



¿Deben las administraciones tributarias devolver lo recaudado inconstitucionalmente? Sobre las declaratorias de inconstitucionalidad en materia tributaria en Ecuador

Should Tax Authorities be Required to Reimburse Unconstitutionally Collected Revenues? On the Issue of Unconstitutional Tax Collections in Ecuador

As administrações fiscais devem devolver o que foi inconstitucionalmente cobrado? Sobre as declarações de inconstitucionalidade em matéria tributária no Equador

SERGIO NÚÑEZ DÁVILA*
ARTURO RAFAEL RIVAS BAYAS**

* Profesor adjunto en la Universidad San Francisco de Quito. Cursa un magíster en Derecho Civil Patrimonial en la Universidad Diego Portales de Santiago de Chile. Correo electrónico: nunezsergio9@gmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0588-1292>.

** Abogado por la Universidad San Francisco de Quito, asesor en la Corte Constitucional de Ecuador y especialista en Derechos Humanos por la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador. Correo electrónico: arturo1701_rivas@hotmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1896-5786>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n26.02>.

Resumen

Recientemente, la Corte Constitucional del Ecuador asignó efectos retroactivos al declarar la inconstitucionalidad de ciertos tributos, dejando así abierta la puerta para su devolución. Después de hacer un recuento de estas tendencias, este trabajo argumenta que el principio de suficiencia recaudatoria del artículo 300 de la Constitución de Ecuador ha sido incomprendido, pues no debería servir como justificación para diferir los efectos de las sentencias, menoscabando así derechos fundamentales de los contribuyentes. A su vez, propone que la Corte Constitucional priorice las causas tributarias con el fin de alivianar el impacto financiero que una sentencia con efectos retroactivos pudiere generar, y que también motive con un grado más alto de tecnicismo las razones por las que considere conveniente diferir o retrotraer los efectos de sus declaratorias de inconstitucionalidad.

Palabras clave: derecho tributario, devolución de tributos, Corte Constitucional del Ecuador, acción pública de inconstitucionalidad, principio de suficiencia recaudatoria.

Summary

Recently, the Constitutional Court of Ecuador has assigned retroactive effects when declaring the unconstitutionality of certain taxes, thereby opening the door for their reimbursement. After reviewing these trends, this paper argues that the principle of sufficient tax collection in Article 300 of the Ecuadorian Constitution has been misunderstood, as it should not serve as justification for deferring the effects of rulings, thus undermining the fundamental rights of taxpayers. In turn, it proposes that the Constitutional Court prioritize tax cases in order to mitigate the financial impact that a ruling with retroactive effects could generate. It also suggests that the Constitutional Court ought to deepen its reasons for considering it appropriate to postpone the effects of its judgments, as well as to apply them retroactively.

Keywords: Tax Law, Tax Refund, Constitutional Court of Ecuador, Public Action for Unconstitutionality, Principle of Sufficient Tax Collection.

Resumo

Recentemente, a Corte Constitucional do Equador atribuiu efeitos retroativos ao declarar a inconstitucionalidade de certos tributos, deixando assim aberta a porta para sua devolução. Após fazer um balanço dessas tendências, este trabalho argumenta que o princípio de suficiência arrecadatória do artigo 300 da Constituição do Equador tem sido mal compreendido, pois não deveria servir como justificativa para adiar os efeitos das sentenças, prejudicando assim os direitos fundamentais dos contribuintes. Por sua

vez, propõe que a Corte Constitucional priorize as causas tributárias a fim de aliviar o impacto financeiro que uma sentença com efeitos retroativos poderia gerar, propondo também que a Corte Constitucional fundamente com um grau mais alto de tecnicismo as razões pelas quais considera conveniente adiar ou retroagir os efeitos de suas declaraciones de inconstitucionalidade.

Palavras chave: direito tributário, devolução de tributos, Corte Constitucional do Ecuador, ação pública de inconstitucionalidade, princípio de suficiência arrecadatória.

The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance that a very considerable degree of inequality [...] is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty.

Adam Smith, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776

Introducción

Si el derecho constitucional tributario (o tributario constitucional) es una rama del derecho constitucional o del tributario es una discusión tan larga como infructífera¹. Lo cierto es que ambas materias tienen una muy estrecha relación con independencia de cómo se las rote. La potestad tributaria encuentra sus límites en la misma Constitución de la República del Ecuador. Por lo delicada que es la imposición de un tributo y los abusos que un mal manejo de esta potestad pudiere suscitar, los límites de una imposición legítima se encuentran marcados por la propia Constitución y la ley.

Cabe preguntarse qué hacer con el cobro de un tributo que después fue declarado inconstitucional por la Corte Constitucional. Si bien, por un lado, la recaudación tuvo lugar durante la vigencia de la norma tributaria; por otro, resulta que el vicio de validez material existe desde el nacimiento de la disposición. A través de una detenida recopilación de las declaratorias de inconstitucionalidad emitidas por la Corte Constitucional en materia tributaria, se han identificado cuatro alternativas: (1) asignar efectos inmediatos y hacia el futuro a la declaratoria de inconstitucionalidad; (2) diferir los efectos de la declaratoria; (3) retrotraer los efectos de la declaratoria; o (4) disponer que, si bien la sentencia tendrá efectos hacia el futuro, la declaratoria de inconstitucionalidad sí alcanza a aquellos

1 Por ejemplo, si bien García Vizcaíno (1996, p. 219) considera que el derecho constitucional es solo un aspecto de todos los que tiene el derecho tributario, Dino Jarach (2010, pp. 16-17) estima que el derecho constitucional tributario es constitucional y no tributario, en cuanto regula temas democráticos y estrictamente constitucionales acerca, sí, de lo tributario. El autor sostiene que el derecho constitucional es anterior al derecho tributario material y formal.

procesos en curso que no hayan adquirido la calidad de cosa juzgada si fueren judiciales o hayan causado estado si fueren administrativos.

En primer lugar, el presente trabajo cuestiona cómo la Corte Constitucional ha entendido y tratado al principio de suficiencia recaudatoria del artículo 300 de la Constitución para diferir los efectos de las sentencias. Se sugiere la posibilidad de que aquel mandato de optimización en realidad esté dirigido al legislador como arquitecto de la norma tributaria y no a los contribuyentes, y mucho menos a la Corte Constitucional para justificar el diferimiento de los efectos de sus declaratorias de inconstitucionalidad. En ese sentido, el artículo desarrollará una crítica a la forma en que la Corte Constitucional ha aplicado el principio de suficiencia recaudatoria al utilizarlo con el fin de justificar los efectos diferidos de las declaratorias de inconstitucionalidad.

En segundo lugar, este artículo sostiene que la Corte Constitucional incurre en un error al recurrir al principio de suficiencia recaudatoria para justificar una imposición inconstitucional, incluso con el pretexto de velar por el presupuesto de las diferentes administraciones tributarias. Una imposición legítima guarda una estrecha relación, por ejemplo, con el derecho a la seguridad jurídica (derecho a la certeza de los contribuyentes), el principio de competencia (legalidad) y el principio de reserva de ley. Así, el presente artículo aborda la tensión entre el principio de suficiencia recaudatoria y los derechos constitucionales del contribuyente. Cabe tener en cuenta que el rol de la Corte Constitucional no consiste en velar por el presupuesto financiero del Estado, sino en la tutela a la supremacía constitucional y la consecuente protección de los derechos fundamentales.

Por último, el artículo propone dos medidas que contribuirían a legitimar los efectos retroactivos que la Corte Constitucional pudiere disponer al declarar la inconstitucionalidad de un tributo. Por un lado, se sugiere priorizar las causas que requieran realizar un control abstracto de constitucionalidad sobre un tributo. Al tratarse de normas que afectan pecuniariamente a grandes porciones de la población, una resolución oportuna incluso haría que los efectos retroactivos, de disponerse, sean menos significativos en términos financieros. Por otro, se sugiere a la Corte Constitucional que, previo a ordenar los efectos retroactivos de sus declaratorias de inconstitucionalidad, se informe y explicita con más detalle el impacto de su decisión.

I. Las bases de una imposición legítima

El tributo es uno de los recursos con los que cuenta el Estado para poder financiar su existencia y el desarrollo de sus actividades (Jarach, 2010, p. 9). No es una cuestión menor. Según el Servicio de Rentas Internas ecuatoriano (SRI), en 2023, la administración tributaria central recaudó 17.420 millones de dólares (SRI, 2023, p. 4). Solo por el impuesto a la renta se recaudó 5.818 millones de dólares y 6.307 millones de dólares por el impuesto al valor agregado (IVA) (SRI, 2023, p. 4). Esto, sin contar lo recaudado por las administraciones tributarias seccionales, incluyendo las tasas y contribuciones especiales de mejoras.

El deber del contribuyente encuentra justificación no solo en un supuesto intercambio de dinero por servicios. Preminger (2022) sostiene que estos pagos “constituyen una herramienta fiscal que no se explica como contrapartida de un bien o servicio, sino que como elemento que posibilita el financiamiento de bienes públicos y de esfuerzos redistributivos” (p. 79). La clásica justificación para este deber del contribuyente es de naturaleza democrática, pues la creación de tributos tiene reserva de ley². Según Hare (1889), la diferencia entre tributar y confiscar radica en que por la primera debe entenderse que aquello que se paga va a beneficiar al contribuyente de alguna manera, y aquí radica la presunción de legitimidad de los tributos (Hare, 1889, p. 277)³.

El artículo 132.3 de la Constitución prescribe que la creación, modificación o supresión de tributos, sin perjuicio de las potestades de los gobiernos autónomos descentralizados, tiene reserva de ley⁴. El artículo 264.5 permite a los gobiernos autónomos descentralizados crear, modificar o suprimir —a través de ordenanzas— tasas y contribuciones especiales de mejoras. Eso no ocurre con los impuestos, pues según el artículo 301, la potestad tributaria relativa a ellos es exclusiva de la Asamblea Nacional, y la iniciativa de ese proyecto de ley necesariamente tuvo que haber venido del presidente de la República. Toda vez que su creación, modificación o supresión está a cargo de órganos democráticos, se ha dicho que la mayoría de los tributos en realidad son autoimpuestos (De la Guerra Zúñiga, 2021)⁵.

Si bien esto es cierto, la democracia representativa es bastante indirecta y difícilmente se le puede atribuir la creación de estos tributos a la voluntad popular. Se trata de un ejercicio del poder de imperio (García Vizcaíno, 1996, p. 224)⁶ y quizás no sea arriesgado afirmar que la carga fiscal y su normativa no gozan de excesivas dosis de popularidad. La potestad tributaria es invasiva en la esfera privada del contribuyente, pues está obligado a ceder parte de sus ingresos y, a veces, hasta de su capital. Este deber de aportar para el financiamiento del Estado es impuesto, forzado, y la administración tributaria incluso tiene potestades de autotutela que permiten, por ejemplo, iniciar procesos coactivos en su contra. Por eso, el contribuyente es altamente susceptible de ser víctima de abusos por parte del Estado. Es imprescindible que la potestad tributaria tenga límites bien definidos en aras de proteger una serie de sus derechos fundamentales. Estos suelen tener índole constitucional y han sido conocidos como las garantías constitucionales del contribuyente (García Vizcaíno, 1996, p. 226).

2 Para una discusión más detenida acerca de las justificaciones de la imposición, véase Pasquale *et al.* (2019).

3 El autor alude a la quinta enmienda estadounidense, que concluye: “*nor shall private property be taken for public use, without just compensation*”.

4 Es importante notar que la reserva de ley de la potestad tributaria es apenas ordinaria y no orgánica.

5 Sobre esto se pueden revisar las interesantes reflexiones de Eddy de la Guerra Zúñiga (2021, pp. 85-117).

6 De acuerdo con Catalina García Vizcaíno (1996): “El poder de imperio del Estado que deriva de la Constitución (escrita o no escrita), por el cual puede obligar coactivamente a los sujetos a él, debe ser un *poder normado dentro de los límites constitucionales*” (p. 224).

En Ecuador, estas garantías encuentran sustento, principalmente, en el artículo 300 de la Constitución. Dicha norma prescribe que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. El artículo 323, a su vez, “prohíbe toda forma de confiscación”. Vale mencionar el derecho a la seguridad jurídica reconocido por el artículo 82 de la Constitución, figura a la que García Novoa (2000, p. 20), refiriéndose propiamente a la materia tributaria, ha denominado el derecho a la certeza. Estos principios “son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso del poder” (Peralta, 2016, p. 107).

Las bases del artículo 300 de la Constitución no son nuevas. Desde el año 1776, Adam Smith (2000, p. 1103) ya propuso lo que considera las cuatro máximas de la tributación. La primera consiste en que la carga fiscal debe guardar relación con la capacidad del contribuyente, principio comúnmente conocido como la capacidad contributiva. La segunda sostiene que la tributación que le corresponde a cada aportante debe ser cierta y no arbitraria; no solo refiriéndose a los valores a pagar, sino también al lugar, al momento y a la forma de pago (p. 1104). La tercera afirma que todo tributo debe ser impuesto en el momento o en la manera que más le beneficie al contribuyente (pp. 1104-1105)⁷. La cuarta considera que todo tributo debe ser diseñado de tal manera que extraiga del contribuyente solo un poco más de lo que al Estado le cueste recaudar el tributo, pues en ocasiones para el Estado es más rentable abstenerse de cobrarlo (Smith, 1776, p. 1105)⁸.

Se hace patente el hecho de que la carga fiscal reporta no solamente un deber para el contribuyente, sino también un derecho. El derecho a que se le cobre solo aquello que le fue legítimamente establecido y a que se le imponga solo aquello que esté dentro de los márgenes de la Constitución. Como bien explica García de Enterría, la noción misma de derecho subjetivo no es tan antigua después de todo, y su propósito es proteger a los particulares de posibles abusos del Estado (García de Enterría y Martínez-Carande, 1994)⁹. Esta consideración no solo no escapa a lo tributario, sino que por la severa imposición que el fisco exige de los contribuyentes es particularmente aplicable a él.

Estas reflexiones cristalizan un problema latente: ¿qué hacer con un tributo que ha sido declarado inconstitucional en forma posterior a su recaudación? ¿El Estado tiene la potestad de retenerlo? La respuesta podría parecer fácil si se acude sin más a la presunción de constitucionalidad. Si una norma vigente fundamenta el cobro de un tributo, su posterior declaratoria de inconstitucionalidad no afecta a situaciones pasadas, independientemente

7 Por ejemplo, lo que hoy sería el impuesto predial debería ser cobrado en una fecha que coincida con la que normalmente se reciben los cánones de arrendamiento.

8 Empezando, por ejemplo, por el sueldo de los funcionarios recaudadores. Quizás aquello que se recauda ni siquiera alcanza para cubrirlos.

9 Eduardo García de Enterría y Martínez-Carande (1994) señalan: “Nadie tiene un derecho personal, en efecto, a que la Administración actúe de manera que respete la Ley; pero todos tenemos un efectivo e inequívoco derecho a que la actuación de la Administración no afecte a nuestro círculo vital sino a través de competencias y procedimientos legales” (p. 216). Una idea similar se puede ver en Sergio Núñez Dávila (2024).

de qué tan abiertamente inconstitucional haya sido el tributo. Pero la respuesta se complica al tomar en cuenta que un vicio de inconstitucionalidad suele ser originario y congénito, y que no se trataría de una inconstitucionalidad adquirida o sobreviniente. En estos casos, el tributo siempre estuvo viciado y esa consideración no es menor, puesto que, así como la norma fue ilegítima, el cobro también lo fue¹⁰.

Es sabido que la validez material de una norma jurídica depende de su compatibilidad sustantiva con normas de superior jerarquía, según el artículo 425 de la Constitución. Es por eso que cuando la Corte Constitucional declara la inconstitucionalidad de una norma, no está haciendo otra cosa que eliminarla del ordenamiento jurídico para garantizar su coherencia.

Ahora, el tratamiento que han tenido estas declaratorias de inconstitucionalidad no ha sido siempre uniforme. Esto responde a la realidad de que un vicio de validez material suele ser originario y no sobreviniente. Esta dificultad ha generado una dualidad de posibilidades. La primera consiste en sostener que una inconstitucionalidad da lugar a una nulidad absoluta y de pleno derecho (Ruiz Zapatero, 2006, pp. 99-153). Esto significa suponer que la norma nunca estuvo vigente ni formó parte del ordenamiento jurídico. Las consecuencias son gigantescas puesto que la nulidad de pleno derecho obligaría a retrotraer todas las situaciones jurídicas de alguna manera modificadas mientras la norma estuvo vigente. En los sistemas que aplican esta postura, la diferencia entre la declaratoria de inconstitucionalidad y la derogatoria son sustanciales. Al ser una sentencia que se limite a declarar y no a constituir la nulidad de la norma, acepta que siempre fue nula, con las consecuencias que eso implica.

La otra opción implica dar a las sentencias de inconstitucionalidad efectos análogos de aquellos que corresponden a una simple anulabilidad. Los efectos de esta declaratoria serían aquellos de una nulidad constitutiva. Según esta corriente, el vicio de validez, aunque siempre estuvo presente, surtirá efectos solo a partir de la declaratoria de inconstitucionalidad. El artículo 95 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC) recoge esta postura al sostener que la regla general es que los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad en ejercicio del control abstracto surtan efectos solo hacia el futuro¹¹. Y es que no podría ser distinto considerando la inestabilidad constitucional que caracteriza al Ecuador. En el país ha habido 20 constituciones en menos de 200 años, por lo que muchas normas son preconstitucionales. Según la postura de la anulabilidad o nulidad constitutiva, entonces, si bien se puede desvirtuar la presunción de constitucionalidad de una norma, los efectos de la declaratoria serán similares a los de una

10 La excepción sería que se trate de una norma preconstitucional que se volvió inconstitucional con la emisión de una nueva constitución.

11 El texto del artículo 95 de la LOGJCC es: “Efectos de la sentencia en el tiempo: Las sentencias que se dicten en ejercicio del control abstracto de constitucionalidad surten efectos de cosa juzgada y 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, la plena vigencia de los derechos constitucionales, y cuando no afecte la seguridad jurídica y el interés general”.

derogatoria en cuanto solo se proyectan hacia el futuro¹². No es sino por una excepción que la Corte, según el mismo artículo, puede retrotraer o diferir los efectos de su declaratoria de inconstitucionalidad (Ruiz Zapatero, 2006, pp. 102-103)¹³.

Como se puede observar, en Ecuador rige la postura de la nulidad constitutiva o anulabilidad. La diferencia no es menor en cuanto de eso depende la retroactividad automática de los efectos de la norma mientras estuvo vigente o no, pues en caso de que rija la postura de la nulidad declarativa, eso significaría aceptar que la norma siempre fue nula y por tanto nula fue toda su aplicación durante su vigencia. En cambio, al tratarse de la nulidad constitutiva, los efectos son por regla general hacia el futuro con la excepción de que la Corte expresamente opte por retrotraerlos o diferirlos.

II. El control constitucional en Ecuador según la LOGJCC

La norma que disciplina la jurisdicción constitucional en Ecuador y, en particular, las garantías constitucionales y el control constitucional es la LOGJCC.

De conformidad con el artículo 429 de la Constitución del Ecuador, el control de constitucionalidad es concentrado porque radica en un órgano específico: la Corte Constitucional. Puede ser concreto o abstracto, puesto que puede plantearse en el conocimiento de un proceso judicial en específico, de acuerdo con el artículo 142 de la LOGJCC, o como una acción autónoma, en función del artículo 98 de la LOGJCC. En ambos casos, el órgano de control será la Corte Constitucional.

En cuanto al control abstracto de constitucionalidad, cabe también mencionar que por regla general se lo realiza *a posteriori*. En consecuencia, las acciones constitucionales o aquellas consultas de constitucionalidad se plantearán una vez que el acto o la norma impugnada por una supuesta inconstitucionalidad esté vigente y desplegando la integralidad de sus efectos. Los temas relacionados con tributos siguen aquella regla general, por lo que una norma que se refiera a un tributo debería estar vigente para atacarla por la vía constitucional¹⁴. Por ello, si un tributo es declarado inconstitucional, probablemente las arcas del Estado ya se habrán beneficiado de él. Dicho sea de paso, la Corte Constitucional se toma extensas cantidades de tiempo para emitir una resolución desde la presentación de

12 Por eso, en un sistema como este, la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma no impide que se aplique después si los hechos juzgados ocurrieron durante su vigencia. Eso no podría ocurrir en un sistema que adopte la postura de la nulidad de pleno derecho porque se debe entender que la norma nunca estuvo vigente.

13 El autor, haciéndose valer de Eduardo García de Enterría, explica que en España opera la nulidad de pleno derecho, por lo que la declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos claramente diferenciables de una derogatoria. En Ecuador, por la regla general del artículo 95 de la LOGJCC, esa distinción es más difusa.

14 Se deja constancia de que, en el trámite de la formación de una ley, podría existir la participación de la Corte Constitucional de manera previa a la vigencia del acto a través de la objeción por inconstitucionalidad. Dado que aquello ocurre solo por iniciativa del presidente o la presidenta de la República, no es la regla general para atacar una norma por razones de inconstitucionalidad. Al respecto, se puede revisar el artículo 138 de la Constitución ecuatoriana.

la demanda. Naturalmente, la materia tributaria no es una excepción. Para ejemplificar lo indicado, se pueden mencionar algunas de las grandes reformas tributarias acaecidas en los últimos años y la inoportunidad de su respectivo control de constitucionalidad.

Uno de los ejemplos más evidentes es aquel de la Ley Orgánica de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado que trajo consigo varias reformas en los impuestos de consumos especiales, de salida de divisas y de contaminación vehicular, además de implementar otros cambios estructurales. Esta ley fue aprobada en 2011 y en el mismo año se presentaron varias acciones de inconstitucionalidad en su contra. La Corte Constitucional resolvió las demandas en enero de 2022 con la sentencia 58-11-IN/22, es decir, después de 10 años en los cuales todas las modificaciones de la ley referida se aplicaron de manera general¹⁵.

Otro ejemplo es el de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana de 2016. Aquella ley estableció contribuciones que buscaban reconstruir las localidades destruidas por el terremoto para contrarrestar los efectos del temblor de 7,8 grados en la escala de Richter acaecido en Ecuador en ese año. En contra de aquella ley se plantearon demandas de inconstitucionalidad en 2016 y fueron resueltas con la sentencia 43-16-IN/22 de 27 de enero de 2022. Es decir, la resolución de la Corte tuvo lugar seis años después de la entrada en vigor de la norma.

En el mismo sentido, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia por COVID-19, que implementó reformas tributarias estructurales, fue aprobada en 2021. La Corte resolvió varias demandas de inconstitucionalidad en contra de la norma en octubre de 2022 en la sentencia 110-21-IN/22¹⁶. Si bien, comparativamente, la espera fue menor a la de los otros dos casos, un año sigue representando una gran demora para algo tan significativo financieramente.

De los ejemplos descritos se advierte que la Corte Constitucional se toma gran cantidad de tiempo para resolver una demanda de inconstitucionalidad sobre tributos. Aunque con la conformación actual del organismo el tiempo de resolución se ha reducido¹⁷, aún es real el cobro de tributos y la aplicación de normas relacionadas con los mismos que, luego

15 Cabe indicar que el impuesto de contaminación vehicular tuvo un destino distinto pues fue derogado con la Ley Derogatoria al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular en 2019. Sin perjuicio de ello, se mantuvo vigente entre 2011 y 2019, causando su cobro a varias personas. Al respecto, la Corte Constitucional se refirió a aquello en la sentencia 6-19-IN.

16 Otros ejemplos que podrían considerarse incluyen la sentencia 65-16-IN/21 del 3 de marzo de 2021, en la cual se presentó una demanda de inconstitucionalidad en contra del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, sobre el procedimiento de exoneración de tributos en la importación respecto de personas con discapacidad. La demanda se planteó en 2016 y fue resuelta en 2021. A su vez, la sentencia 8-17-IN/23 del 11 de enero de 2023, en la cual se resolvió la demanda planteada en 2017 en contra de uno de los artículos de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas resuelta en 2023 que trató sobre las tarifas *ad valorem* del impuesto a los consumos especiales de bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas gaseosas, etc.

17 Desde 2019 existe una nueva conformación de la Corte Constitucional del Ecuador que se renovó en un tercio en 2022 y se renovará nuevamente en 2025.

de un tiempo considerable, se declaran inconstitucionales. De ahí la importancia de revisar los efectos que puede tener la declaratoria de inconstitucionalidad en Ecuador.

Los artículos 95 y 96 de la LOGJCC determinan cuáles pueden ser los efectos de una sentencia dictada en el marco de una acción pública de inconstitucionalidad. Así, en el marco del control constitucional abstracto pueden existir varios efectos: (1) generales hacia el futuro a partir de la notificación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad; y, (2) excepcionalmente se permite que la Corte Constitucional otorgue efectos (2.1) retroactivos o (2.2) diferidos a su declaratoria de inconstitucionalidad.

La Corte podrá alejarse de la regla general cuando hacerlo “sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales, la plena vigencia de los derechos constitucionales, y cuando no afecte la seguridad jurídica y el interés general”. Adicionalmente, la norma indica que, de producirse un vacío normativo que pueda producir una vulneración de derechos o daños graves, se puede diferir los efectos.

III. Tres tipos de efectos que ha dado la Corte Constitucional del Ecuador

La Corte Constitucional, al plantearse la inquietud de qué efectos otorgar a las declaratorias de inconstitucionalidad en el ámbito tributario, ha tomado diversos caminos. De una revisión de su jurisprudencia reciente se advierte el uso de la regla general efectos hacia el futuro. A su vez, se ha aplicado un punto medio y las excepciones a la regla, efectos diferidos o retroactivos.

A. Regla general: hacia futuro

Corresponde iniciar por la regla general. Las sentencias de inconstitucionalidad en Ecuador, de cualquier tema o materia, ordinariamente tienen efectos hacia futuro desde su notificación. En materia tributaria se han emitido sentencias con efectos generales hacia el futuro, por ejemplo, en los casos 26-14-IN, 31-14-IN, 33-14-IN, 34-14-IN, 36-14-IN, 41-14-IN, 9-13-IN, 8-13-IN, 35-14-IN, 38-14-IN, 44-15-IN, 39-14-IN, 43-15-IN o 42-14-IN. De las sentencias indicadas se advierte que la Corte o bien no se refiere a los efectos o los menciona brevemente.

Por ejemplo, del texto de la sentencia del caso 42-14-IN no se advierte una referencia a los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad. Se limita a señalar lo que se ha declarado inconstitucional del acto normativo analizado. A pesar de ello, aquello no implica un vacío. Se debe estar a la regla general del artículo 95 de la LOGJCC, esto es, efectos hacia futuro.

En cambio, en la decisión del caso 9-13-IN, la Corte tuvo una mención expresa a los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad indicando que serán los previstos en el artículo 95 de la LOGJCC, “es decir efectos generales hacia futuro”.

En resumen, el silencio de la Corte Constitucional en cuanto a los efectos en el tiempo de sus sentencias significa que estos serán proyectados hacia el futuro, y con mayor razón ello ocurrirá cuando la sentencia lo establezca explícitamente.

B. Excepciones: diferir o retrotraer los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad

Como excepciones a la regla general, se pueden diferir o retrotraer los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad. En temas tributarios, se han utilizado los dos tipos de excepciones.

1. Efectos diferidos

El diferimiento de efectos consiste en que la sentencia no surtirá efectos inmediatamente sino después de un determinado periodo. La Corte ha dispuesto que el tributo declarado inconstitucional no sea eliminado inmediatamente del ordenamiento, sino que conserve su vigencia hasta un determinado momento en el futuro.

De la revisión de la jurisprudencia, se advierte que se han diferido los efectos de varias declaratorias de inconstitucionalidad, por ejemplo, en las sentencias de los casos 65-17-IN, 70-11-IN y 121-20-IN y 61-21-IN.

Como denominador común, la Corte ha sustentado el diferimiento de efectos en el principio constitucional de suficiencia recaudatoria, comprendido en el artículo 300 de la Constitución. Es decir, para la Corte, una posible incidencia negativa en las finanzas de la administración tributaria central o seccional ha sido un justificativo suficiente para diferir los efectos, normalmente, hasta el final de un determinado ejercicio fiscal. Con ello, aquellas decisiones no entraron en vigor de manera inmediata. El artículo expondrá con más detalle la tensión que puede existir al diferir los efectos de una norma relacionada con un tributo que ha sido declarada inconstitucional, al profundizar en el principio de suficiencia recaudatoria *infra*.

2. Efectos retroactivos

Por otro lado, con la retroactividad de los efectos de la declaratoria, la sentencia modificaría situaciones que acaecieron incluso antes de la emisión de la sentencia. Esta excepción se ha aplicado de manera mucho más reciente. Desde 2023, la Corte ha optado por dar efectos retroactivos a algunas de sus sentencias emitidas en temas tributarios en los casos 101-20-IN, 64-19-IN, 54-19-IN, 63-19-IN o 14-18-IN.

De esta manera, esta declaratoria de inconstitucionalidad surte efectos incluso para recaudaciones realizadas durante la vigencia de la norma. La Corte ha dejado abierta la puerta a los contribuyentes para que planteen una reclamo administrativo o acción judicial

de pago indebido, fijando expresamente que los plazos serán aquellos que consten en la ley, pero contabilizados desde la publicación de la sentencia en el Registro Oficial¹⁸.

La Corte ha sustentado la retroactividad de los efectos en los derechos de los contribuyentes. En específico, en que la Constitución implica que se deben pagar los tributos establecidos debidamente según la ley, conforme al artículo 83.15 de la Constitución. El organismo constitucional estimó que los contribuyentes tienen derecho a que los tributos que pagan tengan un origen legítimo, entendido como el tributo emitido en cumplimiento de las normas constitucionales. Así, en la sentencia 101-20-IN/23 manifestó:

La retroactividad de los efectos de la presente sentencia se justifica por la vulneración del derecho que tienen los contribuyentes de pagar impuestos que hayan sido establecidos en la ley. Para esta Corte es claro que, así como los gobiernos municipales tienen facultades tributarias claramente establecidas en la CRE, los contribuyentes tienen, en consecuencia, el derecho de que los impuestos que pagan tengan un origen legítimo que guarde concordancia con lo dispuesto por la norma constitucional.

Por ejemplo, en el caso 101-20-IN, la Corte encontró que una ordenanza municipal modificaba un elemento esencial de un impuesto, permitiendo así una recaudación más elevada para el gobierno autónomo descentralizado en cuestión. Se trataba del impuesto al 1,5 por mil sobre los activos totales, que encuentra su origen en el Código Orgánico de Organización Territorial (COOTAD). La Corte dispuso la devolución de todo aquello que, sin la ordenanza, no se habría recaudado.

Como se puede observar, la decisión sobre si retrotraer o diferir los efectos de la sentencia está altamente ligada con el grado de protección que la Corte Constitucional opte por ofrecer a los contribuyentes. Esta encrucijada significa para la Corte tomar partido entre el presupuesto del sujeto activo o los derechos de los contribuyentes. De velar por el presupuesto del Estado, entonces se tolera un cobro abiertamente inconstitucional solo para no desfinanciar a una entidad. En cambio, de enfocarse en los derechos del contribuyente, la Corte ha mandado a devolver los tributos recaudados —siendo esto un evidente menoscabo a las arcas del Estado— con el fin de respetar los derechos del contribuyente cuando pagaron tributos impuestos ilegítimamente. Parecería que la Corte está inclinándose por proteger los derechos fundamentales antes que el presupuesto de un determinado órgano estatal¹⁹. Sin perjuicio de aquello, cabe precisar que las sentencias en las cuales se

18 Esto ha ocurrido, por ejemplo, en las sentencias 101-20-IN/23 27 de septiembre de 2023 y 64-19-IN/23 del 1.º de noviembre de 2023.

19 Queda la duda si la Corte implícitamente está en camino de instaurar, quizás, una suerte de principio *in dubio pro contribuyente*. Según expone Peña Sánchez (2015), en Colombia se han discutido los alcances de un

retrotrajeron sus efectos se referían en su mayoría a ordenanzas municipales que vulneraron el principio de reserva de ley por modificar elementos esenciales de un impuesto, mientras que otras también se relacionaban con tasas impuestas mediante ordenanzas. Vale anotar, sin embargo, que los efectos retroactivos de las sentencias se han dispuesto solo en contra de administraciones tributarias seccionales, pero no contra la administración tributaria central²⁰.

De lo indicado entonces queda pendiente que la Corte Constitucional avance hacia decisiones con efectos retroactivos respecto de tributos recaudados por la administración central y de mayor alcance, pues para diferir o retrotraer los efectos de las sentencias en realidad los montos recaudados son indiferentes, pues no es el rol de la Corte para efectos de un control abstracto verificar la conveniencia (ni financiera, ni política, ni económica) de sus decisiones.

C. Punto medio: efectos a futuro con la excepción de los casos que hayan adquirido la calidad de cosa juzgada

De la jurisprudencia de la Corte también se ha podido advertir efectos que pueden catalogarse como híbridos. En particular, en las sentencias 2-21-IA/23 y 2-21-IN/24 se dispuso que los efectos de la decisión serían solo hacia el futuro, pero incluyendo a los procesos judiciales o administrativos que siguen en curso y excepcionando aquellos que ya adquirieron la calidad de cosa juzgada o han causado estado en vía administrativa. No podrían revisarse los procesos sobre los que ya no se puede plantear ninguna acción autónoma o recurso. En palabras de la Corte, en las sentencias referidas:

las autoridades públicas, incluidas las judiciales, están impedidas de aplicar el contenido de disposiciones jurídicas declaradas inconstitucionales pues la declaratoria de inconstitucionalidad no está sujeta a la fecha de inicio de un proceso judicial concreto, sino al momento en que la autoridad administrativa o judicial debe interpretar y aplicar determinada disposición jurídica.

De esa forma, podría advertirse que, si bien no lo dice expresamente, la Corte también otorga sutilmente efectos retroactivos porque permite que la declaratoria de inconstitucionalidad sea tomada en cuenta en procesos judiciales o administrativos en curso, es decir,

principio de favorabilidad tributaria que permita, cuando la norma es benigna para con los contribuyentes, aplicarla retroactivamente. En cambio, al ser la norma perjudicial, naturalmente se repudia su retroactividad. La lógica es similar a aquella de la retroactividad favorable en materia penal.

20 Por ejemplo, en la sentencia 2-21-IN/24, la Corte Constitucional encontró una incompatibilidad con el principio de reserva de ley en cuanto una circular emitida por el SRI añadió un requisito adicional para la deducibilidad de un gasto a la base imponible del impuesto a la renta. Si bien en principio nada difiere del resto de casos en los que la Corte ya había dispuesto efectos retroactivos, la Corte sin mayor explicación omitió darle efectos retroactivos. Quizás solo porque esta vez se trata del SRI.

la declaratoria de inconstitucionalidad sí afecta a conductas que tuvieron lugar cuando la norma seguía vigente. De cualquier manera, no va tan lejos porque a la vez impide la revisión de procesos judiciales que tuvieron un cierre en sede judicial o administrativa.

A propósito de este tipo de efectos, es posible advertir una disyuntiva en la propia LOGJCC. El artículo 96.1 prescribe, por un lado, que en las sentencias dictadas en las acciones públicas de inconstitucionalidad, al aceptarse la acción “Ninguna autoridad podrá aplicar el contenido de la disposición jurídica declarada inconstitucional por razones de fondo, mientras subsista el fundamento de la sentencia”. La misma norma en su número 4.º replica los efectos del artículo 95 de la LOGJCC, la regla general por la que los efectos son hacia futuro.

De lo expuesto, podría afirmarse que la regla general incluye que no se podrá aplicar la norma declarada inconstitucional inmediatamente, lo cual podría interpretarse en el sentido de que incluso, en temas tributarios, si el hecho generador de determinada obligación tributaria ya se configuró cuando la norma estuvo en vigencia y está siendo revisada en un proceso judicial, debería “desaplicarse”. Sin embargo, desde otra postura, justamente porque la obligación tributaria ya fue configurada, se entendería que, al evaluar la inaplicación de la norma declarada inconstitucional en un determinado proceso judicial o administrativo, se está otorgando efectos retroactivos a la sentencia. Para efectos de este artículo, se considera que prima la interpretación de que no sería directamente una manifestación de la regla general. De lo contrario, no se explica por qué la Corte, al momento de emitir este tipo de efectos, ha optado por explícitamente señalar que no se aplicarán a procesos en curso cuando, de considerarse que es una manifestación de la regla general, podría simplemente no realizar pronunciamiento alguno. Esto porque, como se mencionó previamente, al emitir declaratorias de inconstitucionalidad por la regla general, la Corte se ha limitado a hacer una referencia breve a aquello conforme el artículo 95 de la LOGJCC.

Sin perjuicio de que se dejan evidenciadas las posibles formas de interpretar este tipo de efectos, parecería que esta forma de otorgarlos no afectaría decisiones judiciales ya finiquitadas en un determinado tema tributario. A pesar de aquello, surge la inquietud de si se trata en igualdad de condiciones a los contribuyentes. Esto porque quienes hayan impugnado tanto administrativa como judicialmente determinado tributo no se verían beneficiados por la declaratoria de inconstitucionalidad. Quienes se beneficiarían serían únicamente quienes todavía tengan un proceso abierto tras dicha declaratoria. Esta solución resulta cuestionable, pues parece castigar la diligencia y premiar la negligencia, en cuanto a los contribuyentes les conviene nunca haber impugnado el tributo para poder beneficiarse de la declaratoria de inconstitucionalidad. Al haber impugnado un tributo cuyo cobro fue efectivamente irregular por inconstitucional, y en caso de que el caso ya haya tenido un cierre, se pierde la posibilidad de acceder al beneficio de dicha declaratoria en caso de que ya haya habido una resolución definitiva. Claro está, si es que la Corte no permite la apertura expresa del mecanismo impugnatorio. Por esa razón, el presente trabajo considera que dicha solución no es del todo conveniente y representa una injusticia en contra de

los contribuyentes que activamente impugnaron el tributo. En definitiva, es de la opinión de los autores que esta alternativa no parece ser la más adecuada para tratar este problema.

Una vez tratados los tipos de formas de otorgar efectos a una declaratoria de inconstitucionalidad en Ecuador, corresponde abordar los puntos en tensión. Por un lado, se analizará el principio de suficiencia recaudatoria. Por otro, se lo contrastará con el respeto hacia los derechos del contribuyente. Luego de ello, corresponde abordar la cual se considera es la mejor forma para la modulación de las sentencias constitucionales en el tiempo en atención a aquellos derechos.

IV. La insuficiencia de la suficiencia recaudatoria: una crítica al fundamento de los efectos diferidos

El artículo 300 de la Constitución consagra como uno de los principios tributarios vigentes en Ecuador el de la suficiencia recaudatoria. A partir de 2021, el artículo 5.º del Código Tributario también recoge este principio. No hay duda de que la suficiencia fiscal es importante, pues los tributos recaudados legítimamente deben poder financiar aquellos gastos en los que el Estado naturalmente debe incurrir. Sin embargo, es pertinente detenerse un momento a entender cómo la Corte Constitucional ha utilizado este principio.

En la sentencia 10-17-SIN-CC, la Corte manifestó, a propósito de este principio, que

El Estado establece, a partir de la Constitución de la República vigente desde el 2008, el principio de suficiencia recaudatoria, mismo que se encuentra dirigido a velar por que la recaudación de tributos sea suficiente para el financiamiento del gasto público.

Este principio es nuevo en Ecuador y data apenas de 2008, sin haber tenido reconocimiento en constituciones anteriores²¹.

Más adelante, la práctica común de la Corte fue recurrir al principio de suficiencia recaudatoria para diferir los efectos de sus sentencias. Por ejemplo, en la sentencia 65-17-IN/21, permitió al GAD seguir recaudando el tributo que ya fue declarado inconstitucional en lo que resta del año fiscal con el fin de velar por sus intereses presupuestarios:

En vista de que la recaudación de tasas tiene una incidencia directa sobre la capacidad de gestión de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y su planificación presupuestaria anual, y tomando en consideración el principio de suficiencia recaudatoria consagrado en el artículo 300 de la Constitución, esta Corte considera, al amparo de la norma citada en el párrafo precedente, que en el presente caso procede la declaratoria

21 Es curioso pues la Constitución Política de 1998, en el artículo 256, apenas reconocía, con ocasión del régimen tributario, a los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. La Constitución de la República del Ecuador de 2008 amplió el catálogo, pues consagra los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

de inconstitucionalidad con efectos diferidos, esto es, una vez finalizado el ejercicio fiscal dentro del cual se expide la presente sentencia constitucional.

Con el mismo fundamento, la Corte hizo lo propio en las sentencias 121-20-IN/21 y 70-11-IN/21.

Resulta curioso que en sentencias posteriores también se han diferido los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, pero ya sin hacer alusión expresa al principio de suficiencia recaudatoria. En la sentencia 61-21-IN/23, la Corte diferió los efectos de la sentencia atendiendo a consideraciones presupuestarias, pero sin invocar expresamente al principio de suficiencia recaudatoria:

De la información proporcionada por el Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, se desprende que, ante una expulsión inmediata de la normativa impugnada del ordenamiento jurídico, la entidad podría tener efectos inmediatos en el financiamiento de la entidad. Por tal razón, en el presente caso se procede a la declaratoria de inconstitucionalidad con efectos diferidos, por seis meses, a partir de la notificación de la sentencia.

En la sentencia 110-21-IN/22 hizo lo mismo, pero refiriéndose a que dicha declaratoria generaría un vacío normativo que afectaría la sostenibilidad fiscal:

aunque la regla general en materia de control constitucional es que la declaratoria de inconstitucionalidad tenga efectos inmediatos, en el presente caso, al tratarse de una norma tributaria, resulta imprescindible diferir los efectos de esta declaratoria a fin de evitar un vacío normativo que afectaría gravemente la seguridad jurídica a nivel nacional y la sostenibilidad fiscal.

Es oportuno preguntarse por qué a veces —pero no siempre— la Corte ha hecho alusión expresa al principio de suficiencia recaudatoria del artículo 300 de la Constitución para diferir los efectos de una declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria con el fin de no desfinanciar al sujeto activo. La Corte Constitucional le ha dado un tratamiento peculiar a este principio, pues, en algunos casos, ha sido la manera en la que ha justificado el diferimiento de los efectos de sus sentencias, con el fin de seguir recaudando por un tiempo determinado tributos ya declarados como inconstitucionales.

Mucho antes del reconocimiento del principio de suficiencia recaudatoria propio de la Constitución de 2008, ya se había hablado del principio genérico de suficiencia tributaria. Smith lo consagró como una máxima de la tributación (Smith, 2000, p. 1105), que consiste en que la administración tributaria debe establecer tributos de tal manera que su recaudación sea suficiente para que, interviniendo lo menos posible en el bolsillo de los contribuyentes, genere una renta en las arcas del Estado: *“Every tax ought to be so contrived as*

both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state” (p. 1103).

De alguna manera, esta máxima de Smith se relaciona con la suficiencia recaudatoria que un Estado necesita para diseñar sus tributos, pues un tributo que implique más gastos que ingresos no debería ver la luz. El autor, para explicar este principio, enlista ciertas formas a través de las cuales el mismo cobro de tributos puede ser más oneroso para el Estado que su propia recaudación:

- Cobrar tributos implica tener una serie de funcionarios recaudadores, y eso es costoso. Quizás los salarios de estas personas representan más dinero al año que la recaudación misma del tributo.
- A veces, ciertas imposiciones tributarias pueden desmotivar la inversión o el emprendimiento. No solo por el riesgo de emprender, sino porque a veces se tributa incorrectamente el capital, dinero que pudo haberse utilizado para invertir. Esto genera, a largo plazo, que la recaudación tributaria termine por perjudicar los ingresos totales del Estado.
- Las penas financieras para los evasores podrían ser tan altas que les arruinan financieramente. En consecuencia, para el Estado hubiera sido más rentable no asfixiar al evasor con el fin de que siga operando en el futuro. Por eso, la pena tiene que ser proporcional a la tentación de evadir tributos (Smith, 2000, pp. 1105 y ss.).

Por la forma en la que Smith construye estas explicaciones se puede concluir que se trata de algún tipo de suficiencia recaudatoria. Lo que las normas tributarias deben buscar es más ingresos para el Estado, ya sea en el corto, mediano o largo plazo. Como bien nota el autor, e incluso aunque a primera vista pudiera parecer paradójico, no imponer tributos para ciertas conductas puede ser para el Estado más rentable que hacerlo. Ahora, parece evidente que estas construcciones que han servido como máximas tributarias por tantos años no parecen estar dirigidas a los contribuyentes. Este principio, históricamente entendido, es un mandato de optimización cuyo cumplimiento depende de la conducta del legislador o, en general, del que ostente potestad tributaria. Se trata de un principio que busca garantizar estabilidad financiera al momento de diseñar o imponer tributos. Pues, en caso de imponer tributos cuyo gasto para recaudar sea mayor a su misma recaudación, el Estado verá un déficit que tendrá que ser satisfecho, probablemente, con más recaudación. Por eso, es de la opinión de los autores que el uso que la Corte Constitucional ha dado a este principio ha sido por lo menos problemático. No se debe utilizar el principio de suficiencia recaudatoria para aplazar el cese del cobro de tributos ya declarados inconstitucionales. ¿En realidad este principio puede servir para tolerar la recaudación de un tributo que ya fue declarado inconstitucional? ¿No es eso acaso una vulneración patente de una serie de derechos fundamentales de los contribuyentes?

En suma, es de la postura de los autores que el principio de suficiencia recaudatoria ha sido incomprendido, y no debe servir como fundamento para justificar una práctica del

Estado que atropelle derechos. Si un tributo fue declarado inconstitucional, es cuestionable que la Corte Constitucional tolere diferir los efectos en aras de que el presupuesto del sujeto activo no se vea afectado. El papel de la Corte Constitucional consiste en proteger derechos y no velar por el presupuesto del Estado. Por tanto, los autores sostienen que el principio de suficiencia recaudatoria se dirige a quien ostente potestad tributaria para orientar el diseño y construcción de las normas tributarias para garantizar la rentabilidad fiscal del Estado. Por eso, consideramos que a la Corte Constitucional no le corresponde invocar dicho principio para fundamentar sus decisiones, y mucho menos cuando sus decisiones impliquen diferir los efectos de una declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria.

V. Los derechos de los contribuyentes en defensa de la retroactividad de la declaratoria de inconstitucionalidad

En el ámbito ecuatoriano, Troya Jaramillo y Simone Lasso (2014) afirman que la Constitución es la primera fuente del derecho tributario que “estatuye cómo se crean los tributos y de suyo regula la potestad tributaria o poder tributario” (p. 73)²². En el mismo sentido existen principios constitucionales tributarios que “se han de observar desde la Constitución como lineamientos dentro de los cuales la materia tributaria se ha de regular” (p. 98).

En función de lo anterior, resulta pertinente señalar que el artículo 1.º de la Constitución define al Ecuador como un “Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático”. Que el Estado sea de derechos no es un cambio menor, pues la Constitución Política de 1998 —previa a la actual— prescribía que el Ecuador es un “Estado social de derecho”, en singular, que hacía primar al derecho objetivo por sobre el subjetivo. Esta inclusión del Estado constitucional de derechos —en plural— implica que los derechos y la justicia pasan a un primer plano Estado. Por eso el artículo 3.1 de la Constitución establece como el primer deber del Estado “Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales”.

En ese sentido, los derechos fundamentales “son el pilar fundamental dentro de la configuración del Estado constitucional de derechos y justicia” (Masapanta, 2013, p. 249). El Estado constitucional de derechos y justicia justifica su existencia para proteger y tutelar el respeto de los derechos. Como lo ha afirmado la Corte, en la sentencia 157-12-SEP-CC, en “el Estado constitucional de derechos y justicia prima la Constitución sobre la ley, y los derechos sobre cualquier otro aspecto”. Para Oyarte (2022), la Constitución otorga al Estado como deber primordial “asegurar la vigencia efectiva de los derechos fundamentales” (p. 141). En definitiva, la Constitución está diseñada para velar por la garantía de los derechos y por ello les da preponderancia por sobre el Estado y los demás aspectos legales.

22 No se puede dejar de lado, como mencionan los mismos José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso (2014), que existe normativa internacional y comunitaria de la Comunidad Andina de Naciones que también se refiere a la potestad tributaria y a derechos de los contribuyentes en el ámbito internacional.

En esa línea, cuesta entender cómo la Corte Constitucional se ha valido del principio de suficiencia recaudatoria con el fin de prolongar los efectos de una norma que el mismo organismo encontró incompatible con la Constitución. Esto resulta relevante para fundamentar la posición de que los temas tributarios también deben guiarse por la protección de derechos. Con ocasión de aquello, se advierte que la Corte ecuatoriana se ha enfrentado al conflicto sobre sí, al encontrar la inconstitucionalidad de una norma tributaria, hacer primar al principio de suficiencia recaudatoria con el fin de no desfinanciar al sujeto activo o más bien proteger los derechos de los contribuyentes al declarar los efectos retroactivos de la sentencia.

Entre un conflicto o choque entre dos principios, corresponde ponderarlos para plantear una solución²³. De hecho, la ponderación es un método de interpretación constitucional expresamente reconocido en el artículo 3.ª de la LOGJCC²⁴. Así, “La ponderación permite resolver colisiones de principios en situaciones particulares y establecer su grado de realización en el orden constitucional” (Montealegre Lynett *et al.*, 2014, p. 31).

Considerando el diseño constitucional del Ecuador, la solución debería estar orientada hacia la protección de los derechos de los contribuyentes. Con ello, la suficiencia recaudatoria de una determinada administración tributaria no resultaría una justificación suficiente para permitir el cobro o aplicación de una determinada norma tributaria declarada inconstitucional; peor aún, permitir temporalmente su cobro después de la declaratoria. Así, los efectos de una sentencia sobre normas tributarias deberían guiarse a favor de los derechos de los contribuyentes.

Los derechos que están en juego son de extrema importancia. Resalta la seguridad jurídica²⁵, reconocida como un derecho en el artículo 82 de la Constitución, el cual “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

Para darle mayor contenido, resulta pertinente citar al máximo intérprete de la Constitución: la Corte Constitucional²⁶. En los términos del alta corte, en la sentencia 108-13-SEP-CC del 4 de diciembre de 2013, la seguridad jurídica, “es el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las actuaciones de los distintos poderes públicos”. Además, en la sentencia 543-16-EP/21 del 9 de junio de 2021, ha mencionado que se trata

23 Sobre la ponderación se puede revisar Robert Alexy (2007, pp. 135-148).

24 Así, el artículo 3.3 de la LOGJCC menciona que “se deberá establecer una relación de preferencia entre los principios y normas, condicionada a las circunstancias del caso concreto, para determinar la decisión adecuada. Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”.

25 Si bien este artículo se enfoca en ciertos derechos y enunciados constitucionales, como la seguridad jurídica, existe un amplio catálogo de derechos de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Para ello, se pueden revisar, por ejemplo, los artículos 66, 75 y 76 de la Constitución y 30.1 del Código Tributario.

26 Como explica Grijalva Jiménez, la Corte Constitucional no es el único intérprete de la Constitución, sino el máximo. Que en Ecuador se tenga un control concreto de constitucionalidad no significa que solo la Corte pueda interpretar las disposiciones constitucionales.

de un derecho “transversal que irradia a todo el ordenamiento jurídico”. Para la Corte, en la sentencia 2017-16-EP/21 del 23 de junio de 2021, la seguridad jurídica “garantiza la certidumbre y la interdicción de la arbitrariedad”. En suma, el organismo constitucional, en sentencia 989-11-EP/19 del 10 de septiembre de 2019, de considera que “el individuo debe contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que le permita tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas”. Aquello, es el objeto del derecho a la seguridad jurídica. De ahí que la protección de este derecho abarca a los contribuyentes en el desarrollo de una planificación tributaria no abusiva, como fue mencionado en la sentencia 2-21-IA/23 del 2 de agosto de 2023.

Más allá de la protección especial del ordenamiento jurídico constitucional ecuatoriano, la seguridad jurídica tiene una especial importancia. Tal es así que la seguridad jurídica puede ser calificada como una característica de la condición humana, de tal forma que toda persona pueda saber a qué atenerse en sus relaciones (Alterini, 1993. p. 15).

La seguridad jurídica busca precautelar que los contribuyentes “no sufran alteraciones o limitaciones intempestivas e injustificadas” en lo que concierne a la tributación, como se afirmó en sentencia 2-21-IA/23 del 2 de agosto de 2023. Por ello, en sí misma, la seguridad jurídica proscribire la existencia de tributos inconstitucionales. La inconstitucionalidad de un tributo implica que existió una afectación a la seguridad jurídica en el sentido de que los contribuyentes deben tener certeza para poder realizar su planificación tributaria de forma segura y no abusiva.

Los principios de legalidad²⁷, la reserva de ley, la irretroactividad²⁸ y la publicidad forman parte de la seguridad jurídica²⁹. A través de estos principios se garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes. Como menciona De la Guerra (2021, p. 90), la reserva de ley y la legalidad son una garantía individual en contra de intromisiones en la libertad por parte del Estado y que puede manifestarse, por ejemplo, en actos legislativos de creación y modificación de tributos, en actos de administración tributaria como la aplicación de distintos tributos y la vulneración de derechos de los contribuyentes derivados de aquellos actos.

A la vez, el principio de irretroactividad, reconocido en el artículo 300 de la Constitución, apunta a asegurar previsibilidad para que las personas conozcan las reglas de juego aplicables a una determinada conducta y la certeza de que aquella conducta no será modificada por procesos establecidos posteriormente a menos que implique un “efecto favorable para los y las contribuyentes”, como ha sido enfatizado por la Corte Constitucional en la sentencia 2-21-IA/23 del 2 de agosto de 2023 y en el dictamen 1-21-OP/21 del 17 de

27 Troya Jaramillo y Simone Lasso (2014) sostienen que al principio de legalidad “no solo le concierne la creación, modificación y supresión de tributos, mas, [...] se refiere también a los elementos esenciales de los mismos” (p. 100).

28 Al respecto, se puede revisar Ruiz Zapatero (1999).

29 Conforme se ha mencionado, el artículo 300 de la Constitución establece que el régimen tributario “se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”.

marzo de 2021. En función de ello, la retroactividad es excepcional y solo podría utilizarse si existe un efecto favorable para los contribuyentes³⁰.

En cuanto al principio de publicidad, este puede resumirse, en palabras de la Corte Constitucional, en sentencia 2-21-IA/23 del 2 de agosto de 2023, en que “para que un tributo pueda ser aplicado, es necesario, como regla general, que su obligación sea conocida”.

Al declararse por parte de la Corte la inconstitucionalidad de un tributo, corresponde la restauración del derecho a la seguridad jurídica en alguno de sus componentes. En primer lugar, se debería cortar de plano la afectación. Por ello, dictar efectos diferidos a un tributo inconstitucional no es consonante con la seguridad jurídica. En segundo lugar, se debería permitir a los contribuyentes reparar los efectos de la norma declarada inconstitucional. Por ejemplo, con la posibilidad de reclamar por valores pagados de forma inconstitucional. En función de ello, se sostiene que lo más concordante con los derechos de los contribuyentes es emitir efectos retroactivos a la declaratoria de inconstitucionalidad.

A su vez, se debe mencionar el artículo 83.5 de la Constitución que determina como obligación de todos los ecuatorianos y ecuatorianas “pagar los tributos establecidos por la ley”. Aun cuando la Constitución define el enunciado anterior como un deber y responsabilidad, la Corte lo ha planteado como un derecho para efectos de emitir efectos retroactivos. Conforme fue indicado, la Corte, en función de la norma referida, estimó que las personas contribuyentes tienen derecho a que los tributos que pagan tengan un origen legítimo. Para Troya Jaramillo y Simone Lasso (2014), la referencia a tributos legítimos también se relaciona otros principios constitucionales. Así, para los autores existe una relación con la igualdad que implica que “un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. No cabría que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos” (p. 101) o que no cabe ser privado de libertad por tributos conforme el artículo 66.29.c de la Constitución, excluyéndose los ilícitos tributarios.

En concordancia, se puede afirmar que otro aspecto en juego en relación con tributos inconstitucionales es el que se ha denominado en este artículo como derecho a que se cobre solo aquello que estuvo legítimamente establecido. Es posible que este enunciado se derive de la seguridad jurídica misma, sin perjuicio de lo cual, debe tener especial mención. El que se cobre lo legítimamente establecido implica que el tributo ha sido fijado conforme las reglas constitucionales. Puede manifestarse en parte con la máxima conocida por la frase “*no taxation without representation*”, en el sentido de que los

30 La Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que el principio de irretroactividad puede manifestarse en “el ámbito sustantivo de los tributos está dado por los elementos constitutivos prescritos en determinada norma (los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, la base imponible, la tarifa, entre otros). Por su parte, la dimensión adjetiva se relaciona con los procedimientos, facultades tributarias, la regulación procedimental, incluyendo reclamos e impugnaciones, así como las regulaciones que le permiten a la autoridad tributaria ejercer sus facultades de determinación, sanción, resolución y recaudación” (sentencia 2-21-IA/23 del 2 de agosto de 2023).

tributos deberían ser una expresión de la voluntad popular (De la Guerra, 2021, p. 88). Sin perjuicio de ello, se considera que el enunciado también implica, de manera general, que los tributos cumplan con las normas constitucionales. Es decir, para que un tributo sea legítimo y, en consecuencia, cumpla con el derecho indicado, debe cumplir con las normas constitucionales.

Se puede mencionar que el artículo 30.1 del Código Tributario ecuatoriano contiene como un derecho de los sujetos pasivos “obtener las devoluciones de impuestos pagados indebidamente”. De acuerdo con el artículo 122 del mismo Código, por pago indebido se considera aquel que se realiza por “un tributo no establecido legalmente”, que tenga “exención por mandato legal”, que se haya hecho sin que “haya nacido la respectiva obligación tributaria” o que “se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”. De esa forma, si una determinada norma, sea ley u ordenanza, fuere declarada inconstitucional, en consecuencia, el tributo establecido en ella no fue recaudado legal ni constitucionalmente. Como resultado, frente a un tributo declarado inconstitucional, es posible afirmar que las personas tienen derecho a que se les devuelva lo indebidamente recaudado.

Otro enunciado constitucional en juego es el principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, como la ha entendido la Corte Constitucional, esto dependerá de cada caso concreto en función de los hechos ocurridos. En palabras de la Corte, en la sentencia 65-17-IN/21 del 19 de mayo de 2021:

La no confiscatoriedad es un principio general del derecho tributario [cuya] [...] esencia está prevista en el artículo 323 de la Constitución donde consta expresamente que se prohíbe toda forma de confiscación. A juicio de esta Corte, la prohibición de confiscación abarca también la confiscación que podría producirse a través de la imposición de tributos. En el ámbito tributario, este principio constituye un límite al principio de progresividad, en tanto proscribire que la incidencia del tributo llegue al extremo de privar al sujeto pasivo de la fuente de imposición.

De esa forma, por medio del control abstracto de constitucionalidad resulta complicado determinar si un tributo inconstitucional llegó al punto de privar a la persona contribuyente de su fuente de ingresos. Es decir, que no se tribute sobre su renta sino sobre su capital o patrimonio, generando un riesgo de perder la fuente de ganancias. No obstante, es claro que podría ocurrir y en aquel escenario, los efectos generales de inconstitucionalidad de un tributo le permitirían a esa persona recuperar lo confiscado.

Por eso, es postura de los autores que asignarle efectos retroactivos a una sentencia es más respetuoso con los derechos fundamentales del contribuyente, pues una imposición inconstitucional es sumamente grave y violenta abiertamente cualquier tipo de seguridad jurídica que un contribuyente racional debe tener en cuanto lo que tributariamente le será impuesto.

VI. Propuestas para legitimar los efectos retroactivos

A. Priorización de las causas

Si bien es de la postura de este artículo que los efectos retroactivos de la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria son más respetuosos con los derechos fundamentales de los contribuyentes, también se debe indicar que probablemente en términos financieros la devolución no represente el escenario ideal. Las administraciones tributarias cuentan con esa fuente de ingreso para su presupuesto y es prudente suponer que aquello que se recibió naturalmente no tendrá que ser devuelto.

Es cierto que el rol de la Corte Constitucional no consiste en velar por las finanzas públicas. Tampoco es su deber tutelar la rentabilidad que los tributos suponen para las distintas administraciones tributarias del país. El papel de la Corte se limita a velar por el respeto irrestricto al texto constitucional en aras de salvaguardar su supremacía. Esto se relaciona con la protección de los derechos de los contribuyentes ecuatorianos. De eso no se desprende, sin embargo, que la Corte deba ser totalmente indiferente ante esas consideraciones. Sí, es cierto que no le corresponde, pero siempre es posible tomar medidas con el fin de dar legitimidad a los efectos retroactivos de sus sentencias, y con más razón si son significativos.

Ideal y utópicamente, se podría decir que toda norma jurídica de carácter general debería pasar por el filtro previo de la Corte Constitucional. La Corte podría garantizar a través de un control previo de constitucionalidad la coherencia del ordenamiento y no tendría que exponer a los contribuyentes a experimentar los efectos de la imposición de normas inconstitucionales. Pero en términos prácticos eso es imposible y la Corte no puede darse ese abasto. Ampliar el artículo 438 de la Constitución y asignarle a la Corte la atribución de hacer un control previo de todos los actos normativos significaría estancar todo desarrollo normativo al criterio cronológico que la Corte Constitucional maneja para la sustanciación de sus causas. Todo dictamen sería inoportuno y las normas entrarían en vigor en un contexto distinto al pensado. A esto se debe sumar que los procesos legislativos ya se demoran de por sí. Si bien es cierto que la Corte tiene la potestad de hacer control previo de constitucionalidad cuando el presidente de la República objeta una ley en sentido estricto —emitida por la Asamblea Nacional— por inconstitucionalidad, eso no representa la mayoría de los casos, además de que no todas las normas tributarias tienen origen en la Asamblea Nacional³¹.

Consciente de esta limitación, la Corte debería priorizar las acciones públicas de inconstitucionalidad que entren a su conocimiento cuando impugnen normas tributarias. Por los efectos tan extendidos que estas normas tienen dentro del país, se considera que es una medida justificada cuya práctica debe ser adoptada por la Corte.

31 De hecho, posiblemente en Ecuador hay más tasas y contribuciones especiales de mejoras que impuestos, por lo que estas ni siquiera pasan por el proceso de formación de la ley previsto en la misma Constitución.

El artículo 7.º del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional (RSPCCC) contempla al orden cronológico como la regla general en cuanto al orden de sustanciación de las causas. Sin embargo, como el mismo artículo lo reconoce, se admite excepciones. Estas fueron desarrolladas por el pleno de la Corte Constitucional en la Resolución 003-CCE-PLE-2021 del 21 de abril de 2021, interpretativa de la norma de trámite y resolución en orden cronológico y las situaciones excepcionales (Resolución 003).

El artículo 5.º de la Resolución 003 contempla las causales por las cuales la Corte Constitucional puede obviar el orden cronológico de una acción y resolverla con más celeridad. Dos son de particular relevancia:

Artículo 5.º - Situaciones excepcionales debidamente justificadas. Las excepciones al orden cronológico deben estar justificadas en la necesidad de que la Corte Constitucional se pronuncie de forma prioritaria sobre el caso, con base en los siguientes criterios [...]:

3. El caso requiere un tratamiento de urgencia para impedir o interrumpir la ocurrencia de una vulneración a derechos constitucionales que ocasione un daño grave e irreversible.

4. La decisión pueda tener el efecto de remediar situaciones estructurales que tengan un impacto en el goce o ejercicio de derechos.

Una vez aplicada la excepción al orden cronológico, la causa será priorizada en todas las fases siguientes hasta su archivo.

El presente trabajo estima que las acciones públicas de inconstitucionalidad en contra de normas tributarias encajan dentro de estos dos numerales del artículo 5.º de la Resolución 003.

En cuanto al numeral 5.3, parece evidente que la causa encaja en esa situación. La imposición de un tributo ilegítimo podría acarrear un daño significativo en los contribuyentes que, por ejemplo, se podrían ver obligados a tributar sobre su patrimonio y no solo sobre su renta. Esto, llevado al extremo, podría impedir que el contribuyente siga manteniendo a flote su negocio o medio de subsistencia. De ser el caso, la incompatibilidad del tributo con el texto constitucional sería mucho más que retórica, y sería traducida en una auténtica vulneración de derechos.

Resulta claro, a su vez, que el cobro de un tributo posiblemente inconstitucional sin duda configura una situación estructural que no solo afecta al accionante, sino a un sinnúmero de contribuyentes que se han visto obligados a pagar el tributo, incluso a la fuerza a través de medios coactivos.

Un ejemplo actual tiene que ver con el alza del IVA por parte del presidente de la República. El 12 de marzo de 2024 se publicó en el Registro Oficial la ley orgánica para enfrentar el conflicto armado interno, la crisis social y económica (Ley para Enfrentar el Conflicto Armado). Su disposición reformativa primera dispuso sustituir el artículo 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente texto:

Artículo 65 - La tarifa del impuesto al valor agregado es del 13 %. Con base en las condiciones de las finanzas públicas y de balanzas de pago, el Presidente de la República podrá modificar la tarifa general del Impuesto al Valor Agregado, previo dictamen favorable del ente rector de las finanzas públicas. En ningún caso la tarifa podrá ser inferior al 13 % ni mayor al 15 %, salvo las excepciones previstas en esta ley.

El 15 de marzo de 2024, tan solo unos cuantos días después de la entrada en vigor de la ley, el presidente de la República emitió el Decreto Ejecutivo 198 con apenas dos artículos:

Artículo 1.º - Modificar la tarifa general del Impuesto al Valor Agregado (IVA), del 13 % al 15 %, para el año 2024, considerando la recomendación y dictamen favorable del Ministerio de Economía y Finanzas, en donde se exponen las condiciones de las finanzas públicas y de la balanza de pagos.

Artículo 2.º - Aplicar la tarifa general del 15 % del Impuesto al Valor Agregado (IVA), desde el 1.º de abril de 2024.

Como era de esperarse, el 14 de marzo de 2024 se presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de la disposición reformativa primera de la Ley para Enfrentar el Conflicto Armado, alegando, entre otras cosas, que esa delegación al presidente de la República vulnera el principio de reserva de ley para la creación de impuestos, consagrado en el artículo 301 de la Constitución. Esta causa fue signada con el número 14-24-IN. Varias otras demandas (por ejemplo, en los casos 21-24-IN, 35-24-IN, 27-24-IN, etc.) siguieron el mismo camino y fueron presentadas en contra de la indicada Ley, esperando por su sustanciación. Todas estas causas se acumularon dentro de la 21-24-IN y ya fue admitida por la Corte Constitucional, sin perjuicio de que no se concedieron las solicitudes de suspensión de la norma.

La Corte Constitucional debe priorizar esta causa. Las consecuencias de una posible declaratoria de inconstitucionalidad son significativas y, por eso, estas causas, por su sustancial influencia en la economía del país, deben ser priorizadas. De esta forma, incluso si la Corte declara la inconstitucionalidad de la norma y dispone los efectos retroactivos, estos no serían tan grandes y permitiría tomar a la Corte decisiones que se enmarquen en lo jurídico sin que se vea forzada a considerar aspectos económicos o financieros que escapen estrictamente del marco de su competencia.

B. Por una motivación más técnica

Se ha señalado que, en principio, los efectos en el tiempo más respetuosos para con los derechos del contribuyente son aquellos que declaran los efectos retroactivos de la declaratoria. Esto se debe a que, en aras de garantizar un mínimo de seguridad jurídica, los contribuyentes no deberían ser obligados a pagar tributos que ya fueron expresamente reconocidos por la Corte Constitucional como inconstitucionales.

Sin perjuicio de ello, los efectos retroactivos no dejan de ser la excepcionalidad conforme la normativa procesal constitucional ecuatoriana. Lo mismo aplica para los efectos diferidos. Por eso, la determinación de una inconstitucionalidad con efectos retroactivos o diferidos debería tener cierta carga argumentativa que justifique la excepcionalidad. En sentencias recientes de la Corte Constitucional se puede advertir cierto nivel de justificación y en otras, menos³². Sin embargo, dados los aspectos técnicos y efectos que los tributos y las normas que lo regulan tienen en aspectos macroeconómicos y sociales, es de la postura de este trabajo que la explicación debería ser, al menos dentro de lo posible, detallada.

En particular, en temas tributarios la justificación se debería sustentar en cierta medida con un análisis técnico que aporte a la conclusión. Así, se debería requerir un informe de impacto recaudatorio elaborado por las entidades recaudadoras. Por ejemplo, de tratarse de un impuesto central, se le podría pedir al SRI un informe acerca de cuánto ha recaudado en el año por ese tributo y cuánto prevé recaudar lo que resta del año fiscal. Esto resulta especialmente importante porque la Corte ha otorgado efectos diferidos a tributos inconstitucionales fundamentándose en el principio de suficiencia recaudatoria con el fin de no desfinanciar al Estado, pero no ha hecho un análisis técnico acerca de cuál sería el impacto de esa decisión. Queda la duda, entonces, sobre cómo llego a la conclusión de que diferir los efectos de la sentencia iba a contribuir con el no desfinanciamiento de la entidad recaudadora. Sería interesante que la Corte cuente con, por ejemplo, un estudio del impacto de mantener un determinado tributo inconstitucional vigente o de devolver lo cobrado por aquel tributo inconstitucional. Después de todo, entre más elementos existan para justificar una determinada decisión, más se garantiza la seguridad jurídica a favor de los contribuyentes.

En el momento en que la Corte realiza control abstracto, no se debe preguntar por la conveniencia de su decisión, y los efectos extrajurídicos que la declaratoria produciría no deberían interferir en la misma. El trabajo propone un mecanismo para que la Corte pueda estar informada acerca de las consecuencias de sus sentencias, pues si bien no debe servir de fundamento para tomarlas, debe demostrar estar al tanto, al menos vagamente, sobre su impacto.

Conclusiones

Como se pudo observar a lo largo del trabajo, la Corte Constitucional ha asignado diversos efectos a sus declaratorias de inconstitucionalidad en materia tributaria. Ha aplicado la regla general del artículo 95 de la LOGJCC disponiendo que la inconstitucionalidad solo rige hacia el futuro y para conductas futuras. A su vez, ha optado por sostener que, pese a que rige para el futuro, también será aplicada a procesos en curso cuya conducta juzgada

32 Por ejemplo, se pueden revisar las sentencias 65-17-IN/21 del 19 de mayo de 2021, 101-20-IN/23 del 27 de septiembre de 2023 y 14-18-IN/24 del 24 de enero de 2024.

haya ocurrido con anterioridad a la declaratoria de inconstitucionalidad. Pero también se ha hecho valer, propiamente, de las excepciones del artículo 95 de la LOGJCC. Ha invocado el principio de suficiencia recaudatoria para diferir los efectos de las sentencias (y por tanto seguir cobrando por un determinado periodo de tiempo un tributo que ya fue declarado inconstitucional). Y más recientemente, de manera novedosa, se ha inclinado por disponer efectos retroactivos para sus sentencias. Así, la Corte ha habilitado a los contribuyentes para que soliciten la devolución de aquello que pagaron sin legitimidad constitucional.

Se concluye que el principio de suficiencia recaudatoria, si bien es uno de los principios tributarios del artículo 300 de la Constitución, representa un mandato de optimización dirigido al arquitecto de la norma tributaria más que a la Corte Constitucional a los contribuyentes. Por eso, se considera que mal ha hecho la Corte al justificar los efectos diferidos de sus sentencias so pretexto de este principio, pues se estima que es una equivocación utilizarlo para justificar la vulneración de una serie de derechos al tolerar el cobro de tributos que ya fueron declarados inconstitucionales. Al fin y al cabo, queda la duda sobre si la Corte Constitucional tiene como rol velar por el presupuesto de las diversas administraciones del Estado o si, más bien, está llamada para proteger la supremacía del texto constitucional y los derechos fundamentales de los contribuyentes. En función de aquello, se estima que, en atención al marco constitucional ecuatoriano, deben prevalecer los derechos por sobre el principio de suficiencia recaudatoria. Por ello, se estima que los contribuyentes tienen el derecho a que se les devuelva lo recaudado de forma inconstitucional a través de una declaratoria de inconstitucionalidad con efectos retroactivos.

Como medidas para legitimar el impacto de las declaratorias de inconstitucionalidad con efectos retroactivos, se propone que la Corte Constitucional priorice estas causas. Esto evitaría que la recaudación de un tributo cuya impugnación por una supuesta inconstitucionalidad no ha sido resuelta se haga muy cuantiosa mientras pasa el tiempo. Por otro lado, se propone también que la Corte Constitucional motive con más detenimiento técnicos las razones y los impactos de sus posibles sentencias con efectos diferidos o retroactivos.

Referencias

Alexy, R. (2007). *Teoría de los derechos fundamentales* (trad. Carlos Bernal Pulido). Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Alterini, A. A. (1993). *La inseguridad jurídica*. Abeledo Perrot.

Clark Hare, J. I. (1889). *American Constitutional Law*. Little Brown and Co.

De la Guerra Zúñiga, E. (2021). “El derecho a la autoimposición: entre la recaudación del ingreso y la necesidad del gasto público”. En Eddy de la Guerra Zúñiga (ed.),

- Derecho financiero y derecho tributario*, vol. II, *Ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo*. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica Departamento Nacional de Planificación Institucional Gestión Interna de Previsiones y Estadísticas. (2023). Boletín Técnico Anual. Informe de Recaudación Tributaria Año 2023. <https://tinyurl.com/yc7tdx4x>.
- García de Enterría y Martínez-Carande, E. (1994). *La lengua de los derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución francesa*. Real Academia Española.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons - Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, t. I. Ediciones Depalma.
- Grijalva Jiménez, A. (2011). *Constitucionalismo en Ecuador*. Corte Constitucional para el Período de Transición.
- Jarach, D. (2010). *El hecho imponible. Teoría general sobre el derecho tributario y sustantivo*. Abeledo Perrot.
- Masapanta, C. (2013). Las medidas cautelares en la realidad constitucional ecuatoriana: eficacia en su aplicación y efectividad de la garantía. En Jorge Benavides Ordóñez y Jhoel Escudezo Soliz (coords.), *Manual de Justicia Constitucional Ecuatoriana*. Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional.
- Montealegre Lynett, E., Bautista Pizarro, N., & Vergara Peña, L. (2014). *La ponderación en el derecho. Evolución de una teoría, aspectos críticos y ámbitos de aplicación en el derecho alemán*, vol. 1. Universidad Externado de Colombia.
- Núñez Dávila, S. (2024). ¿Devuélvase lo recaudado? Sobre los recientes efectos retroactivos dispuestos por la Corte Constitucional del Ecuador en materia tributaria. *Lexis Blog Ecuador*.
- Oyarte, R. (2022). *Derecho constitucional* (4.^a ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.

- Peña Sánchez, A. (2015). ¿El principio de favorabilidad, una quimera en la tributación colombiana? *Saber, Ciencia y Libertad*, (10), 45-52.
- Peralta, C. (2016). Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, (138), 89-134.
- Pistone, P., Roeleveld, J., Hattingh, J., Felix Pinto Nogueira, J., & West, C. (2019). *Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration*. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).
- Preminger, D. I. (2022). *La potestad tributaria en el régimen constitucional chileno*. Libromar.
- Ruiz Zapatero, G. (1999). Una propuesta de reconsideración de la retroactividad tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (200), 217-272. <https://doi.org/10.51302/rcyt.1999.16947>.
- Ruiz Zapatero, G. (2006). Los efectos de las leyes tributarios inconstitucionales. *Revista de Administración Pública*, (169), 99-153.
- Smith, A. (2000). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (ed. Edwin Cannan). ElecBook Classics (original publicado en 1776).
- Troya Jaramillo, J. & Simone Lasso, C. (2014). *Manual de derecho tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Normativa

- Ecuador. Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. (22 de octubre de 2009). Registro Oficial Suplemento 52.
- Ecuador. Constitución de la República. (20 de octubre de 2008). Registro Oficial Suplemento 52.
- Ecuador. Constitución Política. (11 de agosto de 1998). Registro Oficial 1.
- Ecuador. Código Tributario. (14 de junio de 2005). Registro Oficial Suplemento 38.

Ecuador. Ley Orgánica para Enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social y Económica. (12 de marzo de 2024) Registro Oficial Suplemento 516.

Ecuador. Decreto Ejecutivo 198. (15 de marzo de 2024). Registro Oficial Suplemento 520.

Jurisprudencia

Ecuador. Corte Constitucional. (17 de abril de 2012). Sentencia 157-12-SEP-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (4 de diciembre de 2013). Sentencia 108-13-SEP-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (31 de marzo de 2015). Sentencia 7-15-SIN-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (31 de marzo de 2015). Sentencia 7-17-SIN-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (31 de marzo de 2015). Sentencia 8-15-SIN-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (22 de julio de 2015). Sentencia 25-15-SIN-CC, casos acumulados 26-14-IN, 31-14-IN, 33-14-IN, 34-14-IN, 36-14-IN y 41-14-IN.

Ecuador. Corte Constitucional. (16 de septiembre de 2015). Sentencia 39-15-SIN-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (21 de octubre de 2015). Sentencia 54-15-SIN-CC.

Ecuador. Corte Constitucional. (20 de enero de 2016). Sentencia 5-16-SIN-CC, casos acumulados 39-14-IN y 43-15-IN.

Ecuador. Corte Constitucional. (13 de abril de 2016). Sentencia 28-16-SIN-CC, casos acumulados 38-14-IN y 44-15-IN.

Ecuador. Corte Constitucional. (10 de septiembre de 2019). Sentencia 989-11-EP/19.

Ecuador. Corte Constitucional. (3 de marzo de 2021). Sentencia 65-16-IN-21.

Ecuador. Corte Constitucional. (17 de marzo de 2021). Dictamen 1-21-OP/21.

Ecuador. Corte Constitucional. (21 de abril de 2021). Resolución 003-CCE-PLE-2021.

Ecuador. Corte Constitucional. (19 de mayo de 2021). Sentencia 65-17-IN/21.

- Ecuador. Corte Constitucional. (9 de junio de 2021). Sentencia 543-16-EP/21.
- Ecuador. Corte Constitucional. (23 de junio de 2021). Sentencia 2017-16-EP/21.
- Ecuador. Corte Constitucional. (29 de septiembre de 2021). Sentencia 6-19-IN/21.
- Ecuador. Corte Constitucional. (12 de enero de 2022). Sentencia 58-11-IN/22.
- Ecuador. Corte Constitucional. (27 de enero de 2022). Sentencia 43-16-IN/22.
- Ecuador. Corte Constitucional. (28 de octubre de 2022). Sentencia 110-21-IN/22.
- Ecuador. Corte Constitucional. (28 de octubre de 2022). Sentencia 110-21-IN/22 y acumulados.
- Ecuador. Corte Constitucional. (11 de enero de 2023). Sentencia 8-17-IN/23.
- Ecuador. Corte Constitucional. (2 de agosto de 2023). Sentencia 2-21-IA/23
- Ecuador. Corte Constitucional. (27 de septiembre de 2023). Sentencia 101-20-IN/23.
- Ecuador. Corte Constitucional. (1.º de noviembre de 2023). Sentencia 64-19-IN/23.
- Ecuador. Corte Constitucional. (15 de noviembre de 2023). Sentencia 61-21-IN/23.
- Ecuador. Corte Constitucional. (24 de enero de 2024). Sentencia 14-18-IN/24.
- Ecuador. Corte Constitucional. (28 de febrero de 2024). Sentencia 2-21-IN/24.

Artículo recibido el 24 de junio de 2024.

Aprobado por par 1 el 6 de agosto de 2024.

Aprobado por par 2 el 19 de agosto de 2024.