



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**TEMA:**

**La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de  
Capacidad Contributiva**

**AUTOR:**

**María Beatriz Bolaños Manssur**

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de abogada de los  
tribunales y juzgados de la república del ecuador**

**TUTOR:**

**Ab. Corina Navarrete Luque**

**Guayaquil, Ecuador**

**28 de agosto de 2020**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**CERTIFICACIÓN**

Certifico que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por la Señorita **María Beatriz Bolaños Manssur**, como requerimiento para la obtención del título de **Abogada de los tribunales y juzgados de la República del Ecuador**.

**TUTORA**

f. \_\_\_\_\_  
**Ab. Corina Navarrete Luque**

**DIRECTORA DE LA CARRERA**

f. \_\_\_\_\_  
**Lynch Fernández María Isabel, Mgs.**

**Guayaquil, a los 28 días del mes de agosto del año 2020**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

**Yo, Bolaños Manssur, María Beatriz**

**DECLARO QUE:**

El Trabajo de Titulación, **La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de Capacidad Contributiva**, previo a la obtención del título de **Abogada de los tribunales y juzgados de la República del Ecuador**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

**Guayaquil, a los 28 días del mes de agosto del año 2020**

**EL AUTORA**

f. \_\_\_\_\_  
**Bolaños Manssur María Beatriz**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**AUTORIZACIÓN**

**Yo, Bolaños Manssur, María Beatriz**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de Capacidad Contributiva** cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

**Guayaquil, a los 28 días del mes de agosto del año 2020**

**EL AUTORA:**

f. \_\_\_\_\_  
**Bolaños Manssur, María Beatriz**

# REPORTE DE URKUND

← → ↻ [secure.orkund.com/old/view/74817645-946147-250311#q1bKLvayijY0j9VRKs5Mz8tMy0xOzEtOVbly0DMwMDexNDQzNLM0Nda2sDAxMK4FAA==](https://secure.orkund.com/old/view/74817645-946147-250311#q1bKLvayijY0j9VRKs5Mz8tMy0xOzEtOVbly0DMwMDexNDQzNLM0Nda2sDAxMK4FAA==) ☆ B ⋮

Aplicaciones Webmail Intranet CODIGO TRIBUTARI...

**URKUND**

**Documento** [Tesis Bolaños.docx](#) (D78098549)  
**Presentado** 2020-08-23 23:01 (-05:00)  
**Presentado por** maritzawright@yahoo.com  
**Recibido** maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com  
**Mensaje** Fw: Tesis de Beatriz Bolaños Tutor Dr. Navarrete [Mostrar el mensaje completo](#)

1% de estas 17 páginas, se componen de texto presente en 1 fuentes.

**Lista de fuentes** Bloques

Categoría	Enlace/nombre de archivo
Fuentes alternativas	<a href="https://core.ac.uk/download/pdf/72003022.pdf">https://core.ac.uk/download/pdf/72003022.pdf</a>
Fuentes no usadas	

0 Advertencias. Reiniciar Exportar Compartir ?

**F. Ab. Corina Navarrete Luque**  
Docente tutora

**F. María Beatriz Bolaños Manssur**  
Estudiante

## **AGRADECIMIENTO**

En primer lugar mi agradecimiento a Dios, mamá, papá, hermanos, tía Suad y Carmita.

Agradecimiento especial a Majito y Jesús, amistad como la de ustedes no encontraré en otro lugar.

Agradezco también a mis sobrinos por haber entendido que mis fines semanas eran dedicados al avance de mi tesis.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

f. \_\_\_\_\_

**Abg. García Baquerizo, José Miguel**  
DECANO O DIRECTOR DE CARRERA

f. \_\_\_\_\_

**Maritza Ginette Reynoso Gautte**  
COORDINADORA DEL ÁREA

f. \_\_\_\_\_

**Daniel Rodríguez Williams**  
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**Facultad:** Jurisprudencia

**Carrera:** Derecho

**Periodo:** UTE A-2020

**Fecha:** 28/08/2020

**ACTA DE INFORME FINAL**

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado **La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de Capacidad Contributiva** elaborado por el estudiante **MARÍA BEATRIZ BOLAÑOS MANSSUR**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **(10) DIEZ SOBRE DIEZ**, lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN**.

Ab. Corina Navarrete Luque

**Docente Tutor**



## INDICE GENERAL

RESUMEN.....	X
CAPÍTULO I.....	2
1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE LIMITAN EL PODER DE IMPERIO DEL ESTADO.....	2
CAPÍTULO II .....	9
1.2 ANÁLISIS DE LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA DE SOCIEDADES Y LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL.....	9
1.3 ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS DE LA CONTRIBUCIÓN Y SU DIFERENCIA CON LOS DEMÁS TRIBUTOS.....	12
1.4 FUNDAMENTOS Y HECHO GENERADOR DE LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL.....	13
1.5 DECLARACIÓN Y PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL Y SU POSTERIOR IMPACTO ECÒMICO .....	15
1.6 LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL NO REÚNE LAS CARACTERÍSTICAS DE UNA CONTRIBUCIÓN.....	16
CONCLUSIONES .....	23
RECOMENDACIONES .....	24
BIBLIOGRAFÍA.....	25

## RESUMEN

La inaplicabilidad de los principios constitucionales en el proceso de creación de leyes tributarias ha sido uno de los problemas planteados en la legislación ecuatoriana. A pesar de que no se encuentra contemplado el principio de Capacidad Contributiva en la Constitución de la República del Ecuador, la doctrina y la Jurisprudencia nacional e internacional la reconocen. El 31 de diciembre de 2019 se publicó la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, misma que creó un tributo denominado “Contribución Única y Temporal” sobre los ingresos de las sociedades correspondientes al ejercicio fiscal 2018. Es evidente que la existencia de este tributo no solo vulnera principios constitucionales en materia tributaria, sino que surge en un contexto muy complicado para la economía ecuatoriana, sobre todo para el sector empresarial. Es pertinente hacer hincapié que anualmente las sociedades ecuatorianas tienen diversas cargas, que siendo de carácter tributaria o no, son vinculantes y repercutan un impacto económico significativo en el patrimonio.

***Palabras clave:** Contribución, Capacidad Contributiva, Principios, Renta, Irretroactividad, Progresividad, ingresos, patrimonio*

## ABSTRACT

The inapplicability of constitutional principles in the process of creating tax laws has been one of the problems raised in Ecuadorian legislation. Although the principle of contributory capacity is not contemplated in the Constitution of the Republic of Ecuador, doctrine and national and international jurisprudence recognize it. On December 31, 2019, the Organic Law for Tax Simplification and Progressiveness was published, which created a tax called "Single and Temporary Contribution" on the income of companies corresponding to fiscal year 2018. It is clear that the existence of this tax not only violates constitutional principles in tax matters, but also arises in a very complicated context for the Ecuadorian economy, especially for the business sector. It is appropriate to emphasize that every year Ecuadorian companies have various charges, which, whether or not they are taxable, are binding and have a significant economic impact on their assets.

**Keywords:** *Contribution, Contributive capacity, Principles, Income, Non-retroactivity, Progressiveness, income, patrimony*

## CAPÍTULO I

### 1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE LIMITAN EL PODER DE IMPERIO DEL ESTADO.

El tributo constituye una aportación al Estado de carácter pecuniario, cuya fuente es la ley, para que éste pueda lograr la recaudación necesaria para el desarrollo de sus actividades estatales. En la relación jurídica tributaria intervienen dos sujetos, el primero tiene derecho a la exigencia de la prestación, el cual se denomina “acreedor” del tributo, mientras que el segundo, que se denomina “deudor”, en esta relación jurídica, ambos están obligados a cumplir con la prestación.

Así, el tributo efectúa una finalidad social, que consiste en el cumplimiento exacto y tempestivo de la prestación pecuniaria, que será asegurada mediante medidas legales y administrativas para su control y cumplimiento de la prestación. (Jarach, Hecho Imponible, 1996, pág. 80); así, los principios constitucionales son las medidas legales por excelencia que se deben respetar al momento de la creación de los tributos.

El principio de legalidad se encuentra recogido en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador. Jarach, remarca que el principio de legalidad no se agota en el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino que también la ley debe ser preexistente o anterior al tributo. De esta manera cuando los hechos se verifiquen, los contribuyentes serán conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos. (Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, 1957, pág. 83)

Como lo indica el autor, el principio de legalidad no puede ser limitado al aforismo “no existe tributo sin ley”, el concepto de principio de legalidad se extiende en determinar los sujetos obligados, objeto en el que recae el tributo, la cuantía, quién es el sujeto que recaudará y dónde se direccionará o destinará la recaudación.

Ningún acto o Poder Público podrá ordenar la recaudación de un tributo que no se encuentra recogido por una Ley, asimismo, imponer mediante resolución o Decreto Ejecutivo, sus elementos objetivos y subjetivos que lo definen. Los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica guardan una estrecha relación, debido a que el segundo principio equivale a un escudo legal, que actúa como protección ante aquellas normas que tienden a estar sujetas a vaguedades o ambigüedades, que terminan perjudicando al Contribuyente.

En relación a lo anterior, Jarach añade lo siguiente “Los hombres en el ejercicio de su libre actividad económica se ajustan a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego” (Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 1996, pág. 315).

Como sabemos, desde el punto de vista del principio de Seguridad Jurídica, no se puede considerar que existe un Estado de Derecho, si dentro el Ordenamiento Jurídico no se encuentran claras las “reglas del juego”, es decir, las reglas aplicables. No es suficiente que las reglas estén escritas, sino estas adicionalmente deben ser claras, de tal forma que no exista dudas en cuanto a su aplicación y efectos.

Ahora bien, los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica se encuentran relacionados con el principio de Irretroactividad, y esto se puede explicar de la siguiente forma: si una ley desde elementales consideraciones tiene efectos que se retrotren en el tiempo con el afán de alcanzar hechos ya acaecidos, nos estaríamos refiriendo a lo que se denomina como “retroactividad”, si la ley es retroactiva, no existe previsibilidad de sus efectos, por ende, no hay Seguridad Jurídica, considerando que el tributo se encuentre recogido por una norma.

La doctrina reconoce la retroactividad benigna en materia tributaria, misma que permite que una ley retrotraiga sus efectos, siempre y cuando cause un beneficio al contribuyente. En el artículo 300 de la Constitución del Ecuador (2008), se contempla al principio de Irretroactividad, sin dejar posibilidades de que se pueda aplicar la denominada retroactividad benigna.

Por otro lado, Naveira de Casanova, desarrolla al principio de Irretroactividad de la ley tributaria, sostiene que es una burda injusticia afirmar que se está respetando el principio de legalidad cuando el legislador dicta una ley cuyos efectos se retrotraen en el tiempo con el afán de alcanzar hechos ya acaecidos. (Casanova, 2012, pág. 54).

Si bien desde el plano formal habría una ley, desde elementales consideraciones de seguridad jurídica y justicia, como de la misma legalidad vigente al momento de realizarse los hechos cuyas consecuencias se están trastocando ahora, no se está preservando el contenido esencial del principio de reserva. (Casanova, 2012, pág. 54).

Frente a esto, la doctrina reconoce el Principio de Anterioridad, mismo que determina que no puede existir en un ordenamiento jurídico, normas tributarias dictadas posterior al acto, hecho generador u operación que se encuentra gravada, este principio se relaciona con el

principio de irretroactividad, como también el principio de “no sorpresa”, que se basa en la previsibilidad del contribuyente de conocer los efectos de una norma de manera anticipada, para evitar incurrir en hechos que generan la obligación y por ende, padecer las consecuencias de una afectación económica. (Emilio Camacho, 2002, pág. 264)

La Constitución de Bolivia en su artículo 123, muestra un claro ejemplo de retroactividad benigna, en casos excepcionales, por ejemplo, en materia laboral “cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores” y en el ámbito penal “cuando beneficie a la imputada o al imputado”. (Constitución de Bolivia, 2009)

Por otro lado, el artículo 363 de la Constitución Colombiana descarta de manera expresa cualquier forma de retroactividad en materia tributaria, manifestando lo siguiente “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (Constitución Política de Colombia, 2016)

Legislaciones como la de Argentina y Uruguay, contemplan excepciones para que sea aplicable la retroactividad en materia tributaria, en relación a esto, Gonzalo Aguirre Ramírez en el libro “Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay” del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias expresa los siguientes casos excepcionales:

- a) Cree nuevos hechos generadores o modifique sus elementos definatorios, refiriéndolos al acaecimiento de hechos o situaciones ocurridos o configurados con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia.
- b) Modifique los elementos determinantes de la cuantía de la obligación, sea su base de cálculo o su alícuota, de manera tal que una u otra se apliquen a hechos generadores acaecidos antes de su entrada en vigor.
- c) Incluya como sujetos pasivos de la obligación tributaria a personas que no lo eran antes del acaecimiento o configuración del hecho generador. (Ramírez, 1999, págs. 894-895)

Respecto al primer punto, resulta peligroso que la retroactividad que aprueban, pueda crear nuevos hechos generadores y demás elementos, en el escenario de que existe la incertidumbre de que el hecho generador pueda favorecer o perjudicar al grupo obligado, nadie puede preveer que exista una ley que obligue a pagar tributos en base a un hecho generador pasado y que perjudique en el presente, en virtud de esto, el contribuyente viviría en constante incertidumbre,

porque no sabe precisamente si pagará más o menos en un futuro, indistintamente si el tributo se encuentra recogido por una Ley;

En segundo lugar, si una ley modifica los elementos que determinan la cuantía, cálculo o alícuota, pero que, se aplique a hechos generadores pasados, estaríamos hablando del mismo efecto tratado en el primer punto; mientras que en el tercer punto, la aplicación de la retroactividad a nuevos sujetos pasivos, deberá encontrarse fundamentada en la necesidad de incluirlos como sujetos pasivos, en este caso, el impacto es menor y considero que no existe mayor impacto como en el primer y segundo caso.

Fonrouge, menciona varias teorías sobre la retroacción incompatible con garantías esenciales del individuo y con exigencias de la seguridad del derecho, las teorías son las siguientes:

- a) Teoría de los hechos cumplidos: Se originó en el siglo XIX por autores alemanes y austriacos. Lo importante para impedir la retroactividad es que se haya cumplido un hecho bajo el imperio de una ley anterior. Para las consecuencias posteriores del hecho cumplido se debe averiguar si tienen o no relación con la causa de este. En el primer caso se regirán por la ley antigua, en el segundo por la nueva. Lo importante es a la existencia del hecho cumplido íntegramente y cuyas consecuencias se han agotado durante la vigencia de la ley anterior.
- b) Teoría de la situación jurídica: Expuesta por Rubier y Level. Prescinde de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la ley nueva. Lo importante es determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica (en su constitución o extensión) o en su fase estática (en sus efectos). En el primer caso habrá retroactividad si altera situaciones constituidas o extinguidas. En el segundo la retroactividad se produce cuando pretende reanudar efectos ya producidos bajo la ley anterior. Las situaciones en curso son afectables por la ley nueva.

Como podemos observar el criterio de Giuliani Fonrouge es que, generalmente, la retroactividad es inconveniente y atenta contra la seguridad del derecho. Pone en manifiesto su inclinación por las teorías de los “Hechos cumplidos” y de la “Situación jurídica” de Roubier, Que coinciden en lo sustancial y hacen posible que el legislador conserve su libertad de acción, sin menoscabo de situaciones individuales dignas de protección.

Sin embargo, Jarach, citado por Héctor Villegas en Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, sostiene el criterio de que las leyes retroactivas siempre serán inconstitucionales, puesto a que :

“El principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables. Esto permite que los contribuyentes puedan verificar y estar consciente de las implicancias y consecuencias de sus actos”. (Villegas, 2001, pág. 179)

Como ya se lo mencionó anteriormente, encontramos en el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana, misma que rechaza cualquier posibilidad de “retroactividad benigna”, es decir, no contempla casos excepcionales de retroactividad en materia tributaria. La misma Constitución reconoce al principio de Irretroactividad como parte de los principios que rigen el sistema tributario, bajo este criterio, considero que la aplicación de estos principios debe ser de manera estricta sin contemplar excepciones, pero aún, interpretar más allá de lo escrito, aun así, dichas excepciones (en este caso, la retroactividad) sean para beneficiar al contribuyente.

Como es de conocimiento general, si un Estado necesita captar ingresos de manera urgente y eficiente, es decir, existe una urgencia presupuestal, lo primero que se propone es la creación de un tributo. El problema se presenta cuando la norma tributaria persigue fines distintos a la recaudación, puesto que atentaría a la economía y el derecho de propiedad de los contribuyentes, por ende produce vulneración del principio de Capacidad Contributiva. Jamás una reforma a la ley tributaria puede limitar o intentar encontrar una propuesta que permita recaudar ingresos, pese que se estaría primando la urgencia presupuestal sobre los principios constitucionales.

Bajo este antecedente, el principio de Capacidad Contributiva es aquel que identifica si la carga tributaria impuesta por el Estado se encuentra acorde a la aptitud contributiva del sujeto pasivo, es decir, si existe capacidad de pago en virtud de la realidad económica del sujeto pasivo. Si bien es cierto, este principio no se encuentra recogido de manera expresa en la legislación ecuatoriana, no obstante, debe ser tomando en cuenta en el proceso de creación de un tributo, porque la necesidad de crear un nuevo tributo debe ser motivada, con el fin de evitar que existan tributos confiscatorios.

Damarco, resalta que, en el caso de los impuestos, es relevante unir la necesidad del estado y el derecho de propiedad del individuo, y añadió lo siguiente:



El único modo en que racional y éticamente puede establecerse ese vínculo en el moderno estado de derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del estado. Y esa aptitud se transforma en un puente (vínculo) entre aquella necesidad del estado y el derecho de propiedad del individuo. Es la capacidad contributiva considerada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como requisito de validez de los impuestos. (Damarco, 2010, pág. 4).

La lógica de la creación de un tributo, es que este pueda ser recaudado y para que esto suceda, los contribuyentes deben tener capacidad económica con el fin de soportar el impacto económico que les genere el pago del mismo. Al Estado le interesa ser eficaz en la recaudación de tributos, por dicha razón, sería absurdo que exista un tributo, cuyo pago no pueda ser satisfecho por los contribuyentes, por el hecho de que el impacto en la economía de los contribuyentes sea excesivo, bajo este análisis, nos encontramos ante un tributo que es confiscatorio.

Según lo señala la doctrina, la Capacidad Contributiva, desde el punto de vista ético, y desde el punto de vista jurídico, determina la medida de la obligación tributaria y al sujeto obligado. Por lo que conceptúa:

La capacidad contributiva no solo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación. El legislador a través de su apreciación subjetiva determina las manifestaciones de capacidad económica y el monto de impuesto a pagar, lo que evidencia el elemento subjetivo presente en la materia, puesto que no hay pautas científicas para hacerlo. (Damarco, 2010)

De acuerdo a García Bueno, el principio de Capacidad Contributiva se lo puede analizar desde el ámbito objetivo y subjetivo. El primero, analiza la aptitud contributiva, que se manifiesta mediante la riqueza neta, esto es, el patrimonio; por otro lado, el aspecto subjetivo individualiza la situación o carga tributaria de los contribuyentes desde una óptica personal y familiar. Asimismo, el autor analiza la óptica progresista, que establece el crecimiento periódico de la riqueza o el incremento de las cargas tributarias, de acuerdo a la situación del contribuyente, sin que esto implique que el tributo se convierta en confiscatorio. (Bueno, pág. 8)

Es importante establecer que el principio de Capacidad Contributiva se relaciona adicionalmente, con el principio de progresividad, para el correspondiente análisis, la Corte Constitucional ecuatoriana cita mediante sentencia No. 006-13-SIN-CC (Acción de

inconstitucionalidad), Caso No. 0036-10-IN, cita el fallo C-734 2002 de la Corte Constitucional de Colombia en relación a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario:

El principio de progresividad, constitutivo en el régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro, en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. (Acción de inconstitucionalidad, 2010)

Ambos principios establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la confiscación. Respecto al caso citado, la Corte indica que existe vulneración del principio de progresividad tributaria en el cálculo del Anticipo del Impuesto a la renta, puesto que se basa en un valor equivalente a las sumas matemática de los rubros referentes al patrimonio total, a los costos y gastos, al activo fijo y al total de los ingresos gravables, obteniendo un resultado con valores muy superiores al mismo Impuesto a la Renta, por lo que peligra la liquidez de los contribuyentes, por ende, no habría progresividad en lo absoluto.

Martín Delgado indica que el principio de Progresividad se encuentra catalogado como una característica esencial del sistema tributario, puesto que va orientado al aumento de riqueza del contribuyente, consecuentemente aumentan las arcas del Estado. Es importante establecer que todos los principios Tributarios se encuentran completamente enlazados, puesto que, si existe vulneración de un principio, por ejemplo, el de capacidad contributiva, es muy probable que también se esté vulnerando el de progresividad. (César Augusto Romero- Molina, 2013, pág. 71)

Para concluir con el presente capítulo, el principio de Capacidad Contributiva, no se encuentra expresamente establecido en la Constitución del Ecuador; no obstante, se encuentra analizado por la Jurisprudencia ecuatoriana como aquel que se evalúa sobre la aptitud patrimonial del contribuyente, debido a que el índice de riqueza de un individuo se manifiesta en el patrimonio, ya que no se puede hablar de Capacidad Contributiva si el sujeto no tiene los medios suficientes para poder responder ante las obligaciones impuestas por la administración tributaria. No se puede hablar progresividad sin el principio de Capacidad Contributiva.

## CAPÍTULO II

### 2.1 ANÁLISIS DE LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA DE SOCIEDADES Y LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL

Como consecuencia del lamentable acontecimiento, causado por el terremoto, que afectó principalmente a las provincias de Manabí y Esmeraldas, como finalidad de reconstruir los lugares afectados por el terremoto, entró en vigencia la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, promulgada en el 20 de mayo de 2016, mediante Registro Oficial Suplemento No. 759, misma que crea cuatro Contribuciones Solidarias, para propósito de este análisis, se utilizará la Contribución solidaria sobre utilidades de las sociedades que realicen actividades económicas, que hayan sido sujetos pasivos de impuesto a la renta, pagarán una contribución del 3% a sus utilidades que se tomará como cálculo la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015. (Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, 2016)

De conformidad a la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, los Sujetos Pasivos de la Contribución Solidaria son aquellas sociedades que realicen actividades económicas; el hecho generador consiste en aquellas sociedades que hayan generado Impuesto a la Renta en el año 2015; la base imponible indica que se gravará sobre 3% a las utilidades de las sociedades del ejercicio fiscal del año 2015.

Dentro del segundo inciso de la Disposición General Tercera de la Ley ibídem, se establece que el destino de los ingresos recaudados que corresponden al pago de las contribuciones será el Presupuesto General del Estado para que la administración de la construcción, reconstrucción y reactivación de las zonas que fueron afectadas por el terremoto en el 2016.

Para realizar el análisis comparativo, tenemos que el hecho imponible de la Contribución Solidaria no implica una actividad estatal alguna referida que beneficie al Sujeto Pasivo. La Contribución Solidaria relaciona a las utilidades obtenidas por concepto de Impuesto a la Renta generados en el ejercicio fiscal 2015, esto es, la renta generada. El artículo 26 de la ley española ha sido clara respecto la definición de impuesto:

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad Contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.” (Código de Legislación Tributaria)

Atendiendo a los elementos de la Contribución Solidaria se evalúa la aptitud económica, porque el patrimonio, la renta (ingresos periódicos) o los incrementos patrimoniales son elementos que se consideran como indicativos de riqueza de la sociedad, es decir, la Capacidad Contributiva.

Asimismo, se discute el destino de todo lo recaudado por el pago de la Contribución Solidaria. De conformidad al segundo inciso de la Disposición General Tercera de la Ley *ibídem*, se establece lo siguiente:

TERCERA.- El Comité para la Reconstrucción y Reactivación Productiva, integrado por las autoridades determinadas en el artículo 2 del Decreto 1004 emitido el 26 de abril de 2016, o el órgano que haga sus veces, informará a la Asamblea Nacional en forma detallada y trimestral las acciones realizadas en favor de los afectados por el terremoto ocurrido el 16 de abril de 2016.

Los recursos netos obtenidos de las contribuciones creadas en esta ley, se registrarán en la cuenta específica del Presupuesto General del Estado para la construcción, reconstrucción y reactivación productiva de las zonas afectadas por el terremoto del 16 de abril de 2016. La información del manejo de estos recursos estará disponible al público, en la página web del Ministerio de Finanzas.

La Contraloría General del Estado deberá informar anualmente a la Asamblea Nacional del Ecuador sobre los actos de control previo continuo y posterior ejecutados sobre el manejo de los recursos provenientes de esta ley. (Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, 2016)

Como podemos ver, el destino de los ingresos recaudados que corresponden al pago de las Contribuciones Solidarias será el Presupuesto General del Estado, que a pesar de ser disponible al público, la naturaleza de la Contribución de acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, es que lo recaudado debe destinarse a un presupuesto específico creado legalmente para el propósito de la Contribución.

Ahora bien, para poder determinar el grado de afectación de ambas Contribuciones, se deberá tomar en cuenta su Base Imponible. En el caso de las Contribuciones Solidarias (2016) se toma como base gravable el 3% de las utilidades generadas en el año 2015, sin embargo; la Base Imponible de la Contribución única y Temporal, grava sobre los ingresos que haya tenido una compañía, en el ejercicio fiscal 2018.

Es evidente que el grado de afectación de la Contribución Única y Temporal pone en evidencia a la aptitud económica del Contribuyente, pese que en el primer caso grava sobre un

porcentaje específico de utilidades (menor valor a pagar) y en el segundo caso, grava sobre la totalidad de ingresos ( mayor valor a pagar) .

Concluyendo con el presente punto, las Contribución Solidaria de las sociedades reúne expresamente las características de un impuesto. No es discutible si la Contribución fue creada o no por una ley, es evidente que este requisito sí cumple, no obstante, más allá del análisis de que si se tratase de un impuesto o una contribución, lo preocupante es que la Contribución Solidaria vulnera de manera directa y flagrante los principios constitucionales tales como la Irretroactividad, Progresividad, consecuentemente, la Capacidad Contributiva.

La vulneración del principio de Capacidad Contributiva se lo analizará conjuntamente con los principios de Irretroactividad de la ley tributaria y Progresividad. En primer lugar, sabemos que, las Contribuciones Solidarias grava sobre el 3% de las utilidades de las sociedades del ejercicio fiscal del año 2015, esto es, sobre el ejercicio fiscal del año anterior a la vigencia de la Ley. Los Contribuyentes no pueden regresar al pasado para evitar incurrir en el hecho generador, lo cual, no es justo que en un Estado de Derecho exista incertidumbre legislativa de la existencia de tributos gravados hechos pasados que, por obvias razones no se pueden cambiar en la actualidad. Si se impone un tributo con efectos retroactivos, difícilmente se puede hablar de la existencia de Seguridad Jurídica. Es por esta razón que el principio de irretroactividad y Seguridad Jurídica guardan una estrecha relación, debido a que uno es la consunción del otro.

La Capacidad Contributiva en la Contribución Solidaria se analiza desde la perspectiva de la fuente de ingresos o riqueza generada por el contribuyente, en este caso, se lo realiza desde la realidad económica del ejercicio fiscal del 2015. Este principio guarda relación con los mencionados anteriormente, pero asimismo, es consecuencia de ellos, debido a que si el Contribuyente paga en base a una realidad económica pasada, en la que exista la posibilidad de que lo perjudique nos estaríamos encontrando con un tributo de carácter confiscatorio, puesto que su existencia no tiene razón de ser, es arbitrario y perjudicial para el patrimonio del contribuyente.

## **2.2 ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS DE LA CONTRIBUCIÓN Y SU DIFERENCIA CON LOS DEMÁS TRIBUTOS**

Se reconoce como tasa, aquel tributo cuyo hecho imponible consiste la prestación de servicios o la realización de una actividad estatal que beneficia o afecta al contribuyente. Ferreiro Lapatza, citado por Villegas desarrolla el concepto de tasa con el siguiente criterio:

Cuando el Estado, actuando como ente público, trata de satisfacer una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ellos, y sobre la base de estas prestaciones hace pagar a estos sujetos un tributo, el tributo debe incluirse entre las tasas. (Villegas, 2001)

Este tributo se diferencia de los demás su utilidad, forma de recaudación como contraprestación de un servicio estatal, el destino de la recaudación no es el Presupuesto General del Estado y el beneficio inmediato, por ejemplo, el servicio que recibe el contribuyente.

La Contribución se asemeja a la tasa porque ambos tributos provienen exclusivamente de una actividad estatal. La actividad del Estado puede ser una obra pública o un servicio, pero este se diferencia de la Tasa por que en el caso de la Contribución no existe una contraprestación directa, puesto que consiste en que el sujeto obligado pueda obtener un beneficio o un incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de una obra llevada a cabo por el estado, como también una ampliación de los servicios públicos. Debe existir una íntima relación del contribuyente con el beneficio que está recibiendo, pero esto no implica que se reconozca como contraprestación. El Estado prevé que el destino de la recaudación debe ir necesariamente a un presupuesto específico para financiar la obra o la actividad estatal. .

La naturaleza jurídica de este tributo nace del Derecho Público y del interés estatal porque se busca satisfacer necesidades públicas. El Estado mediante su poder de imperio establece todos los elementos del impuesto, incluyendo los presupuestos de hecho para hacer exigible el pago del tributo a los contribuyentes.

Por último, el impuesto es aquel tributo que no se exige mediante contraprestación como en el caso de la Tasa y la Contribución. En el caso del impuesto, se pone en manifiesto la capacidad de riqueza del contribuyente y no tienen relación directa con la actividad estatal.

Asimismo, el literal b del numeral 2 del artículo 2 de la Ley General Tributaria Española, establece la siguiente definición de impuestos: “Son aquellos tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.” (Ley General Tributaria Ley 58/2003, 2004)

De acuerdo a la definición citada, a continuación señalaré algunas características principales del impuesto:

- Es un tributo que grava sobre el patrimonio o los consumos del contribuyente.
- Se caracteriza por gravar sobre situaciones ajenas a la autoridad estatal (independencia a la actividad estatal)
- Da origen a la capacidad contributiva o capacidad de pago del contribuyente en aquellos impuestos que gravan el patrimonio o el capital.
- Los sujetos obligados deberán encontrarse en circunstancias generadoras de la obligación tributaria para poder exigirse el pago.

Como se ha podido analizar a lo largo de este punto, es clara la diferencia entre impuesto y los demás tributos, no se puede desnaturalizar las características y elementos de los tributos, porque genera inseguridad al contribuyente.

### **2.3 FUNDAMENTOS Y HECHO GENERADOR DE LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL**

A causa del estado económico de recesión que se encuentra atravesando el Ecuador hasta la actualidad, con el fin de generar desarrollo y una economía sostenible a largo plazo, el Estado decidió implementar medidas económicas de carácter tributaria tomando en consideración los principios que regulan el régimen tributario establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador. (Constitución del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20-oct-2008)

Mediante Registro Oficial Suplemento No. 111, publicado el 31 de diciembre de 2019 se publicó la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, misma que elimina el Anticipo del Impuesto a la Renta y a su vez, entra en vigencia la “Contribución Única y Temporal” exigible para aquellas sociedades que cumplan con los siguientes presupuestos de hecho: (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Registro Oficial Suplemento No. 111 31 de diciembre de 2019)

- a) Realicen actividades económicas.
- b) Hayan generado ingresos gravados iguales o superiores a un millón de dólares (USD \$ 1.000.000,00) en el ejercicio fiscal 2018.

Posterior a la vigencia de la Ley, el Servicio de Rentas Internas (SRI) entró a regular mediante la resolución No. NAC-DGERCG20-00000004, suscrita por la Secretaría General del SRI, el 22 de enero de 2020, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 131 el 29 de enero de 2020, misma que amplía los siguientes elementos relevantes del tributo en cuestión:

- a) Se incluyó dentro de los sujetos pasivos de la Contribución a las sociedades que tengan sucursales extranjeras que sean residentes en el Ecuador, los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no residentes y las sociedades que se encuentran bajo el régimen de Impuesto a la Renta Único previsto en el Ley de Régimen Tributario Interno se encuentran incluidos en este régimen. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)
- b) Se descarta como sujetos pasivos a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)
- c) Las empresas mixtas serán obligadas a calcular la contribución, en base a la aportación privada. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)
- d) No estarán obligados a presentar declaración de la contribución los sujetos pasivos que en el ejercicio fiscal 2018 no hayan generado impuesto a la renta causado y/o Impuesto a la Renta Único. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)
- e) No estarán obligados a declarar y pagar las sociedades canceladas hasta el 31 de diciembre de 2019. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)
- f) No se considerará el anticipo del impuesto a la renta en el caso de que este hubiera sido mayor al impuesto a la renta causado. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)



## 2.4 DECLARACIÓN Y PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL Y SU POSTERIOR IMPACTO ECÒMICO

El pago de la Contribución Única y Temporal será exigible para tres ejercicios fiscales que comprenden los años 2020, 2021 y 2022 de acuerdo a la siguiente tabla que empieza desde el 0,10% hasta el 0,20%:

<b>Ingresos gravados Desde</b>	<b>Ingresos gravados Hasta</b>	<b>Tarifa</b>
1.000.000,00	5.000.000,00	0,10%
5.000.000,01	10.000.000,00	0,15%
10.000.000,01	En adelante	0,20%

Las sociedades pagarán la contribución teniendo como referencia el total de ingresos gravados contenidos en la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2018, menos las rentas exentas e ingresos que no son objetos del impuesto a la renta, adicionalmente se sumaran o restarán, los ajustes de generación y/o reversión por efecto de aplicación de impuestos diferidos declarados en el mismo ejercicio fiscal. En ningún caso la contribución será superior al 25% del impuesto a la Renta causado del ejercicio fiscal 2018. (Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004, Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020)

Bajo el contexto de una economía pobre y una crisis sanitaria causada por la pandemia del Covid-19, trajo repercusiones aún peores para la economía ecuatoriana en el año 2020. Posterior a la vigencia de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, la Contribución fue declarada y pagada por los sujetos obligados el pasado 31 de marzo, dejando a las compañías con una economía mucho más afectada y propensa a recibir más carga tributaria y menos incentivos debido a la situación actual y las medidas aplicadas por el Estado.

## **2.5 LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL NO REÚNE LAS CARACTERÍSTICAS DE UNA CONTRIBUCIÓN**

Para el desarrollo del presente punto, de acuerdo a lo desarrollado por la doctrina determinado en el capítulo I del presente trabajo de investigación, nos plantearémos las siguientes preguntas para determinar si realmente nos encontramos frente a una Contribución:

A) ¿Existe relación del tributo con una actividad estatal?

Tomando como referencia el criterio jurisprudencial de la Corte Constitucional de Colombia, en sentencia No. Sentencia C-278/19, misma que se resuelve sobre la acción de inconstitucionalidad de una contribución que indica lo siguiente:

Para efectos de la contribución, entiéndase por hecho generador el ejercicio de la actividad e industria de los servicios de vigilancia y seguridad privada que personas naturales y jurídicas desarrollen en el territorio nacional, en forma remunerada a favor de terceros o en beneficio propio, pudiendo ser dichos terceros personas jurídicas de derecho público o privado o personas naturales. Igualmente deberán pagar esta contribución los servicios autorizados para desarrollar actividades de alto riesgo e interés público y las personas naturales que en forma remunerada presten servicios de asesoría, consultoría o investigación en seguridad privada. La base gravable está constituida por el capital declarado o aportes sociales declarados por los sujetos pasivos de la contribución con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. La tarifa será del 1.5% sobre el capital. (Demanda de Inconstitucionalidad, 2019)

En lo que respecta el presente caso, uno de los puntos de la demanda de inconstitucionalidad, menciona que la contribución a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, cuyo objetivo es cubrir costos y gastos asociados al funcionamiento e inversión a cargo de las personas naturales o jurídicas que presten este tipo de servicios, no determinaba la forma de recaudación y del reparto de beneficios.

El artículo citado establece claramente que la existencia de la contribución debe tener una relación directa con una actividad manejada por el Estado, esto es, seguridad y vigilancia, actividad que la entidad pública ejerce control y vigilancia para cumplir con un interés general.

Ahora bien, en el caso ecuatoriano tenemos el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria establece el siguiente hecho generador de la Contribución Única y Temporal:

Las sociedades que realicen actividades económicas, y que hayan generado ingresos gravados iguales o superiores a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD\$ 1.000.000,00) en el ejercicio fiscal 2018, pagarán una contribución única y temporal, para los ejercicios fiscales 2020, 2021 y 2022, sobre dichos ingresos, de acuerdo con la siguiente tabla. (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Registro Oficial Suplemento No. 111 31 de diciembre de 2019)

De la lectura del artículo podemos determinar que en ninguna parte del artículo indica que el contribuyente deberá cancelar un valor específico para obtener una compensación o beneficio directo a causa de un servicio o una obra pública.

Como ya sabemos, las contribuciones se diferencian de los demás tributos por el beneficio o compensación en el que surte efecto, es decir, beneficia a un grupo determinado de personas, que deriva de la realización de una obra o gasto público del Estado, sería distinto si el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria estableciera que a causa de la ejecución de una obra o servicio de al que se beneficia el contribuyente, este deberá cancelar a la Administración Tributaria una tarifa que no ponga en manifiesto su patrimonio o sus ingresos, por ende su capacidad económica, porque estaríamos hablando de otra clase de tributos.

Asimismo, la sentencia No. C-495 de 1998, emitida por la Corte Constitucional de Colombia considera el siguiente fundamento de las contribuciones “La Compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública le presta, realiza o ejecuta” (Acción de inconstitucionalidad, 1998)

Por el solo hecho de que la mal llamada “Contribución” no involucre como presupuesto de hecho una actividad de orden público y que pone en manifiesto a capacidad contributiva, estaríamos afirmando que se trata de un impuesto.

Es evidente han denominado como “Contribución” a un tributo que realmente es un nuevo impuesto, para disminuir el impacto de la ciudadanía frente al temeroso nombre de “Impuestos”, esto en resumen sigue siendo una carga significativa que afecta a los contribuyentes, en este caso, a las sociedades.

Otra manera de diferenciar un impuesto de una contribución es el destino del dinero recaudado. Sabemos que con la recaudación tenemos un ingreso que se orienta al financiamiento de obras o servicios; que, a criterio de Villegas y Jarach afirman que esta forma de recaudación en la práctica suele ser “Imposible o de inconveniente aplicación”. Este criterio

probablemente esté orientado a la forma en que el Estado termina proyectando la compensación o el beneficio al contribuyente. (Villegas, 2001)

Sin embargo, como hemos afirmado a lo largo del presente trabajo de investigación, la Contribución Única y Temporal, realmente es un impuesto y para mayor ilustración en el análisis, la Corte Constitucional Colombiana, mediante sentencia ha considerado los siguientes aspectos importantes que definen a un impuesto:

- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.
- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.
- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.

Claramente, podemos ver que los ingresos recaudados del impuesto van destinados al Presupuesto General del Estado y no a un presupuesto específico como lo es en el caso de las contribuciones.

Asimismo, mediante sentencia No. C-155/16 emitida por la Corte Constitucional de Colombia, dentro de la causa resuelve la acción de inconstitucionalidad del artículo 191 de la Ley 1753 de 2015, respecto a la competencia de la autoridad que fije la destinación específica de una contribución para la financiación del servicio de alumbrado, establece lo siguiente:

Dada su naturaleza esta contribución por principio tiene una destinación especial; de ahí que se la considere una "imposición de finalidad", esto es, una renta que se establece y recauda para llenar un propósito específico. Dicho propósito constituye un elemento propio de su

esencia, que es natural a dicha contribución, al punto que no sólo la identifica y caracteriza, sino que representa un elemento esencial de su existencia. (Acción de inconstitucionalidad, 2016)

El principio de legalidad no deber se limitarse a que los tributos deben ser creados mediante ley, este principio va mucho más allá de la existencia de la Ley antes del tributo, también se refiere a que todos los elementos del tributo tienen que estar en la Ley. El principio de legalidad va de la mano con el principio de certeza que establece que la norma que crea el tributo deberá contar de manera inequívoca con todos los elementos, esto incluye, quiénes son los sujetos pasivos, el sujeto activo, la cuantía del tributo, la base imponible y en el caso de las contribuciones, el destino de la recaudación.

En virtud del análisis realizado, de la lectura del acápite de la “Contribución Única y Temporal” de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, no se encuentra establecido un fondo presupuestario para salvaguardar lo recaudado, por lo que tanto el legislador como el ejecutivo han incurrido en esta terrible omisión jurídica.

B) ¿Cuál es la Base Imponible gravable de este tributo?

La Base Imponible de la Contribución Única y Temporal grava los ingresos que han obtenido las sociedades correspondientes al año 2018, para ser Sujeto Pasivo de este tributo, dichos ingresos deben ser iguales o superiores a Un Millón de Dólares de los Estados Unidos.

Como se ha analizado en el Capítulo I, la Contribución Única y Temporal demuestra mayor grado de afectación, puesto que grava sobre una totalidad de ingresos generados en el año 2018, lo cual eleva el valor a pagar en comparación con la Contribución Solidaria de la Ley de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana. A pesar de que dichos ingresos deben superar la cantidad establecida (Un Millón de Dólares), se debe considerar que para las compañías que incurren en el hecho generador, no podrán deducir de ese gasto, por ende tendrán mayor grado de afectación patrimonial,.

## **2.6.ANÁLISIS DE LA CONTRIBUCIÓN ÚNICA Y TEMPORAL Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Habiendo desarrollado en el Capítulo I la definición del principio de Capacidad Contributiva de manera conjunta con el principio de Progresividad e Irretroactividad, se aplicará este análisis en la Contribución de Única y Temporal. La facultad de crear tributos

debe tener un límite que resguarde los derechos de los sujetos pasivos. Los principios constitucionales que afines al régimen tributario, limitan el poder impositivo del Estado, evitando que se produzcan abusos por parte del legislador, las autoridades administrativas y judiciales, dando el marco constitucional a partir del cual deben desarrollarse las leyes tributarias.

Valdés Costa señala que en virtud de que el hecho generador ocurrido en el pasado, manifiesta una Capacidad Contributiva existente en ese momento, pero que puede no existir en el momento que se dicta la ley retroactiva. (Costa, 1996, pág. 100)

Como vemos, la vigencia de una ley tributaria debe consistir en que los sujetos pasivos del tributo sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, van a tener repercusiones económicas lo que les permitirá planear y realizar los actos. Este hecho imponible cumplido no puede ser alterado por una ley posterior retroactiva, porque es inconstitucional, pues esta disposición no beneficia al contribuyente en ningún aspecto. El mismo autor establece (citando a E. Moschetti y L. Tosi) que la Capacidad Contributiva debe ser efectiva y actual, es decir contemporánea a la ley que establece la retroactividad. De la misma manera, el autor italiano Gian Antonio Micheli establece lo siguiente:

Una ley que imponga o grave una contribución en función de una capacidad contributiva que ya no existe o que todavía no existe, sería inicua. Violaría los más elementales principios de certeza jurídica y confianza del contribuyente. No obstante, podría aceptarse la retroactividad previsible por el contribuyente o bien cuando es dictada para corregir una situación de injusticia.” (Micheli, pág. 245)

El análisis del principio de Capacidad Contributiva con la Contribución Única y Temporal, se lo realiza en base a que nos encontramos frente a un tributo que reúne las características de un impuesto. Esto no quiere decir que no se puede analizar el principio de Capacidad Contributiva desde el punto de vista de las tasas y contribuciones, generalmente es un indicativo de riqueza que en la práctica se evalúa en impuestos.

El principio de Progresividad se lo analiza conjuntamente con el principio de Capacidad Contributiva, puesto que va orientado al aumento de riqueza del contribuyente, consecuentemente aumentan las arcas del Estado. Para una mejor ilustración del impacto que

genera el pago de la contribución para una sociedad, a continuación se planteará un caso hipotético de pago de Contribución Única y Temporal de una sociedad :

Si una sociedad generó como Ingreso Bruto en el ejercicio económico 2018 de \$ **115.141.436,80** y como ingresos exentos de Impuesto a la Renta el valor de **-1.038.608,89**, reflejado en la siguiente tabla:

<b>Descripción</b>	<b>Valor</b>
Total de ingresos	115.141.436,80
Otras rentas exentas e ingresos no objeto al impuesto a la renta	‘ 1.038.608,89
Ajustes en ingresos generados por aplicación de impuestos diferidos (Generación y Reversión de diferencias temporarias)	-
1) Base de cálculo para la contribución única y temporal LOSPT (ingresos gravados)	114.102.827,91
2) Tarifa aplicable	0,20%
3) Contribución única y temporal LOSPT por año (2020, 2021 y 2022)	228.205,66
4) Impuesto a la Renta causado	4.698.812,12

5) Límite - 25% Impuesto a la Renta Causado	1.174.703,03
6) Contribución única y temporal LOSPT por año (2020, 2021 y 2022)	228.205,66
7) Total a pagar por concepto de contribución única y temporal (2020, 2021 y 2022)	<b>684.616,97</b>

Como podemos observar en el caso hipotético, la compañía tuvo el valor de **\$115.141.436,80** como ingresos de ejercicio 2018, aplicable la tarifa del 0,20% de acuerdo a la tabla expuesta mediante Resolución por la Administración Tributaria. Según indica el cálculo, la compañía tendría que pagar por los 3 años el valor de **\$684.616,97** (Seiscientos ochenta y cuatro mil seiscientos dieciséis con noventa y siete)

Como ya lo he desarrollado, el principio de Capacidad Contributiva pone en manifiesto el patrimonio de los contribuyentes, de manera objetiva se encuentra determinado que pone en evidencia la aptitud contributiva del sujeto. La Contribución Única y Temporal que grava a las sociedades crea un impacto económico significativo y vulnera el principio de Capacidad Contributiva por las siguientes razones:

Se calcula sobre ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal (2018) distinto al momento en que se debió realizar el pago (2020) lo cual entra en conflicto dos realidades económicas distintas, más allá del análisis de principio de Irretroactividad de materia tributaria.

No hay previsibilidad del hecho generador, los Contribuyentes no podrán evitar el pago de la contribución, pese que ya incurrieron en el hecho generador, antes de la vigencia del tributo que indica expresamente los elementos del tributo. Como podemos ver, no se encuentran claras las reglas de juego que son aplicables a la Contribución, porque a pesar de que está recogida por una ley, los contribuyentes incurrieron en el Hecho Generador sin saber previamente la existencia de la Contribución. La Contribución tiene óptica progresista, por ende



es confiscatoria, porque no se puede visualizar un crecimiento económico de riqueza a futuro del contribuyente si tiene cargas que atentan contra su derecho de propiedad, además de ser irracionales y excesivas

## CONCLUSIONES

De lo analizado en el presente trabajo de titulación, concluyo lo siguiente:

1. La Contribución Única y Temporal tiene características de un impuesto y vulnera Principio de Capacidad Contributiva, en virtud de que grava sobre una totalidad de ingresos (a diferencia de la Contribución Solidaria), asimismo, la ley elimina la posibilidad de que sea considerado como gasto deducible al Impuesto a la Renta, lo cual eleva la carga al contribuyente y afecta el patrimonio. Adicionalmente, no es una coincidencia que el Anticipo del Impuesto a la Renta fuere eliminado en el mismo acto legislativo que creó la Contribución Única y Temporal, es evidente que el Estado recauda en base a urgencias presupuestarias, sobre los principios constitucionales.
2. Todos los principios se relacionan y se analizan conjuntamente para llegar a la conclusión. En el presente trabajo se analizaron los principios de irretroactividad, Seguridad Jurídica, Progresividad y Capacidad Contributiva para determinar si la Contribución Única y Temporal es inconstitucional. Ningún principio se podrá analizar de manera individual, porque todos engloban una misma realidad y conclusión.
3. El Estado recauda a partir de tributos retroactivos por efectos prácticos de recaudación. La Contribución Única y Temporal se calcula en base a un ejercicio fiscal culminado, es decir 2018, lo cual hace mucho más fácil para el Estado saber cuánto se va a recaudar. Sin embargo, sabemos que de igual manera se está invadiendo la esfera de la propiedad privada al intervenir de manera confiscatoria al patrimonio de los particulares para obtener ingresos para sus actividades estatales, esto no debe entenderse como una justificación de la creación de tributos retroactivos.

## RECOMENDACIONES

De la experiencia recogida en este trabajo, relacionado al análisis de los tributos conjuntamente con los principios constitucionales; se establece que al no considerarse como gasto deducible el pago de la Contribución Única y Temporal, existe una excesiva carga al Contribuyente, lo cual afecta de manera directa al patrimonio. Para mitigar el impacto económico, sin que implique la eliminación de la Contribución, se puede plantear dos soluciones que necesitará de una reforma a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria:

- (1) Beneficios o incentivos tributarios
- (2) Considerar el pago de la Contribución como gasto deducible al pago del Impuesto a la Renta.
- (3) Modificación de la Base Imponible, de tal forma que se disminuya el impacto económico al no gravar sobre ingresos globales.

## BIBLIOGRAFÍA

- Acción de inconstitucionalidad, C-495 (Corte Constitucional de Colombia 1998).
- Acción de inconstitucionalidad, Caso No. 0036-10-IN (Corte Constitucional del Ecuador 2010).
- Acción de inconstitucionalidad, C-155/16 (Corte Constitucional de Colombia 31 de Marzo de 2016).
- Asorey, R. (s.f.). *Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario* . Revista de derecho tributario.
- Barros Carvalho, P. (2016). *Teoría de la norma tributaria*. Bogotá: Editorial Temis.
- Bueno, M. G. (s.f.). El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. *Biblioteca jurídica Virtual de la UNAM*, 2002.
- Casanova, G. N. (2012). *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*. Buenos Aires.
- César Augusto Romero- Molina, Y. C.-S.-C. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario.
- Código de Legislación Tributaria. (s.f.). *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. España.
- Código Tributario*. (Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005). Quito.
- Constitución de Bolivia. (7 de Febrero de 2009).
- Constitución del Ecuador*. (Registro Oficial 449 de 20-oct-2008). Montecristi.
- Constitución Política de Colombia. (2016).
- Costa, R. V. (1996). *Curso de derecho tributario*. Editorial Depalma y Marcial Pons.
- Damarco, J. H. (2010). *La responsabilidad del Estado en materia impositiva* . Buenos Aires: Buenos Aires : La Ley.
- Demanda de inconstitucionalidad , Resolución No. R-25-181 (Congreso Nacional 20 de diciembre de 2004).

Demanda de Inconstitucionalidad, C-278/19 (Corte Constitucional de Colombia 19 de Junio de 2019).

Dromi, R. (2004). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones ciudad Argentina.

Emilio Camacho, L. L. (2002). *Comentario a la Constitución, tomo II homenaje al décimo aniversario*. Asunción: Editora Litocolor S.R.L.

Jarach, D. (1957). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Indiana: Liceo Profesional "Cima".

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Abeledo Perrot.

Jarach, D. (1996). *Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot.

*Ley de Régimen Tributario Interno*. (2004). Quito.

*Ley de Régimen Tributario Interno*. (2019 ). Quito.

Ley General Tributaria Ley 58/2003. (1 de Julio de 2004). *BOE No. 302*. España.

*Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. (Registro Oficial Suplemento No. 111 31 de diciembre de 2019). Quito.

Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana. (20 de Mayo de 2016).

Micheli, G. A. (s.f.). *Curso de derecho tributario*. Editorial Torino UTET.

Ramírez, G. A. (1999). *Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay* (Vol. Tomo II). Uruguay: Estudios en memoria de Ramón Valdés Acosta.

*Resolución Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCG20-00000004*. (Registro Oficial Suplemento No. 131, publicado el 29 de enero de 2020). Quito.

Tribunal de Garantías Constitucionales, No. 113-94-CP (Tribunal de Garantías Constitucionales 4 de Noviembre de 1994).

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires : Ediciones Depalma Buenos Aires.



**Presidencia  
de la República  
del Ecuador**



**Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes**



**SENESCYT**  
Secretaría Nacional de Educación Superior,  
Ciencia, Tecnología e Innovación

## **DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN**

Yo, **María Beatriz Bolaños Manssur**, con C.C: # **0930433867** autor/a del trabajo de titulación: **La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de Capacidad Contributiva** previo a la obtención del título de **Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 28 de agosto de 2020

f. \_\_\_\_\_  
Nombre: **María Beatriz Bolaños Manssur**  
C.C: **0930433867**

## **REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA**

### **FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN**

<b>TEMA Y SUBTEMA:</b>	La Contribución Única y Temporal desde el punto de vista del principio de Capacidad Contributiva		
<b>AUTOR(ES)</b>	María Beatriz Bolaños Manssur		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Ab. Corina Navarrete Luque		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas		
<b>CARRERA:</b>	Derecho		
<b>TÍTULO OBTENIDO:</b>	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	28 de agosto de 2020	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	26
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Derecho tributario, Derecho Civil, Derecho Constitucional		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	<i>Contribución, Capacidad Contributiva, Principios, Renta, Irretroactividad, Progresividad, ingresos, patrimonio</i>		
<b>RESUMEN/ABSTRACT</b> (150-250 palabras):	<p>La inaplicabilidad de los principios constitucionales en el proceso de creación de leyes tributarias ha sido uno de los problemas planteados en la legislación ecuatoriana. A pesar de que no se encuentra contemplado el principio de Capacidad Contributiva en la Constitución de la República del Ecuador, la doctrina y la Jurisprudencia nacional e internacional la reconocen. El 31 de diciembre de 2019 se publicó la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, misma que creó un tributo denominado “Contribución Única y Temporal” sobre los ingresos de las sociedades correspondientes al ejercicio fiscal 2018. Es evidente que la existencia de este tributo no solo vulnera principios constitucionales en materia tributaria, sino que surge en un contexto muy complicado para la economía ecuatoriana, sobre todo para el sector empresarial. Es pertinente hacer hincapié que anualmente las sociedades ecuatorianas tienen diversas cargas, que siendo de carácter tributaria o no, son vinculantes y repercutan un impacto económico significativo en el patrimonio.</p>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b> 0982751413	E-mail: beatrizbolanos046@gmail.com	
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::</b>	<b>Nombre:</b> Maritza Ginette Reynoso Gautte		
	<b>Teléfono:</b> 099 460 2774		
	<b>E-mail:</b> maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec		
<b>SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA</b>			
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>			
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>			
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>			