poder profundizar el concepto de control constitucional oportuno.

Por último, manteniendo el mismo enfoque, se examina el concepto de eficiencia tributaria. Esta posición permite tomar varios aspectos, desarrollados por la jurisprudencia y doctrina, para construir una interpretación de cómo debe ser comprendido este principio. También, ayuda a examinar la relación que existe entre el control constitucional oportuno y la eficiencia del régimen tributario, tomando en cuenta el momento de su aplicación y los efectos que tiene sobre la sociedad.

5. Desarrollo

5.1 Exigencias constitucionales para la creación de tributos

Para comenzar, el conjunto de principios constitucionales tributarios contiene los requisitos sustantivos y formales que regulan la creación, modificación y derogación de las normas tributarias. Los aspectos sustantivos se refieren a la esencia del régimen tributario, y por ende el contenido de sus normas, mientras que los aspectos formales determinan el procedimiento de su creación.

Así mismo, la doctrina sostiene que los principios revelan cómo la Constitución desea que sea el sistema tributario²³. De esta afirmación se comprende que los principios constitucionales son la brújula mediante la cual el estado guía la creación de leyes tributarias. Por ende, dentro de la CRE se encuentran las reglas que enmarcan la interpretación y creación de tributos.

5.1.1 Exigencias sustantivas y formales

Primero, se analizan las exigencias sustantivas que deben considerarse al crear tributos. Estas indican cómo debe ser en esencia el régimen tributario a través de una serie de principios:

Art. 300.- [Principios tributarios] El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad,

²² Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. 8, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2023), 7.

²³ José Troya Jaramillo y Carmen Simone, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 102.

equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos²⁴.

En esta norma, la carta magna proporciona una lista de características que debe abarcar esencialmente el régimen tributario, indicando ocho principios constitucionales, y añadiendo al final que se deben priorizar ciertos tipos de impuestos. Algo a tener en cuenta es que cuando los principios constitucionales tributarios carecen de interpretaciones jurisprudenciales claras su eficacia para ser aplicados en el manejo del régimen tributario disminuye. En contraste, si la CCE establece conceptos claros sobre los principios tributarios, su utilidad aumenta.

Existen casos en los que la actual Corte, a través de sentencias, ha formulado interpretaciones claras sobre los derechos constitucionales tributarios. Por ejemplo, la sentencia No. 65-17-IN/21 define los principios de equidad y capacidad contributiva. Para definir el primero, la CCE toma prestado el concepto desarrollado por Plazas, quien argumenta que “La condición de equidad tributaria impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales”²⁵. Así mismo, con respecto al segundo, la CCE declara categóricamente lo siguiente: “El principio de capacidad contributiva implica que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria”²⁶. En este sentido, es importante mencionar que existen principios, como el de eficiencia, que no han sido desarrollados por la jurisprudencia de nuestro país; este tema se abordará más adelante de manera profunda.

Por otro lado, las exigencias formales se determinan a través del principio de reserva de ley y el principio de legalidad, los cuales ayudan a establecer claramente el procedimiento de aprobación de leyes u ordenanzas que modifiquen, creen o deroguen tributos. Estos dos principios están establecidos en la CRE. Primero, tenemos el principio de legalidad, indispensable en la aplicación del derecho público, que en materia tributaria se encuentra consagrado en los artículos 120.7 y 132.3, los cuales otorgan la potestad tributaria a la Asamblea Nacional y a los GAD²⁷. El principio de legalidad tributaria se refiere a que cualquier tipo de procedimiento de creación, modificación o derogación de

²⁴ Artículo 300, CRE, 2008.

²⁵ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 429.

²⁶ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, párr. 63.

²⁷ Artículo 120 y 132, CRE, 2008.

tributos debe conducirse de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico. Luego, en el artículo 301, se encuentra definido explícitamente el principio de reserva de ley, en el sentido de que solo mediante el acto normativo correspondiente se podrán establecer, modificar o exonerar impuestos²⁸.

El artículo 4 del Código Tributario proporciona una definición diferente de lo que debe entenderse como reserva de ley, estableciendo que ciertos elementos de los tributos como el objeto, sujetos, cuantía, forma de establecerla, exoneraciones y deducciones, deben constar necesariamente en la ley²⁹.

Por último, es importante diferenciar claramente los principios de legalidad y reserva de ley. En beneficio de la investigación, la sentencia No. 27-12-IN/20 ya estableció la diferencia entre estos dos principios. Para la CCE, el principio de legalidad se refiere a que “la creación, modificación o supresión de tributos debe llevarse a cabo mediante una ley, cuya expedición corresponde a la Asamblea Nacional”³⁰. Por otro lado, el principio de reserva de ley determina que “todos los elementos de un tributo deben estar previstos en la ley”³¹. En resumen, la diferencia prácticamente radica en que el principio de legalidad determina cómo se crea un tributo a través de la potestad tributaria, mientras que el principio de reserva de ley predetermina cuáles son los elementos esenciales de los tributos que deben estar regulados en el acto normativo correspondiente.

5.1.2 Principios constitucionales vs. potestad tributaria

Los principios constitucionales tienen la facultad de determinar el procedimiento y la esencia de las normas tributarias. Sirven como estándares que limitan la creación de tributos y, al mismo tiempo, son útiles para la interpretación de las normas expedidas. Como establece Troya: “Los principios tienen un valor metajurídico, es decir, son tomados en cuenta antes de expedir las normas y luego pueden servir de base para su interpretación”³². En concreto, los principios constitucionales tributarios son normas jurídicas o conceptos generales que sirven para la interpretación o integración del ordenamiento jurídico.

Por otro lado, la potestad tributaria se define como la facultad que tienen ciertos órganos del Estado para regular tributos. Según Troya, “La potestad tributaria o de

²⁸ Artículo 301, CRE, 2008.

²⁹ Artículo 4, Código Tributario.

³⁰ Sentencia No. 27-12-IN/20, Corte Constitucional del Ecuador, 29 de enero de 2020, párr. 36.

³¹ Sentencia No. 27-12-IN/20, párr. 37.

³² José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, 54.

creación, se ha diversificado en años recientes”³³. Por ejemplo, con base en este poder, el régimen tributario está facultado para crear tributos, determinar los hechos imposables sujetos a impuestos y el proceso de recaudación para financiar el gasto público. En Ecuador, el concepto de poder tributario está definido en el artículo 3 del Código Tributario, este recae principalmente en la Asamblea Nacional como órgano encargado de crear leyes tributarias relacionadas con impuestos, sin embargo, los GAD también tienen la capacidad de crear tasas y contribuciones especiales. Como excepción, el Presidente ostenta el poder sobre la fijación de aranceles aduaneros³⁴. Además, existen situaciones excepcionales, como la que se está viviendo actualmente en Ecuador a partir de la muerte cruzada, donde el poder ejecutivo, en conjunto con la Corte Constitucional, posee el poder tributario.

Por consiguiente, se puede inferir que existe una fuerte relación entre los principios constitucionales y la potestad tributaria, ya que estos son los estándares para determinar si las normas expedidas en ejercicio del poder deben ser parte del ordenamiento jurídico. Troya sostiene la idea que los principios constitucionales tributarios, y también de otras materias, actúan como limitantes de la potestad tributaria³⁵. Entonces, los principios constitucionales otorgan la potestad tributaria al régimen tributario y, al mismo tiempo, regulan su aplicación. Este pensamiento concuerda con lo explicado en el subtítulo anterior; Las exigencias sustantivas y formales cumplen el papel vital de determinar cómo deben ser y formarse los actos normativos tributarios.

En conclusión, podemos decir que ciertamente la potestad tributaria del Estado ecuatoriano se encuentra limitada por los principios constitucionales tributarios, los cuales deben percibirse como requisitos tanto sustantivos como formales para la creación de tributos.

5.2 Control constitucional ecuatoriano

El control constitucional es un procedimiento diseñado para resguardar la jerarquía normativa establecida en la Constitución. De esta manera, el control constitucional es una de las herramientas esenciales para la protección del Estado de Derecho, ya que defiende los principios y conceptos constitucionales. Estos deben ser garantizados para que la esencia y formación de leyes tributarias no sea distorsionada.

³³ José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, 39.

³⁴ Artículo 3, Código Tributario.

³⁵ José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, 48.

Entonces, es crucial entender el control constitucional ecuatoriano a través de sus fundamentos, características y efectos.

5.2.1 Fundamentos

En sus inicios, el régimen constitucional se originó como resultado del pacto social en el que los ciudadanos ceden parte de su libertad para garantizar sus derechos. A modo de ejemplo contemporáneo, el Estado restringe los derechos de los ciudadanos para participar en la creación de tributos con el fin de mantener la estabilidad fiscal. Según Salgado: “Cuando en 1830 los constituyentes ecuatorianos elaboraron la Constitución del naciente Estado hicieron referencia, en más de una ocasión, al pacto social que unía a los tres Departamentos ecuatorianos”³⁶. Entonces, en Ecuador desde la primera carta magna el concepto de Constitución ha estado estrechamente relacionado a la idea del pacto social.

Más adelante, el constitucionalismo comenzó a ganar importancia en el funcionamiento del Estado Moderno gracias a las nociones de superlegalidad constitucional y control constitucional. La primera se refiere a cómo la Constitución es jerárquicamente superior a cualquier otra norma dentro del ordenamiento jurídico, y este concepto se encuentra establecido en el artículo 326 de la CRE³⁷. El segundo es un procedimiento destinado para evitar que las normas infraconstitucionales infrinjan lo establecido en la norma suprema, y se encuentra desarrollado entre la CRE y LOGJCC. Es elemental enfatizar que estos conceptos están estrechamente relacionados, para ejemplificar, cuando las normas constitucionales tributarias se contravienen, afectando la superlegalidad constitucional, resulta necesario implementar el control constitucional de manera oportuna.

Continuando, cabe destacar que cuando una norma expedida vulnera los principios constitucionales tributarios, el control constitucional generalmente inicia con la acción de inconstitucionalidad, a través de la cual se puede lograr que las normas que violan esos principios sean eliminadas del ordenamiento jurídico. La LOGJCC en su artículo 98 establece la regla general con respecto a la acción de inconstitucionalidad, esta se refiere a que la acción se rige bajo las mismas normas del control constitucional³⁸. En concreto, el control constitucional, mediante la acción de inconstitucionalidad, es lo que protege a los principios constitucionales tributarios, que, como se concluyó en la primera

³⁶ Hernán Salgado Pesantes, *Lecciones de Derecho Constitucional*, (Quito: Ediciones Legales, 2012), 45.

³⁷ Artículo 326, CRE, 2008.

³⁸ Artículo 98, LOGJCC.

parte del trabajo, a su vez guían la creación e interpretación de tributos, por lo tanto, el control constitucional es fundamental para el derecho tributario.

Ahora, una vez que se comprenden los conceptos de superlegalidad constitucional, control constitucional y acción de inconstitucionalidad, se procede a analizar las normas que rigen a su máximo órgano de control: la Corte Constitucional. Las Cortes o Tribunales Constitucionales son los organismos máximos de control y en el caso de Ecuador esto se decreta en el artículo 429 de la CRE³⁹. Además, el artículo 436 enumera las atribuciones de la CCE, y entre las más importantes se encuentran las estipuladas en los numerales 1 y 2⁴⁰. El primero le otorga la máxima instancia de interpretación de la Constitución y el segundo le permite conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad. De esto se infiere que la Corte actúa como el guardián de la Constitución, ya que se enfoca en cumplir dos funciones principales del régimen constitucional: interpretar y proteger las normas constitucionales. Por lo tanto, es importante recalcar que este órgano, a través de sus atribuciones, debe llevar a cabo un control constitucional oportuno para proteger la supremacía constitucional y sus principios fundamentales, incluida la eficiencia del régimen tributario.

En resumen, la Constitución nace del contrato social existente entre los ciudadanos y el Estado. Luego, con los conceptos de supremacía legal y control constitucional, el constitucionalismo comienza a tomar mayor importancia para el funcionamiento del Estado Moderno. Estos conceptos sirven de base para comprender que la CCE, a través de sus atribuciones, actúa como el órgano máximo de control, encargado de la interpretación y protección de las normas constitucionales.

5.2.2 Características y efectos

Avanzando, el control constitucional ecuatoriano, a partir de 2008, se ha convertido en un control generalmente concentrado, abstracto y represivo. Así mismo, es importante tener en cuenta que no existe únicamente una categorización del control constitucional. La doctrina ha identificado que existen diferentes tipos de control en relación al órgano que controla, su importancia en el proceso y momento en que se ejecuta⁴¹. Dependiendo del órgano que controla el control puede ser concentrado o difuso, con respecto a su importancia en el proceso puede ser abstracto o concreto y dependiendo de la oportunidad en que se ejecuta puede ser preventivo o represivo.

³⁹ Artículo 429, CRE, 2008.

⁴⁰ Artículo 436, CRE, 2008.

⁴¹ Rafael Oyarte, *Derecho Constitucional*, 1163-1172.

En primer lugar, el control concentrado se refiere a que existe un único órgano con la capacidad de declarar la inconstitucionalidad de normas jurídicas, mientras que, el control difuso sostiene que varios organismos pueden realizar la declaratoria de inconstitucionalidad. Según Oyarte: “Hasta la Constitución de 1998, el modelo de justicia constitucional era mixto, pero con la vigencia de la Constitución de 2008, el sistema se tornó en concentrado”⁴². En Ecuador el único órgano con la atribución de declarar la inconstitucionalidad de una norma es la Corte Constitucional, por lo tanto, rige un control concentrado.

El control abstracto tiene como propósito declarar la inconstitucionalidad de una norma para abstraerla a todos los casos y así eliminarla del ordenamiento jurídico, por otro lado, el control concreto invoca la inconstitucionalidad solo al caso en particular y no elimina la norma del ordenamiento jurídico. Ahora bien, en el caso de Ecuador, la LOGJCC establece de manera categórica que rige un control constitucional abstracto, tal como indica el siguiente artículo:

Art. 74.- El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico⁴³.

Con respecto a la oportunidad el control es preventivo si se realiza antes de que se promulgue la norma en el Registro Oficial, en cambio, es represivo si se conduce una vez que ya fue emitida la norma en cuestión. En la práctica ecuatoriana el control constitucional es principalmente represivo, sin embargo, existen casos excepcionales donde el control puede ser preventivo⁴⁴. Este razonamiento se demostrara en el siguiente subtítulo.

Para continuar, es hora de discutir los efectos del control constitucional ecuatoriano. Estos se establecen de manera taxativa en el artículo 96 de la LOGJCC, y para este trabajo son importantes los numerales 1 y 4. El primer numeral establece que "Ninguna autoridad podrá aplicar el contenido de la disposición jurídica declarada inconstitucional por razones de fondo, mientras subsista el fundamento de la sentencia"⁴⁵.

⁴² Rafael Oyarte, *La Constitución del Ecuador* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2021), 218.

⁴³ Artículo 74, LOFJCC.

⁴⁴ Rafael Oyarte, *La Constitución del Ecuador*, 227-231.

⁴⁵ Artículo 96, LOGJCC.

Esta redacción indica que cuando una norma es declarada inconstitucional por razones de fondo, debe ser eliminada del ordenamiento jurídico, de ahí que también se le conozca como control abstracto, ya que la sentencia de la Corte elimina la inconstitucionalidad de la norma de todo el ordenamiento jurídico, la abstrae a todas las situaciones posibles.

Por otro lado, el numeral cuatro expresa que “Las sentencias producen efectos generales hacia el futuro. De manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales”⁴⁶. Esta disposición establece el principio de irretroactividad que existe en el derecho y, al mismo tiempo, indica que puede haber excepciones en su aplicación, cuando sea necesario para mantener el funcionamiento del régimen constitucional. Un buen ejemplo de esto son las sentencias relacionadas con el derecho tributario, ya que los impuestos son la fuente de financiamiento estatal más importante y por lo tanto, en varias ocasiones, la CCE ha decidido diferir las sentencias con el fin de no perturbar el presupuesto estatal.

Resumiendo, en Ecuador actualmente rige un control constitucional concentrado, abstracto y represivo. Usualmente, el principal efecto del control constitucional es eliminar del ordenamiento jurídico las normas declaradas inconstitucionales, aunque puede haber casos en que los efectos de la sentencia se difieran o retrotraigan, como ocurre en asuntos tributarios, cuando la CCE determina que es necesario para mantener la estabilidad del régimen constitucional.

5.2.3 El concepto de oportunidad

El concepto de oportunidad en el control constitucional ecuatoriano es fundamental para comprender cómo se aplica y supervisa la supremacía constitucional. Actualmente, el término oportunidad está estrictamente relacionado al momento en el tiempo que se ejerce el control, de acuerdo a esto el control puede ser preventivo o represivo.

El primero, control constitucional preventivo, se refiere a la revisión de proyectos de ley antes de que se conviertan en leyes promulgadas. Este tipo de control no se aplica en Ecuador salvo en casos muy específicos⁴⁷. Generalmente la expedición de leyes tributarias no es uno de esos casos. De aplicarse, se podría garantizar que las leyes promulgadas sean coherentes con la Constitución desde el principio y eviten la creación de normas que puedan ser inconstitucionales.

⁴⁶ Artículo 96, LOGJCC.

⁴⁷ Rafael Oyarte, *La Constitución del Ecuador*, 230.

Por otro lado, el control constitucional represivo se refiere a la posibilidad de presentar una acción de inconstitucionalidad después de que un acto normativo haya sido promulgado. Este tipo de control es una característica atada al control concentrado, por lo tanto, es el que se aplica contra actos generales en Ecuador⁴⁸. En este contexto, la oportunidad se relaciona con el momento en el cual una parte considera que la supremacía constitucional está siendo afectada y decide recurrir a la CCE para encontrar una solución.

Sin embargo, más allá de la perspectiva actual, el concepto de oportunidad debe profundizarse para abarcar lo que realmente se considera un control constitucional oportuno. Cuando se habla de oportunidad, también debe relacionarse con la capacidad de la CCE para pronunciarse sobre los casos de manera ágil y eficaz. En el mismo contexto, Naranjo sostiene que “Toda vez que las sentencias de la Corte Constitucional, por regla general, solo tienen efectos hacia el futuro, la falta de pronunciamiento oportuno por parte de la Corte Constitucional podría derivar en que se cobren impuestos inconstitucionales”⁴⁹. Por ejemplo, no es lo mismo que la Corte se pronuncie sobre la constitucionalidad de un tributo en el año siguiente a su entrada en vigor a que se pronuncie diez años después; en el primer caso, se pagaron los tributos inconstitucionales por un corto periodo, mientras que en el segundo se pagaron durante una década. Esto afecta directamente el patrimonio de los contribuyentes y su percepción hacia el régimen tributario, lo que deriva en costos sociales a corto y largo plazo, como la inestabilidad jurídica y la evasión tributaria.

Esta conclusión encuentra fundamento en el principio de irretroactividad de la ley, reiterado en la LOGJCC con respecto a las sentencias constitucionales; Los impuestos cobrados en su momento fueron constitucionales, por lo que nadie debe ser reembolsado. Esto fomenta la inestabilidad tributaria. Además, el hecho de que se cobren tributos inconstitucionales durante un período largo de tiempo crea un sentimiento de injusticia en los contribuyentes que, a la larga, se materializa en evasión tributaria. Claramente, en el ejemplo, la segunda situación tiene un costo social mucho mayor para los contribuyentes, y eso es consecuencia del control constitucional inoportuno.

En conclusión, al profundizar el concepto de oportunidad, se llega a la idea de que un control constitucional tributario oportuno es aquel que, actuando de manera ágil y

⁴⁸ Rafael Oyarte, *La Constitución del Ecuador*, 227.

⁴⁹ María Gracia Naranjo, “La jurisprudencia de la actual conformación de la Corte Constitucional en materia tributaria: un balance a sus primeros dos años”, 13.

eficaz, disminuye los costos sociales provenientes de los tributos inconstitucionales; Este razonamiento es la base para analizar los casos de la siguiente sección.

5.3 Casos de control constitucional (in) oportuno en Ecuador

5.3.1 Sentencia CC. No. 58-11-IN/22

En este caso la CCE examina la constitucionalidad de la LFA, para empezar, este cuerpo normativo fue publicado en el Registro Oficial el 24 de noviembre de 2011 y tiene el carácter de reformatorio, es decir, se centra en regular varios cuerpos normativos⁵⁰. Sin embargo, la CCE considera que la expedición de esta ley observe el principio de unidad de materia, implicando que todas sus normas respondan un eje central. En la LFA, este era la protección del medio ambiente, y sobre la base de aquello se regularon distintos cuerpos normativos. Entre ellos se encontraron varios de índole tributaria, como la Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria del Ecuador y Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas⁵¹.

Se presentaron varias acciones de inconstitucionalidad contra la LFA por el fondo y la forma. La primera fue presentada inmediatamente por Gilmar Gutiérrez el 25 de noviembre de 2011, tan solo un día después de su publicación. Adicionalmente, figuras públicas como el Presidente de la Cámara de Comercio de Guayaquil y el Director Ejecutivo del Comité Empresarial Ecuatoriano también presentaron sus respectivas acciones públicas de inconstitucionalidad⁵².

Finalmente, el 12 de enero de 2022, la Corte Constitucional termina declarando su inconstitucionalidad por la forma, motivado en que el cuerpo normativo en cuestión desobedece el principio de unidad de materia establecido en el artículo 136 de la CRE⁵³.

Con relación a la forma, los accionantes alegan que la LFA contraviene el principio de legalidad y reserva de ley, ya que fue promulgada por el Presidente mediante Decreto-ley y no por la Asamblea Nacional como se establece en la CRE⁵⁴. El proceso de formación de esta ley, al tratarse de un proyecto de urgencia económica, no se rigió por el procedimiento ordinario de creación de leyes. Ante esta situación, el poder legislativo tiene un plazo de 30 días para pronunciarse sobre su aprobación, modificación o negación.

⁵⁰ Sentencia No. 58-11-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, 12 de enero de 2022, párr. 37 y 77.

⁵¹ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 77-79

⁵² Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 1-9.

⁵³ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 83.

⁵⁴ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 26.

En este caso, la Asamblea no se pronunció de ninguna manera y, por lo tanto, el proyecto entró en vigor como Decreto-ley expedido por el Presidente de la República⁵⁵.

Con respecto al fondo, los accionantes alegan que la LFA es inconstitucional, “puesto que contraviene el principio de unidad de materia contenido en el artículo 136 de la CRE, por cuanto, conforme a su propio nombre, reguló distintas materias y reformó numerosos cuerpos normativos”⁵⁶. En este punto, es importante reiterar que la ley en cuestión se trata de una ley reformativa. Partiendo de esta idea, se puede justificar por qué existe tanta dispersión dentro de este cuerpo normativo; se trata de uno que, en esencia, debe regular varios temas. Por lo tanto, en este caso en particular, para determinar que se está violentando la unidad de materia, no es suficiente el hecho de que se reformen varios códigos; lo importante es determinar si existe un vínculo estrecho y claro entre todas las reformas promulgadas⁵⁷.

Finalmente, la CCE concluye que dentro de la LFA conviven varias reformas que no tienen una vinculación clara, necesaria y evidente. Indica que no existe una conexión estrecha entre el tema principal, que es la protección ambiental, y las diferentes reformas que se contienen dentro del Decreto-ley. Por lo tanto, aunque se debe tener en consideración la inactividad del poder legislativo, para declarar la inconstitucionalidad de esta ley, es más determinante la notoria dispersión normativa que contraviene al principio de unidad de materia⁵⁸.

Basado en este razonamiento, el 12 de enero de 2022, la Corte toma la decisión de declarar la inconstitucionalidad de la LFA por su forma. Sin embargo, un punto muy interesante es que la CCE decide que la sentencia debe ser con efectos diferidos hasta finales del 2023, que es cuando se cierra el régimen fiscal de aquel año⁵⁹, aunque, recientemente se expidió un auto de verificación de la CCE donde se indica que los efectos diferidos se van a extender hasta finales del 2024 porque las entidades que ostentan la potestad tributaria han fallado en cubrir los vacíos normativos⁶⁰. El diferimiento se encuentra basado en la intención de proteger las finanzas públicas del vacío normativo que resulta de la expulsión de las normas declaradas como

⁵⁵ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 41.

⁵⁶ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 25.

⁵⁷ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 78.

⁵⁸ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 82-83

⁵⁹ Sentencia No. 58-11-IN/22, párr. 95.

⁶⁰ Auto de verificación dictado en el Caso No. 58-11-IN/22 y acumulados, Corte Constitucional del Ecuador, 1 de noviembre de 2023, párr. 16-18.

inconstitucionales. Entonces, aunque una ley tributaria sea declarada como inconstitucional, esta puede seguir siendo aplicada por un período adicional de tiempo, ya que la Corte considera que renunciar inmediatamente a esos ingresos implicaría afectar el funcionamiento estatal. También, los efectos diferidos se extienden si no se corrigen los resultantes vacíos normativos.

En reflexión, lo más llamativo del caso es que, aunque la acción de inconstitucionalidad se haya presentado tan solo un día después de la promulgación, la CCE tardó más de 10 años en declarar la inconstitucionalidad de la LFA. Esto resulta en inestabilidad tributaria y pérdidas injustificadas para los contribuyentes, que pagaron por una década tributos inconstitucionales, lo que a la larga se convierten en un resentimiento hacia el régimen tributario. El principio de irretroactividad indica que el derecho actúa para lo venidero. Por lo tanto, aunque se logró declarar a la LFA como inconstitucional, esto no significa que los tributos aportados vayan a ser devueltos. Por el contrario, se siguen pagando hasta la actualidad, ya que el pleno de la Corte primero sentenció con efectos diferidos hasta finales del 2023, y ahora los extendió hasta el final del 2024, en pro del principio de suficiencia recaudatoria.

Esta situación de injusticia podría haber sido menos dañosa si el control constitucional se hubiera efectuado al momento indicado, es decir, poco tiempo después de ser promulgada. La LFA tuvo repercusiones sobre varios segmentos de la sociedad, generando un impacto negativo en los contribuyentes y en la percepción hacia el régimen tributario. En este contexto, es importante destacar la necesidad de un control constitucional oportuno para evitar costos sociales innecesarios.

5.3.2 Sentencia CC. No. 65-17-IN/21

Esta analiza la inconstitucionalidad de la Ordenanza 10-2011 emitida por el GAD del cantón de Loja. En principio, el acto normativo municipal fue promulgado, el 30 de mayo de 2011, con propósito de regular la emisión y renovación de los permisos de implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada con el Servicio Móvil Avanzado. Contra esta ordenanza en particular la primera y única acción pública de inconstitucionalidad fue presentada, el 27 de diciembre de 2017, por el señor Julio Hidalgo en calidad de representante legal de la compañía SBA Torres del Ecuador⁶¹.

⁶¹ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, párr. 1.

Cabe reiterar que este caso se encuentra relacionado con varias ordenanzas idénticas que se emitieron en diferentes cantones, donde consecuentemente se dictaron sentencias similares.

Finalmente, el 19 de mayo de 2021 la CCE declara la inconstitucionalidad de la Ordenanza 10-2011 por el fondo ya que contraviene los principios constitucionales tributarios de equidad y no confiscatoriedad⁶².

Los accionantes impugnan los artículos 12, 13 y 14 de la Ordenanza 10-2011, estos tienen que ver con la valoración, renovación e inspección correspondiente para el permiso de implantación, sostienen que aquellos están vulnerando los principios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad⁶³.

Primero, alegan que el principio de equidad es irrespetado porque no cumple con las condiciones de ser concordante con la capacidad de pago del contribuyente ni con su contraprestación administrativa. Luego, se impugna que el principio de proporcionalidad es transgredido ya que la compañía destina más del 40% de sus utilidades cumpliendo con lo dispuesto en los artículos impugnados. En relación al principio de razonabilidad se argumenta que la normativa responde arbitrariamente al GAD de Loja ya que el cálculo de las tasas impuestas no contempla ningún tipo de sustento. Por último, con respecto a la no confiscatoriedad, los accionantes sostienen que esta ordenanza sobrepasa la carga tributaria ya que el valor que paga la compañía es mayor al que pagan por impuesto a la renta, es decir que para cumplir con las tasas municipales contribuyen más del 25% de su utilidad⁶⁴.

Para iniciar su análisis, la CCE deja claro que la tasa tributaria debe ser una prestación y no una contraprestación, por lo tanto, se rige bajo los principios de provocación y recuperación de costos⁶⁵. En específico quiere decir que las tasas no pueden generar utilidades para los GAD, estas deben ser creadas únicamente con el propósito de recuperar los costos administrativos.

Continuando, la Corte analiza principalmente los principios de equidad y no confiscatoriedad. Para examinar el concepto de equidad tributaria, la CCE toma prestado el significado desarrollado por la Corte Constitucional Colombiana, CCC, quien establece que:

⁶² Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 73.

⁶³ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 8-9.

⁶⁴ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 10-18.

⁶⁵ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 29.

Es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión⁶⁶.

En la misma línea, la CCE argumenta que, a simple lectura de la ordenanza municipal, se puede verificar que no existe ningún tipo de relación entre el valor de la tasa y su contraprestación estatal⁶⁷. Por lo tanto, los artículos 12, 13 y 14 violan el principio constitucional tributario de equidad.

En segundo lugar, la CCE al analizar el principio de no confiscatoriedad recalca que en anteriores sentencias se ha dicho lo siguiente: “el principio de no confiscatoriedad, en materia tributaria, busca prohibir que se suprima de manera radical la propiedad y/o la renta de los individuos”⁶⁸. Entonces, un valor que sea desproporcional y afecte la rentabilidad de los contribuyentes debe ser considerado inconstitucional. Como resultado, la Corte dictamina que los artículos impugnados son inconstitucionales ya que al no cumplir con las nociones de proporcionalidad están realizando una confiscación innecesaria a los contribuyentes⁶⁹.

Finalmente, se declara la inconstitucionalidad por el fondo de los artículos 12, 13 y 14 de la Ordenanza 10-2011, adicionalmente, la CCE decide que se apliquen efectos diferidos ya que la eliminación de esta norma afecta la capacidad de gestión que tiene el GAD de Loja⁷⁰. Aunque, existe un voto concurrente del Juez Constitucional Agustín Grijalva, donde expone que esta de acuerdo con la declaratoria de inconstitucionalidad, pero no esta de acuerdo con la aplicación de efectos diferidos⁷¹. Para este juez los efectos diferidos son excepcionales y solo deben aplicarse cumpliendo las causales previstas en el artículo 95 de la LOGJCC, el caso en cuestión no encaja en ninguna de ellas. Adicionalmente, menciona que se ha dado un trato diferenciado a sentencias de casos muy similares⁷².

Esta sentencia demuestra lo imprudente que puede ser un GAD al momento de crear tasas tributarias. De acuerdo a lo analizado, el GAD de Loja creo tasas totalmente

⁶⁶ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 44.

⁶⁷ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 58.

⁶⁸ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 64.

⁶⁹ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 68.

⁷⁰ Sentencia No. 65-17-IN/21, párr. 70-71.

⁷¹ Sentencia No. 65-17-IN/21, [Voto Concurrente Agustín Grijalva], párr. 3.

⁷² Sentencia No. 65-17-IN/21, [Voto Concurrente Agustín Grijalva], párr. 12 y 22.

desproporcionales que no tenían ningún tipo de sustento, cuando en realidad solo debían cubrir los costos administrativos en base al principio de contraprestación. Este accionar crea un sentido de impotencia del contribuyente ante la entidad que ejecuta la potestad de imposición, ya que se le está obligando a cumplir con el pago de un tributo que no tiene sentido. Lógicamente, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 12, 13 y 14 por el fondo, ya que estas tasas imprudentes vulneraron los derechos constitucionales tributarios de equidad y no confiscatoriedad.

Es muy interesante el voto concurrente del Juez Agustín Grijalva, explica cómo la situación tributaria analizada no cumple con ninguna de las causales para que se de una sentencia con efectos diferidos. Adicionalmente, como se mencionó, este caso de las antenas móviles corresponde a varias ordenanzas en diferentes cantones que presentaban el mismo problema de desproporcionalidad en las tasas. Por lo tanto, existieron sentencias similares pero, como afirma el juez constitucional, no se dio el mismo trato en todas ellas con respecto a los efectos diferidos.

Finalmente, este caso se puede considerar como un control constitucional semi-oportuno, si bien la Corte demoró nuevamente diez años en declarar la inconstitucionalidad de la norma, esta vez, solo transcurrieron cuatro años entre la presentación de la acción pública de inconstitucionalidad y la sentencia de la CCE. En consecuencia, los costos económicos y sociales innecesarios son menores a los de la sentencia anterior, aunque, igualmente se dicta con efectos diferidos por la trascendencia de la recaudación tributaria.

Es importante seguir promoviendo la necesidad de un control constitucional ágil y eficaz para garantizar la justicia tributaria y evitar la imposición de cargas desproporcionadas a los contribuyentes. Además, la transparencia en la formulación de tasas por parte de los GAD es fundamental para mantener la confianza de la ciudadanía en el régimen tributario.

5.3.3 Dictamen No. 3-20-EE

Este examina la constitucionalidad del Decreto Ejecutivo 1109 emitido por la Presidencia de la República el 27 de julio de 2020. El cual pretendía realizar la recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, sobre la base del estado de excepción que regía en Ecuador debido a la pandemia del Covid-19. Como antecedente, la CCE ya había autorizado el estado de excepción propuesto a través del Decreto Ejecutivo 1074 de 15 de junio de 2020, en ejercicio de su facultad de control

previo de dichos decretos, pero le correspondía analizar la constitucionalidad de todas las medidas dictadas en dicho contexto⁷³.

Entonces, a diferencia de los anteriores casos donde el control comienza a través de alguna acción pública de inconstitucionalidad, en este la competencia de la CCE proviene de los artículos 166 y 436. Donde se indica que el máximo órgano de control tiene la atribución de realizar un “control formal y material constitucional automático de los decretos que declaren un estado de excepción y de los que se dicten con fundamento en este”⁷⁴.

Finalmente, el 10 de agosto de 2020 la CCE emitió un dictamen desfavorable en relación al Decreto Ejecutivo 1109. A criterio de la Corte esta norma no cumple los requisitos materiales de la Constitución, por lo tanto, se declara inconstitucional y se la deja insubsistente⁷⁵.

Con respecto al control formal, “corresponde a la Corte Constitucional verificar que toda medida adoptada con fundamento en la declaratoria de un estado de excepción cumpla con las formalidades previstas en el artículo 122 de la LOGJCC”⁷⁶. Esto significa que el Decreto Ejecutivo 1109 para ser constitucional debe cumplir con los límites que rigen los estados de excepción.

En relación al control material, la CCE ha determinado que “se debe analizar si las medidas adoptadas son idóneas, estrictamente necesarias y proporcionales para enfrentar los hechos que motivaron la declaratoria de estado de excepción, verificando que las medidas ordinarias sean insuficientes para el logro de estos objetivos”. Todos estos requisitos se encuentran numerados expresamente en el artículo 123 de la LOGJCC⁷⁷.

Entonces, es importante tener en cuenta que el estado de excepción se declaró por la existencia de la pandemia del COVID-19, también, la CCE en el Dictamen No. 3-20-EE/20 determinó categóricamente que la situación económica no encaja dentro de las causales establecidas en el artículo 164 de la CRE.

Primeramente, la CCE determina que al existir un estado de excepción con dictamen favorable no es necesario discutir nuevamente los requisitos o procedencia de

⁷³ Dictamen No. 3-20-EE/20A, Corte Constitucional del Ecuador, 10 de agosto de 2020, párr. 1-6.

⁷⁴ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 7.

⁷⁵ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 28.

⁷⁶ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 9.

⁷⁷ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 12.

dictar decretos en base al Decreto Ejecutivo 1074⁷⁸. Luego, para realizar el control material la Corte Constitucional analiza si el Decreto Ejecutivo 1109 cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 123 de la LOGJCC.

El numeral 1 constituye que las medidas del Decreto propuesto deben ser idóneas para corregir los hechos que dieron lugar al estado de excepción. Entonces, el Decreto 1109 contiene problemas ya que se presenta basado en el hecho que existe una crisis fiscal en el Estado, cuando la Corte ya estableció previamente que la situación económica no es el hecho que valida el estado de excepción. Por lo tanto, el Decreto Ejecutivo 1109 no está atado directamente al hecho en el que se fundamentó la aceptación del estado de excepción, por ello no cumple con su idoneidad⁷⁹.

Mas adelante, están los numerales 3 y 4 exigiendo que la medida tenga una causalidad directa con los hechos que dieron lugar a la declaratoria, en este caso la crisis sanitaria provocada por la pandemia de COVID-19. Con respecto a estos la CCE concluye que no existe suficiente fundamentación para garantizar que la recaudación anticipada de impuestos vaya a ser aplicada directamente para solucionar la crisis sanitaria del COVID-19, entonces no exista una causalidad directa⁸⁰.

Consecuentemente, el máximo órgano de control declara inconstitucional el Decreto Ejecutivo 1109 por no cumplir con los requisitos materiales establecidos en los numerales 1, 3 y 4 del artículo 123 de la LOGJCC.

En reflexión, las particularidades de este caso permitieron a la CCE realizar un control constitucional súper oportuno. La naturaleza del estado de excepción obligó a que el control se realice de inmediato y que no exista la necesidad de que se presente una acción de inconstitucionalidad. Con relación a los requisitos de forma no existieron inconvenientes porque el Decreto 1109 se basó en el Decreto 1074 que ya había sido previamente aceptado con un dictamen favorable, por otro lado, los requisitos materiales establecidos en el artículo 123 de la LOGJCC no fueron cumplidos.

La Presidencia de la República falló en demostrar la idoneidad y causalidad directa entre la recaudación anticipada del impuesto a la renta y la emergencia sanitaria del COVID-19. En el dictamen del Decreto 1074 se estableció que el hecho validador del estado de excepción era la crisis sanitaria y no la crisis económica colateral proveniente de ella. Entonces, el Decreto 1109 falló al indicar que la recaudación anticipada lo que se

⁷⁸ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 11.

⁷⁹ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 13-16.

⁸⁰ Dictamen No. 3-20-EE/20A, párr. 17-19.

buscaba era sanar la crisis económica del país, lo que se debía verdaderamente explicar era como la recaudación anticipada iba a ayudar a mejorar la crisis sanitaria en la que se encontraba el Ecuador.

Consecuentemente, el control inmediato de la CCE impidió que se realice una recaudación inconstitucional. El Decreto Ejecutivo 1109 pretendía, en un momento de incertidumbre económica mundial, imponer una recaudación anticipada del impuesto a la renta. Entonces, si esto hubiera sucedido lo mas probable es que las empresas afectadas asumirían pérdidas significativas que a la larga crearían distorsiones negativas en la economía del país. Por ende, este caso demuestra como un control constitucional oportuno puede prevenir exitosamente que se generen costos económicos y sociales por ineficiencia del régimen tributario.

Para concluir, ya se ha demostrado la relevancia que tiene un control constitucional oportuno para controlar los efectos provenientes en la creación de normas tributarias. En los casos analizados se demuestra que los controles de constitucionalidad pueden ser oportunos o inoportunos en relación al beneficio del momento en que se conducen. Por ultimo, existe una relación directa entre el control constitucional y el régimen tributario. Este procedimiento vela por la protección de los principios constitucionales tributarios, como el de eficiencia, que a su vez son indispensables para proteger la esencia y formación del régimen tributario.

5.4 El principio de eficiencia tributaria

Esta sección tiene el propósito de definir qué se debe considerar un régimen tributario eficiente. Para ello, examina como se encuentra actualmente desarrollado el principio de eficiencia tributaria, la ausencia de pronunciamiento constitucional ecuatoriano y lo dicho por la doctrina y jurisprudencia internacional. Luego, elabora una interpretación de como debe definirse el principio de eficiencia tributaria. Finalmente, se describe la relación entre un control constitucional oportuno y la eficiencia del régimen tributario.

5.4.1 Jurisprudencia y doctrina de la eficiencia tributaria

Al momento, en Ecuador, existe un escaso desarrollo del principio constitucional de eficiencia tributaria. Sin embargo, parte de la jurisprudencia y la doctrina internacional han avanzado en su conceptualización.

La CCE pragmáticamente ha desarrollado varios principios constitucionales tributarios, pero aún no ha definido explícitamente el concepto de eficiencia tributaria. Por ejemplo, la sentencia No. 65-17-IN/21 establece los principios de equidad y no

confiscatoriedad⁸¹, lo que aumenta su uso como exigencias sustantivas para la creación de tributos y como herramientas interpretativas de normas emitidas. También, la sentencia No. 27-12-IN/20 constituye los principios de reserva de ley y legalidad⁸², que permiten delimitar formalmente la creación de tributos. Si bien estos principios son importantes, la falta de una definición explícita del concepto de eficiencia tributaria es una deficiencia en la jurisprudencia constitucional.

En contraste, la CCC ha desarrollado el principio de eficiencia tributaria desde tres perspectivas. En primer lugar, considera el impacto general de los tributos en la economía, lo que implica que, para ser eficientes, deben formularse de manera que causen menos distorsiones y promuevan la estabilidad económica. En segundo lugar, se enfoca en el recaudamiento eficaz, lo que significa que la eficiencia tributaria implica recaudar la mayor cantidad de tributos al menor costo posible. Por último, se destaca la simplicidad administrativa, argumentando que un régimen tributario eficiente debe minimizar los costos transaccionales para los ciudadanos⁸³. Aunque esta triple perspectiva da varios caminos para definir la eficiencia tributaria, parece enfocarse demasiado en la capacidad recaudatoria del régimen y poco en los efectos que la eficiencia del régimen tributario puede tener en las relaciones económicas.

La doctrina también ha contribuido al desarrollo del principio de eficiencia tributaria. Según Plazas:

La eficiencia del sistema tributario debe interpretarse, en relación con la administración y con el contribuyente. Con la primera, para procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados; y con el segundo, para comprometerlo con tributos moderados y adecuados que ni desincentiven su gestión económica ni den lugar a la evasión fiscal⁸⁴.

Esto significa que un régimen tributario eficiente debe alcanzar tanto fines fiscales como extrafiscales, los primeros están relacionados con la recaudación y administración de tributos y los segundos a los efectos en la economía en general. Los dos tipos de fines se encuentran en el artículo 6 del Código Tributario⁸⁵ y artículo 285 de la CRE⁸⁶. Esta perspectiva tiene sentido, ya que el concepto económico general de

⁸¹ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, párr. 45 y 64.

⁸² Sentencia No. 27-12-IN/20, Corte Constitucional del Ecuador, 29 de enero de 2020, párr. 36-37.

⁸³ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 432.

⁸⁴ *Ibid*, 432-433.

⁸⁵ Artículo 6, Código Tributario.

⁸⁶ Artículo 285, CRE, 2008.

eficiencia se refiere a utilizar los recursos disponibles para lograr los fines deseados, en este caso, tanto fiscales como extrafiscales. Por lo tanto, el régimen tributario no debe centrarse únicamente en la recaudación, sino también en los efectos que tiene sobre la economía y las relaciones económicas de los ciudadanos. En resumen, la eficiencia tributaria en Ecuador debería medirse por la capacidad del régimen tributario para alcanzar todos sus fines establecidos en el artículo 6 del Código Tributario y artículo 285 de la CRE.

5.4.2 Interpretación del principio de eficiencia tributaria

A continuación, se elabora una interpretación de lo que debe significar la eficiencia tributaria en el Ecuador. Esta se basa en los aspectos mencionados y se introduce el concepto de autoimposición para un desarrollo más profundo.

Al hablar de eficiencia tributaria, es inevitable relacionarla con la economía, ya que el concepto económico de eficiencia se aplica perfectamente al ámbito tributario. Troya menciona que “La disposición de materias, entre lo económico y lo tributario es de gran importancia”⁸⁷. En un sentido amplio, la eficiencia económica implica utilizar adecuadamente los recursos disponibles para lograr los fines deseados. Aplicando este pensamiento al derecho tributario, la eficiencia tributaria significa que el régimen debe gestionar los tributos de manera adecuada para alcanzar tanto los fines fiscales como los extrafiscales. Esto plantea una pregunta fundamental: ¿Cuál es la manera adecuada de gestionar los tributos? Esta es lo que debe responderse para guiar al régimen tributario hacia la eficiencia.

Los fines fiscales y extrafiscales del régimen tributario ecuatoriano están establecidos en el artículo 285 de la CRE. Este establece los objetivos que deben alcanzarse para lograr la eficiencia del régimen tributario, incluyendo el estímulo a la inversión, la reinversión, el ahorro y el destino hacia fines productivos y de desarrollo nacional, además de atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional⁸⁸. Aunque este artículo se enfoca en los fines extrafiscales, es crucial reconocer que los fines fiscales también son parte integral de la eficiencia tributaria. Los fines fiscales se refieren a la capacidad del Estado para recaudar correctamente los tributos, mientras que, los fines extrafiscales están relacionados con la utilización de la normativa tributaria como herramienta de política económica.

⁸⁷ José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, 46.

⁸⁸ Artículo 285, CRE, 2008.

Para alcanzar los fines fiscales de manera eficiente, es relevante aplicar los principios de recaudación efectiva y simplicidad administrativa. Como se acaba de ver, la CCC establece que la recaudación efectiva implica que el régimen tributario debe obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible, independientemente de cómo se recauden los tributos. La simplicidad administrativa se relaciona con la necesidad de que el régimen tributario realice transacciones simples que motiven a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias⁸⁹. Estos principios se centran en los costos asociados con la recaudación tributaria, pero en este contexto es necesario aclarar la diferencia entre costos monetarios y sociales.

Los costos monetarios son los que incurren los contribuyentes para realizar sus contribuciones tributarias, por otro lado, los costos sociales son los que sufren indirectamente los ciudadanos a través de las exigencias tributarias. Por ejemplo, recaudar un tributo inconstitucional puede generar mínimos costos monetarios y grandes ingresos en el corto plazo, pero, a largo plazo se traduce en costos sociales negativos debido a la injusticia e inseguridad percibida por la sociedad, entonces la recaudación deja de ser efectiva.

Por otra lado, para comprender cómo se pueden lograr de manera eficiente los fines extrafiscales, es importante considerar el principio de autoimposición. Según De la Guerra:

La autoimposición es tanto un principio como un derecho que garantiza que el pago de los tributos por parte de los ciudadanos solo debe ocurrir cuando se ha registrado la voluntad soberana de pagar tributos mediante debates legislativos plenos con aprobaciones expresas del pueblo mediante leyes legítimas y constitucionales⁹⁰.

Este principio otorga a los contribuyentes un sentimiento de representación en la formulación de leyes tributarias, lo que genera confianza en que los tributos serán adecuados y constitucionales. Esto se relaciona con el concepto clásico del derecho tributario “*No taxation without representation*”. La sociedad debe sentir que tiene representación en la formulación de tributos para aceptar positivamente la imposición tributaria y realizar las contribuciones de manera voluntaria, esto es necesario para que el régimen tributario pueda influenciar positivamente la economía del país. Por ende,

⁸⁹ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 432.

⁹⁰ Eddy De la Guerra, “Democracia, Autoimposición y Tributos”. *Juris Dictio: Revista del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito* No 26, (2020), 137.

garantizar el derecho y principio de autoimposición es la forma adecuada de acercarse a los fines extrafiscales del régimen tributario.

En resumen, la eficiencia tributaria implica lograr tanto fines fiscales como extrafiscales y se determina por la capacidad del régimen tributario para alcanzar todos los objetivos establecidos en el artículo 285 de la CRE. Para lograr los fines fiscales de manera eficiente, se deben aplicar correctamente los principios de recaudación efectiva y simplicidad administrativa. Para alcanzar los fines extrafiscales de manera eficiente, se debe garantizar el derecho y principio de autoimposición.

5.4.3 Relación entre el control constitucional oportuno y la eficiencia tributaria

Teniendo una apreciación de lo que se debe considerar como eficiencia tributaria se puede analizar su relación con el control constitucional oportuno.

Para comenzar, el principio de representación es esencial en cualquier sistema democrático, ya que establece que los ciudadanos delegan la autoridad para tomar decisiones a sus representantes electos. En el contexto tributario, esto significa que los ciudadanos confían en que sus representantes legislativos promulgarán leyes fiscales que reflejen sus intereses y necesidades⁹¹. Sin embargo, cuando no se realiza un control constitucional oportuno y efectivo, esta relación de representación puede verse comprometida.

En Ecuador, el control constitucional recae en la CCE, que tiene la responsabilidad de garantizar que las leyes y actos normativos sean conformes a la Constitución. Cuando este control se lleva a cabo de manera oportuna, se asegura que las leyes fiscales respeten los principios y derechos consagrados en la Constitución. Como resultado, los contribuyentes confían en que sus intereses están siendo protegidos y que las cargas fiscales son razonables y equitativas.

En cambio, cuando el control constitucional no se realiza de manera oportuna, los contribuyentes pueden sentir que sus voces no están siendo escuchadas y que se están imponiendo cargas fiscales injustas. Esto puede erosionar la confianza en el sistema tributario y llevar a la evasión fiscal o al incumplimiento de las obligaciones fiscales⁹². En última instancia, el control constitucional oportuno refuerza el sentido de representación de los contribuyentes y contribuye a la eficiencia del sistema tributario al promover la conformidad voluntaria.

⁹¹ Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, 11-12.

⁹² *Ibíd*, 7-10.

El segundo punto a considerar es que el control constitucional oportuno puede evitar la generación de costos económicos y sociales sobre los contribuyentes. En un sistema tributario, la estabilidad y la previsibilidad son cruciales para que los contribuyentes puedan planificar sus actividades económicas y financieras de manera eficiente.

Cuando las leyes fiscales se promulgan sin un control constitucional adecuado, existe el riesgo de que surjan cambios imprevistos y retroactivos en las obligaciones tributarias. Esto puede tener graves implicaciones económicas para los contribuyentes, especialmente para las empresas que requieren una planificación a largo plazo. “Un buen sistema tributario se articula de un conjunto de pocos tributos, de fácil comprensión y manejo, productivos y que obedezcan a propósitos predefinidos de política fiscal”⁹³. Los costos de cumplimiento y adaptación a cambios tributarios repentinos pueden ser significativos y perjudicar la inversión y el crecimiento económico.

Además, los cambios tributarios abruptos pueden tener efectos sociales negativos al afectar a sectores vulnerables de la población. Por ejemplo, la eliminación de exenciones fiscales sin previo aviso puede aumentar la carga tributaria para ciertos grupos, lo que puede resultar en dificultades económicas para quienes dependen de esas exenciones.

El control constitucional oportuno, al verificar la conformidad de las leyes tributarias con la Constitución, ayuda a prevenir cambios tributarios abruptos y retroactivos. Esto proporciona estabilidad y previsibilidad a los contribuyentes y evita costos económicos y sociales innecesarios.

El tercer punto a considerar es la importancia del control constitucional a largo plazo para alcanzar los objetivos fiscales y extrafiscales del Estado. En un sentido fiscal, el Estado depende de los ingresos tributarios para financiar sus actividades y proyectos. Para mantener un flujo constante de ingresos, es necesario que el sistema tributario sea eficiente.

Un régimen tributario eficiente implica que las leyes fiscales son justas, equitativas y generan ingresos de manera adecuada sin imponer cargas excesivas sobre los contribuyentes. El control constitucional oportuno juega un papel fundamental en la construcción y mantenimiento de este tipo de sistema, ya que garantiza que las leyes tributarias se adhieran a los principios constitucionales y sean sostenibles a largo plazo.

⁹³ José Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, 44.

Además de los objetivos fiscales, el Estado también tiene objetivos extrafiscales a través de la tributación, como la promoción de ciertas actividades económicas o la corrección de desigualdades sociales. Según Troya:

La concepción tradicional de constituir un régimen tributario para el puro sostenimiento de los gastos públicos se ha modificado. La recaudación de recursos ya no tiene exclusivamente esa finalidad, sino que se proyecta a alcanzar el buen vivir, la soberanía alimentaria y otras finalidades extrafiscales⁹⁴.

Para lograr estos objetivos, es necesario que las leyes tributarias sean coherentes con la Constitución y se apliquen de manera efectiva. El control constitucional oportuno ayuda a asegurar que estas medidas sean legales y se ajusten a los propósitos perseguidos.

En conclusión, la relación entre el control constitucional oportuno y un régimen tributario eficiente en Ecuador es fundamental. Este control garantiza la representación de los contribuyentes, evita costos económicos y sociales innecesarios y contribuye a alcanzar los objetivos fiscales y extrafiscales del Estado. La promoción de un sistema tributario eficiente y justo es esencial para el bienestar económico y social del país, y el control constitucional desempeña un papel esencial en la construcción de ese sistema.

6. Conclusiones

Para terminar, esta investigación proporciona varios hallazgos representativos. Primero, en la sección de exigencias constitucionales para la creación de tributos se implantó el hecho que el principio constitucional tributario de eficiencia, establecido en el artículo 300 de la CRE, como una de las exigencias sustanciales del régimen tributario, no ha sido desarrollado por la Corte Constitucional a diferencia de otros principios que se encuentran establecidos en el mismo artículo. Esto demuestra que ha existido una deficiencia en la jurisprudencia constitucional y por lo tanto el uso del concepto de eficiencia no ha podido ser utilizado en todo su potencial.

Mas adelante, se determina que la potestad tributaria que ostenta el Estado se encuentra limitada por los principios constitucionales tributarios, los cuales deben ser considerados como exigencias sustantivas y formales para la creación de tributos.

⁹⁴ José Troya y Carmen Simone, *Manual de Derecho Tributario*, 105-106.

Luego, en la sección de control constitucional ecuatoriano se dictaminó que existe un vínculo estrecho entre la superlegalidad constitucional y el control constitucional, ya que cuando las normas constitucionales son vulneradas es indispensable aplicar un control constitucional oportuno. En la misma línea, está establecido que la acción de inconstitucionalidad es la manera en la que se protegen los principios constitucionales tributarios, que a su vez son los que delimitan la creación e interpretación de tributos, por lo tanto, el control constitucional es vital para el derecho tributario.

También, está recalcado que el principal efecto de una sentencia de inconstitucionalidad es que la norma examinada sea expulsada del ordenamiento jurídico, pero en casos tributarios es muy común que se aplique efectos diferidos ya que la recaudación tributaria es considerada fundamental para la operación del Estado.

Posteriormente, se concluye que al ampliar el concepto de oportunidad del control constitucional tributario se llega a la idea que el control oportuno es aquel que al actuar ágil y eficazmente disminuye los costos sociales provenientes de los tributos inconstitucionales.

Continuando, al analizar los casos de control constitucional tributario se descubre que las situaciones de injusticia constitucional tributaria pueden ser menos dañosas cuando se conduce el control constitucional al momento indicado. Se necesita de un control constitucional oportuno para evitar costos sociales innecesarios, como fue el caso del Dictamen No. 3-20-EE. Así mismo, es importante promover esta necesidad de un control constitucional ágil y eficiente para avalar la justicia tributaria y evitar la imposición de cargas desproporcionadas a los contribuyentes. Todo esto es fundamental para mantener la confianza de la ciudadanía en el sistema tributario.

Finalmente, la última sección halló que el concepto de eficiencia tributaria debe medirse por la capacidad de la administración para obtener todos los fines tributarios establecidos en el artículo 6 del Código Tributario y artículo 285 de la CRE. Partiendo de esto se determina que para obtener los fines fiscales es necesario aplicar los principios de recaudación efectiva y simplicidad administrativa, por otro lado, para conseguir los fines extrafiscales es importante garantizar el principio de autoimposición.

Por último, se llega a la conclusión que existe una relación fundamental entre el control constitucional oportuno y un régimen tributario eficiente. Ya que por medio del control se garantiza varios aspectos importantes como: la representación de los contribuyentes, evitar costos innecesarios y una mayor aproximación a conseguir

simultáneamente los fines fiscales y extrafiscales del régimen tributario. Un sistema tributario eficiente es esencial para el prosperidad económica y social del país, el control constitucional se puede considerar una piedra angular en la construcción de este sistema.

Entonces, es claro que la respuesta a la pregunta de investigación es positiva, el control constitucional oportuno es de suma importancia para la eficiencia del régimen tributario. Existe un vínculo estrecho entre ambos conceptos el cual merece mayor reconocimiento debido a la relevancia que tiene en determinar el bienestar de la sociedad en general.

Una limitación fue que el concepto de oportunidad del control constitucional ha sido establecido de una manera rígida por la doctrina, teniendo en cuenta únicamente el momento en que se aplica el control, y por consecuencia, omitiendo cuando es el momento indicado para aplicar el control. Otra limitación, que existe en la investigación, es que actualmente a nivel nacional no existen muchas perspectivas sobre el concepto de eficiencia tributaria. Para poder desarrollar la cuarta sección se tuvo que recurrir a lo que ha dicho la jurisprudencia y doctrina internacional al respecto.

Como sugerencia, se propone que la Corte Constitucional aproveche alguno de los casos que tiene en curso para poder determinar que significa el principio constitucional tributario de eficiencia, esto se considera sumamente viable ya que en situaciones anteriores se han podido desarrollar otros principios constitucionales tributarios. Adicionalmente, se invita a los doctrinarios ecuatorianos a desarrollar profundamente un concepto de eficiencia tributaria.

Para terminar, se recomienda reconocer con mayor grado el vínculo valioso que existe entre el control constitucional oportuno y la eficiencia del régimen tributario. Adicionalmente, una solución puede ser que la CCE priorice el tratamiento de las demandas de inconstitucionalidad tributarias cada que se presentan en lugar de resolverlas en orden cronológico, que ha generado que en ocasiones el control sea inoportuno. También, se podría proponer una reforma legal para que se exija que las leyes tributarias pasen por control previo de constitucionalidad antes de entrar en vigor. Esto puede ayudar a promover una mejor cultura tributaria que a largo plazo beneficie la calidad de vida que tienen los ecuatorianos.

