

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Investigación en Derecho

**El impuesto a la renta y su relación con los principios de igualdad y
capacidad contributiva**

Examen del caso ecuatoriano

Silvio Ernesto Salazar Jaramillo

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2026

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional		
	Reconocimiento de créditos de la obra	
	No comercial	
	Sin obras derivadas	
Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia		

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Silvio Ernesto Salazar Jaramillo, autor del trabajo intitulado “El impuesto a la renta y su relación con los principios de igualdad y capacidad contributiva. Examen del caso ecuatoriano”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

10 de febrero de 2026

Firma: _____

Resumen

Esta investigación se orienta a examinar el impuesto a la renta establecido en el régimen jurídico ecuatoriano, con la finalidad de verificar si existe vulneración o no de los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

A pesar de que los impuestos directos son prioritarios para alcanzar los objetivos del Estado, los citados principios no se encuentran constitucionalizados como postulados del régimen tributario.

Por la prioridad que representa el impuesto a la renta en un ordenamiento tributario, conviene describir su historia, origen, características, normativa y reformas que ha sufrido en el transcurso de los últimos años, no sin la revisión previa de la propia definición de renta y de sus manifestaciones.

Se estudia los principios de igualdad y de capacidad contributiva, como postulados en materia tributaria, partiendo de la doctrina nacional e internacional, tomándolos como elementos fundamentales en el desarrollo de un sistema tributario eficiente y equilibrado.

Se concreta el trabajo en un ejercicio que pone en examen el impuesto en cuestión, a la luz de su regulación en el régimen jurídico ecuatoriano, donde se destacan las situaciones o factores que podrían generar una vulneración de los principios analizados, siendo ese cometido el preponderante en la investigación que se presenta.

Palabras clave: impuesto a la renta, capacidad contributiva, igualdad, principios tributarios, tarifa, sujeto activo, sujeto pasivo

A mis padres Myriam y Ernesto, quienes me han acompañado y apoyado siempre.

A mi esposa Valeria y a mis hijos, que los quiero mucho.

A mis hermanos Patricio y Johanna, que les guardo mucho cariño.

Agradecimientos

La elaboración de este trabajo de investigación no hubiera sido posible sin el apoyo y guía de mi tutor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, quien con su sabiduría y conocimientos me ha dirigido en el presente trabajo de investigación.

Agradezco a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y a mis maestros, por abrirme las puertas, brindarme una educación de calidad, conocimientos amplios en la rama del Derecho, que han hecho de mí un mejor profesional.

A mis compañeros de posgrado que con un alto nivel académico me hicieron vivir una gran experiencia, además de su amistad que dejaron en mí agradables recuerdos.

Tabla de contenidos

Introducción.....	14
Capítulo primero El impuesto a la renta.....	16
1. Historia del impuesto a la renta	17
2. Definición de renta.....	22
2.1. Teorías jurídico-tributarias sobre renta	26
2.1.1. Renta producto.....	26
2.1.2. Teoría de incremento patrimonial.....	27
2.1.3 Teoría de Irving Fisher	28
3. Naturaleza del impuesto a la renta en el régimen ecuatoriano.....	30
4. Elementos del impuesto a la renta	32
5. Principios constitucionales rectores del impuesto a la renta.....	37
Capítulo segundo Principios de igualdad y de capacidad contributiva	42
1. El principio de igualdad y su importancia en el ámbito tributario.....	45
2. Principio de capacidad contributiva.....	51
Capítulo tercero El impuesto a la renta con relación a los principios de igualdad y de capacidad contributiva. Examen del caso ecuatoriano	59
1. Definición de renta en la legislación ecuatoriana	59
2. Falta de constitucionalización de los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador	61
3. Trato diferenciado en los ingresos provenientes de actividades laborales de los ingresos de capital	63
3.1. Respecto a las exenciones	63
3.2. Respecto de las deducciones	67
3.3. Respecto a las Tarifas diferenciadas sobre rentas del trabajo y del capital en el sistema tributario ecuatoriano.....	69
3.4. Cuadro comparativo del tratamiento fiscal entre rentas de capital y rentas del trabajo	71
Conclusiones.....	75
Recomendaciones	76
Bibliografía.....	79

Abreviaturas

1. I.R: Impuesto a la Renta
2. RAE: Real Academia Española
3. LRTI: Ley de Régimen Tributario Interno
4. SRI: Servicio de Rentas Internas
5. INEC: Instituto Nacional de Estadística y Censos
6. RO: Registro Oficial

Introducción

El impuesto a la renta es considerado mundialmente como el tributo más importante, desde el reconocimiento doctrinario y el propio desarrollo normativo.

Esta contribución directa permite también al Estado cubrir el sostenimiento del gasto público, para dar cumplimiento a los fines de redistribución de la riqueza, donde por historia nuestro país ha reflejado altos índices de desigualdad, existiendo un número reducido de personas con altos recursos y un segmento elevado de personas que viven en la pobreza.

Los principios de igualdad y de capacidad contributiva son postulados tributarios que han tenido amplio estudio en materia tributaria, la doctrina nacional e internacional los han mencionado como elementos fundamentales en el desarrollo de un sistema tributario eficiente. Por esa razón, países con mayor desarrollo en el régimen impositivo tributario los han tomado en cuenta en sus constituciones, como es el caso de España, que aplica los principios de igualdad, capacidad contributiva y progresividad al momento de contribuir al gasto público mediante el sistema tributario, incluyendo además el principio de no confiscatoriedad.

La coherencia de un sistema tributario únicamente estaría presente si existe justicia, que podría alcanzarse si esta se ajusta a las disposiciones esenciales y de máxima jerarquía constantes en la Constitución, que se establece como el marco supremo al que debe someterse toda norma.¹ En este contexto, resulta menester realizar un estudio que resalte la importancia de los principios de igualdad y de capacidad contributiva en el régimen jurídico del impuesto a la renta en el Ecuador.

Se profundiza en el análisis de un examen exhaustivo del impuesto a la renta en el contexto del régimen ecuatoriano, con enfoque en identificar situaciones y factores que puedan dar lugar a una vulneración de los principios fundamentales de igualdad y capacidad contributiva en el sistema tributario.

Se enfoca en resaltar cómo estos principios fundamentales son pilares esenciales en la justicia fiscal y cómo pueden verse comprometidos en la práctica. Este análisis se erige como elemento central y preponderante, proporcionando una comprensión esencial de cómo se aplican y se relacionan en el ámbito del sistema tributario ecuatoriano.

El método de investigación empleado corresponde a un enfoque dogmático jurídico,

¹ Fernando Sainz de Bujanda, *La Contribución urbana: meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local* (Valencia: Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, 1987), 6.

desarrollado desde una perspectiva cualitativa, a través de un análisis descriptivo y analítico de las normas que conforman el sistema tributario ecuatoriano. Para ello, se recurrió al estudio e interpretación de la normativa tributaria vigente en el Ecuador, así como al examen de criterios doctrinarios relevantes en materia fiscal y constitucional. De manera complementaria, se utilizó el método comparativo, con el fin de contrastar disposiciones legales, principios tributarios y posturas doctrinales, permitiendo una comprensión integral del objeto de estudio y una valoración crítica de su coherencia con los principios de justicia tributaria, igualdad y capacidad contributiva.

Capítulo primero

El impuesto a la renta

A estos tiempos se reconoce de manera general la importancia prevalente del impuesto a la renta en los sistemas tributarios. A pesar de ser un impuesto relativamente nuevo, ha logrado dominar toda la elaboración científica y legislativa, cuyas características generales comparten un criterio de globalidad, personalidad y progresividad, gravando la totalidad de las rentas obtenidas, con tasas progresivas que hagan más fuerte la carga relativa a medida que mayor sea la renta global.²

Dentro del régimen impositivo ecuatoriano este tributo es el más importante, siendo constitucionalmente prioritario.³ Como figura llamada a promover la redistribución del ingreso acorde con una aplicación progresiva, las políticas tributarias durante los últimos años en el Ecuador han buscado mejorar su estructura, aunque todavía plantea algunos desafíos, a efectos de cumplir cabalmente con los principios básicos de la tributación y que respete los derechos de los contribuyentes. La incesante inclusión de reformas tributarias y una legislación confusa no ha permitido tal tarea, incluso no se ha llegado a contar siquiera con una idea clara de la definición del impuesto a la renta.

Esta contribución directa apoya al Estado para cubrir el sostenimiento del gasto público y así dar cumplimiento, como se ha dicho, a los fines de redistribución de los ingresos. Lo ideal sería que al gravar manifestaciones inmediatas de riqueza se trate de asegurar el respeto a los principios tributarios que buscan un régimen fiscal justo, siendo este impuesto la columna vertebral de los sistemas tributarios debido a sus características basadas en el principio de capacidad de pago, teniendo como objetivo principal obtener un sistema tributario equitativo, que solventa el gasto fiscal y mejora los niveles de desigualdad y redistribución de ingresos del país.⁴

En el Ecuador, la administración de este impuesto está a cargo del gobierno central a través del Servicio de Rentas Internas, entidad pública perteneciente al Estado que tiene como

² Roque García Mullin, *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto* (República Dominicana: Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980), 2.

³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, artículo 300.

⁴ Mauro Andino Alarcón, “Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo”, Flacso, 11 de abril de 2012, núm. 5, <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>

objetivo la determinación y aseguramiento del cumplimiento del tributo, tanto a personas jurídicas como a personas naturales. La recaudación tributaria es la de mayor importancia después del petróleo, para financiar el presupuesto general del Estado cada año. Ante la caída del precio del petróleo, con perjuicio financiero para el país en los últimos años, los ingresos tributarios han llegado a tener mayor protagonismo, siendo el impuesto a la renta por sus características de imposición directa primordial, un medio para una redistribución de la riqueza.

Por la prioridad que representa el impuesto a la renta en un régimen tributario, dedicaremos este capítulo para describir su historia, origen, características, normativa y reformas que ha sufrido en el transcurso de los últimos años.

1. Historia del impuesto a la renta

En este apartado comenzaremos hablando de la historia universal del impuesto a la renta, desde sus orígenes más remotos en Europa, hasta llegar a nuestro continente. Finalmente, se hace una pequeña reseña del impuesto en el Ecuador. Esta parte de la investigación es importante para comprender los fundamentos de la imposición a la renta desde sus orígenes, y reconocer dentro de la historia cual ha sido la motivación original para su creación.

Para Alberto Barreix, el sistema impositivo que grava el impuesto a la renta:

[...] ha evolucionado en su estructura como ningún otro adaptándose a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, las condiciones político culturales y los avances tecnológicos en materia de administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. [...]⁵

Las distorsiones que ha sufrido este impuesto en el Ecuador son muy notorias, el gobierno nacional en intentos de mejorar su recaudación ha cambiado el sentido de la contribución, y una prueba de ello es el anticipo del impuesto a la renta que ha sido objeto de un gran número de investigaciones. Para efectos de este trabajo, no lo consideraremos como parte de la renta, sino como un impuesto nuevo que ha venido a distorsionar el propósito propio de esta recaudación.

Este impuesto tiene su origen en Europa, donde surgió como respuesta a diversos acontecimientos políticos, económicos y sociales propios de la época. Como mecanismo para generar ingresos para los Estados, se adoptó el impuesto a la renta, el cual posteriormente se

⁵ Alberto Barreix y Martín Bes, *BREVE HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A BRIEF HISTORY OF INCOME TAX* (Montevideo: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 5, <https://cdi.mecon.gob.ar/bases/doc/ief/doc1009.pdf>

extendió a nivel global hasta convertirse en uno de los tributos más utilizados por los gobiernos, incluidos los de América Latina.

El impuesto a la renta fue implementado por Gran Bretaña en el año de 1799, siendo fruto de la guerra y tensión social, constituyéndose durante dos siglos como una fuente de ingreso extraordinario para contribuir con gastos bélicos, de forma directa como un instrumento de redistribución de la riqueza.⁶

Los variados enfoques aplicados a este tributo con relación a los objetivos de suficiencia, eficiencia y equidad en el sistema de imposición a la renta, lo llevaron a ser abolido y reinstaurado en múltiples ocasiones a lo largo de los siglos XIX y XX, en diversos países. Estas fluctuaciones estuvieron influenciadas por eventos significativos, como las consolidaciones de los Estados, el expansionismo imperial, la presión de movimientos políticos, cambios sociales y avances tecnológicos. Estos factores combinados generaron la necesidad de consolidar y transformar el tributo de manera continua a lo largo de la historia.⁷

Es así como este impuesto a la renta surge y se expande en Europa. Suiza es uno de los primeros países en aplicar este tributo implementándolo en 1840 acompañado de varios países como Australia que lo adopta en 1849, Alemania en 1850 y en Italia en 1864.⁸

En el caso de España en 1900 adopta un tributo de esta naturaleza bajo la figura de imposición directa sobre la renta, siendo aplicada de mayor forma en sociedades. Francia en cambio lo había incluido en su régimen impositivo después de la primera guerra mundial, mientras que la en ese entonces Unión Soviética lo estableció en 1927.⁹

Es preciso indicar que los británicos ya habían introducido el principio de progresividad, que trataba de que aquellas personas que más recursos económicos tenían sean los que mayor impuesto contribuyan. Es así como, en el año de 1909, la Ley de presupuesto británico contemplaba el carácter progresivo, aplicada de igual manera en el impuesto a la renta federal de los Estados Unidos en junio del año 1913.¹⁰

Por otro lado, en el continente americano Estados Unidos fue el primer país que lo aplicó como un gravamen impuesto a los ingresos de las personas físicas. Siendo en 1894 el año en el que aprueba una ley sobre este tributo, meses después en 1895 la Suprema Corte de Estados Unidos lo declara inconstitucional ya que existía un conflicto normativo con la regla relativa al

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Carlos Antony García Pincay, “Implementación del sistema dual como normativa del impuesto a la renta” (tesis de grado, Universidad Central del Ecuador, 2013), 19, <https://www.dspace.uce.edu.ec/server/api/core/bitstreams/fec4602e-302b-40ff-8ba7-448d6a03ba00/content>

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

reparto de las cargas tributarias, por lo que fue abolida, pero en 1913 fue adoptado nuevamente.¹¹

De esta manera podemos evidenciar la puesta en práctica de esta imposición en gran parte de los países durante la época anteriormente descrita. Sin embargo, su más alto desarrollo se debió a la segunda guerra mundial, debido a un crecimiento de obligaciones fiscales de los países que se involucraron en la guerra.

En América Latina aparece esta imposición entre 1920 y 1935. Los primeros países que establecieron este impuesto fueron Brasil en 1920, México en 1924 después de un intento fallido, Colombia en 1928 y Argentina en 1932.¹²

Esta imposición nace y es creada por los ingleses para el financiamiento de la guerra, luego es expandida por el antiguo continente evidenciando su mayor alcance después de la segunda guerra mundial donde los países involucrados azotados por una fuerte crisis económica se ven obligados a gravar las rentas de las personas que vivían en sus circunscripciones territoriales. Una vez que el modelo tributario es adoptado en Europa empieza a ser aplicado por el continente americano, teniendo en nuestros días una expansión que ha llegado a casi todos los países.

Como revisamos anteriormente, este impuesto ha nacido de la necesidad de los gobiernos para financiar guerras o de recuperarse económicamente después de haber sufrido una, teniendo como uno de sus objetivos principales de aplicación, la necesidad de financiamiento.

En la historia de nuestro país, este impuesto ha sido marcado por importantes hechos económicos que, en conjunto, han contribuido a mejorar la situación económica nacional, principalmente en el caso del cacao entre 1866 y 1925, el banano entre 1946 y 1968 y el petróleo a partir de 1972 y, por otro lado, hemos afrontado crisis económicas que han dejado al país en un evidente estado de banca rota, como la crisis del cacao de 1925 o la tan conocida crisis de 1999 donde problemas sociales como pobreza, falta de educación, desempleo, entre otros fueron de gran notoriedad.¹³

Para efectos de nuestra investigación nos centraremos en la crisis de 1925 que fue una de las más duras que ha tenido que enfrentar nuestro país, sentando los precedentes con los que se llevó a cabo la progresiva Revolución Juliana, donde un grupo de oficiales militares fue

¹¹ *Ibíd.*

¹² *Ibíd.*

¹³ Alberto Acosta, *Breve historia económica del Ecuador* (Corporación Editora Nacional, 1995), 41, 80, 96, 7, 104, 9, 196, <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/58004.pdf>

capaz de arrebatarse el poder oligárquico terrateniente, que manejaban de manera inapropiada a su antojo el sistema financiero ecuatoriano, generando en la época una evidente percepción pública de descontento y desagrado.

La denominada Revolución Juliana fue la que permitió la creación de una nueva ley tributaria, en concomitancia con la creación de instituciones importantes como la Superintendencia de Bancos y Banco Central, incluyendo reformas en las políticas de salud y desempleo.¹⁴

Paz y Miño, nos señala que:

[...] la Revolución Juliana y el gobierno de la primera Junta Provisional articularon un nuevo "modelo" de Estado, basado en tres nuevas orientaciones: en primer lugar, la imposición del interés de "la nación", representado precisamente por el Estado, sobre los "intereses privados", lo que significó una clara ruptura de los principios liberales anteriores; en segundo lugar, la imposición de la autoridad política, centralista e institucional del Estado, como aparato de expresión de "lo nacional", sobre los fraccionamientos regionales, sociales, partidistas o de grupo y sobre el juego de fuerzas tradicionales; y en tercer lugar, la institucionalización de la "cuestión social ecuatoriana" como política de Estado, que pasó a ser un rasgo nuevo en la constitución de la nación ecuatoriana. [...].¹⁵

Alrededor de esta manifestación política se plantearon doce objetivos, uno de ellos consistía en la creación de un impuesto nacional a la renta.¹⁶ Este impuesto entra en vigencia en 1926 mediante Decreto del 19 de diciembre de 1925, publicado en el Registro Oficial No. 137, suprimiendo otros impuestos pequeños y de baja recaudación e importancia como el juego, actividades de apuesta, consumo de alcohol, emisión de pasaportes, entre otros.

Desde 1926 el impuesto a la renta ha sido reformado en innumerables ocasiones, incluso se evidencia una supresión transitoria en la crisis de 1999 cuando el impuesto al movimiento de capitales lo reemplazara según Ley No. 17, publicada en el Registro Oficial No. 78, de 1 de diciembre de 1998. A pesar de las reformas que ha sufrido a lo largo de su historia, no podemos negar que el propósito del impuesto a la renta ha sido financiar el presupuesto de una manera progresiva, sufriendo algunas modificaciones hasta la fecha; es por esta razón que analizaremos si el tributo en cuestión ha sido distorsionado de aquellos objetivos legales y revolucionarios que le dieron vida en el sistema tributario ecuatoriano. Como se lo mencionó anteriormente, el impuesto a la renta ecuatoriano tuvo su origen en el año de 1925 aplicado desde 1926, donde la Misión de Edwin Kemmerer, profesor de finanzas internacionales de la Universidad de Princeton, elaboró el plan de modernización de las finanzas públicas y privadas del Ecuador,

¹⁴ Juan José Paz y Miño Cepeda, *La Revolución Juliana: nación, ejército y bancocracia* (Editorial Abya Yala, 2000), 7,38.

¹⁵ *Ibíd.*, 72-3.

¹⁶ *Ibíd.*, 25-6.

época en la que se formó las instituciones del Estado como el Banco Central, la Superintendencia de Bancos, Contraloría, Dirección de Aduanas, entre otras instituciones que se han mantenido a lo largo del tiempo.¹⁷

Con el objetivo de lograr una estabilización económica y un balance presupuestario favorable que fortaleciera nuestra moneda nacional, a partir del año de 1926, se implementaron reformas que dieron lugar a un impuesto sobre la renta, que era aplicado de manera diferenciada tanto a los ingresos de capital como a los derivados de la prestación de servicios o mano de obra.¹⁸

En la época en que se propuso el impuesto a la renta, este era un gravamen común en el ámbito internacional y se promovía activamente en América Latina, considerándose un pilar del fortalecimiento democrático. Un estudio de la Misión Kemmerer reveló que los empresarios apoyaban la idea de pagar un impuesto equitativo basado en sus ingresos, lo cual era preferible a los impuestos al consumo que generaban gran oposición social. No obstante, a pesar de que otros países lo habían implementado con éxito durante décadas, su aplicación efectiva requería de fuertes inversiones en control y de un alto nivel de compromiso cívico que Ecuador todavía no tenía.¹⁹

La Misión estableció que la eficacia del impuesto parcial a la renta dependía del cumplimiento de dos requisitos fundamentales. En primer lugar, la recaudación debía centralizarse en la misma fuente de donde provenían las ganancias o, al menos, en los registros asociados a estas. En segundo lugar, era crucial contar con registros públicos que facilitaran la verificación de las rentas gravables y sus respectivos montos.²⁰

Para los fines de esta investigación, no adentraremos en un análisis más profundo del desarrollo histórico del impuesto a la renta en Ecuador. Aunque su origen se remonta a la década de 1920 y ha experimentado múltiples evoluciones a lo largo de los años, nuestro enfoque se centrará en aspectos más específicos y contemporáneos del sistema tributario ecuatoriano. Estos aspectos nos permitirán abordar de manera más precisa los temas y objetivos que son cruciales para esta investigación. Por tanto, dejaremos la exploración detallada de la historia y evolución

¹⁷ Mauro Andino Alarcón, “Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo”, Flacso, 11 de abril de 2012, núm. 10, <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>

¹⁸ Rebeca Almeida, *KEMMERER EN EL ECUADOR*, (Quito: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales Sede Ecuador), 19-20, <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/53323.pdf>

¹⁹ María José Salinas Villacis, “Deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: estudio de la Resolución CNJ 07-2016” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2023), 15, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/9388>.

²⁰ Mauro Andino Alarcón, “Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo”, Flacso, 11 de abril de 2012, núm. 11, <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>

del impuesto a la renta en este punto, sin menoscabo de su relevancia en el contexto más amplio de la tributación en Ecuador.

Es relevante destacar que la Ley de Reforma Tributaria del año 2007 ha acentuado la importancia de que tanto la entidad recaudadora como el gobierno intensifiquen la carga fiscal, centrándose principalmente en los impuestos directos y progresivos. En este contexto, el enfoque principal es la reducción de cualquier actividad destinada a evitar o eludir el pago de impuestos, con un énfasis particular en el Impuesto a la Renta.²¹

2. Definición de renta

El nombre completo de esta contribución es impuesto a la renta, utilizándose la abreviatura I.R. en la mayor parte de textos académicos.

La denominación de este tributo se debe a que grava los beneficios generados a partir del desarrollo de actividades económicas. En términos generales, se entiende por renta la totalidad de las utilidades obtenidas. Por consiguiente, su ámbito de aplicación comprende todas las personas naturales y jurídicas que obtienen ingresos.²²

El artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno,²³ al definir a la renta establece que este corresponde a todos los ingresos obtenidos dentro del país, ya sea que provengan del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, sin importar si estos son percibidos en dinero, bienes o servicios, y sean estos gratuitos u onerosos²⁴.

El autor ecuatoriano Rodrigo Patiño Ledesma nos menciona que “La ley ecuatoriana, toma como fundamento para la imposición el concepto de renta como “ingreso” realizado, entendido éste como el excedente económico o incremento neto del patrimonio, para excluir a título de deducciones, los valores que constituyendo ingresos, se destinan al consumo, ahorro personal y a los gastos que tienden a la conservación, mantenimiento y mejora de las fuentes para el caso de las actividades productivas”.²⁵ Esta definición puede ser clave para entender qué tipo de ingreso debe ser considerado para efectos de la determinación de una base imponible del impuesto a la renta, entendiendo que al igual que otros pensadores no considera

²¹ Mónica Pamela Arellano Mancheno, “Evolución y análisis de las reformas tributarias relacionadas con el impuesto a la renta a partir del 1ro. de enero del 2008 hasta el 31 de diciembre del 2014” (tesis de maestría, PUCE, 2017), 30, <http://repositorio.puce.edu.ec:80/handle/22000/12911>.

²² Robert van der Veen et al., *La renta básica en la agenda: objetivos y posibilidades del ingreso ciudadano*, Colección Políticas públicas (Buenos Aires: Red Renta Básica: Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas: Miño y Dávila, 2002), 59.

²³ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, artículo 2.

²⁴ Artículo 2 de la LRTI.

²⁵ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano: Derecho procesal tributario* (Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005), 107-8.

ingresos los valores destinados al consumo, ahorro, mantenimiento, o conservación. Aspecto que ha sido recogido en ciertas reformas de ley, donde valores por estos conceptos no son considerados para el cálculo.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española RAE, ha definido a la renta de diversas maneras, pero para los fines de la presente investigación tomaremos en cuenta tres de sus definiciones. La primera la define como “la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”; la segunda como “el ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”; y, la tercera en materia tributaria como “el importe neto de los rendimientos”. Estos conceptos ubican a la renta como la riqueza reflejada en los ingresos netos de las personas percibidos de forma periódica.²⁶

Greco, dentro del Diccionario de Economía, define a la renta como “cualquier beneficio en sentido general, rédito, ganancia, beneficio”;²⁷ asimismo, López Carbajo y Cordón Ezquerro mencionan que la renta es “cualquier afluencia a la economía del sujeto pasivo”.²⁸ Desde una perspectiva económica, Patiño Ledesma define a la renta como “El valor que perciben las personas, sociedades o gobiernos en un período de tiempo derivados del trabajo individual o la propiedad de los factores de producción, desde el punto de vista económico la renta está vinculada a la producción y la creación de riqueza en forma de bienes y servicios que son cuantificables monetariamente”.²⁹

El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas define a la renta como el “[...] ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa [...]”³⁰. Al igual que las anteriores definiciones, esta se resume en el ingreso neto periódico de diversas fuentes.

El impuesto a la renta es reconocido dentro de la doctrina como un impuesto directo, cuya aplicación se realiza sobre contribuyentes específicos gravando el nivel de riqueza o renta generada. El autor José A. Morales “señala que el impuesto a la renta es un impuesto directo porque recae sobre la renta siempre considerando la capacidad económica del

²⁶ RAE- ASALE y RAE, «renta | Diccionario de la lengua española», «Diccionario de la lengua española» - Edición del Tricentenario, accedido 8 de julio de 2024, <https://dle.rae.es/renta>.

²⁷ Orlando Greco, *Diccionario de economía*, 3a ed. Colección Diccionarios Temáticos (Florida / Buenos Aires: Valletta Ediciones, 2006), 406.

²⁸ Juan Manuel López Carbajo, *Manual práctico de los impuestos sobre renta y patrimonio*, 3a. ed. actualizada (Bilbao: Deusto, 1997), 17.

²⁹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano: Derecho procesal tributario* (Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005), 108.

³⁰ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental* (Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L, 1979), 278, <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/01/doctrina34261.pdf>

contribuyente”.³¹

Álvaro Mejía en cambio define de forma especializada, dentro del Diccionario de Derecho Tributario, a la renta como “el beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad”.³² Este autor en la misma obra cita a Galleri, quien define a la renta como “la riqueza total producida durante un período de tiempo y que representa una adición neta en el patrimonio del contribuyente”.³³ También cita a César Montaña Galarza, quien menciona que la renta es “la cantidad de riqueza y servicios apreciables en dinero, que consiguen las personas como rendimiento periódico del capital o por su trabajo; siendo la periodicidad y la conservación del capital, características fundamentales del concepto financiero de renta”.³⁴

Según Dino Jarach, el concepto de renta se emplea para referirse al ingreso neto total de un individuo. Además, el concepto se aplica para designar los rendimientos netos que se generan de fuentes concretas, como la tierra, las inversiones, los títulos de valores, la mano de obra y otras fuentes similares.³⁵ Por lo que renta sería equivalente al ingreso neto de las personas, que puede provenir de diversas fuentes, descontando los valores deducibles al mismo, Jarach también asocia el término renta con rédito, destacando la causación periódica del mismo.³⁶ Adicionalmente, este autor afirma que la conceptualización de la renta “depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva, o sea, de lo que se quiere gravar”.³⁷ En materia tributaria la autonomía e independencia de los países les da capacidad de decidir sobre la configuración de impuestos, teniendo libertad de imponer o no tributos.

Raimondi y Atchabahian al hacer referencia a la ganancia neta, nos mencionan que esta nace después de que a una entrada o ingreso bruto le aplicamos las reducciones autorizadas por la legislación para cada clase de ingreso, junto con las exoneraciones que ésta prevea.³⁸

Esta sería la definición más clara para referirnos a renta neta, utilizada por todos los autores mencionados, que sirve para efectos de la configuración del impuesto a la renta ecuatoriano, utilizada como base para el cálculo y posterior pago del impuesto.

³¹ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario derecho tributario*, Serie Diccionarios Jurídicos Especializados (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 179.

³² *Ibid.*, 350.

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*, 351

³⁵ Dino Jarach, *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*. Estudios de finanzas públicas y de derecho tributario (Buenos Aires: Cangallo, 1978), 358.

³⁶ Jarach, 471.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, *El impuesto a las ganancias*, 4a ed. rev. (Buenos Aires: La Ley, 2007), 7.

Según Roque García, un ingreso se considera renta si proviene de una fuente clara, es relativamente estable y, de ser posible, periódico. El concepto de renta también abarca cualquier ganancia obtenida de una actividad con el fin de generar un beneficio, sobre la cual el individuo debe pagar impuestos de acuerdo con su capacidad económica.³⁹

El impuesto sobre la renta es un tributo directo y personal que se aplica sobre todos los ingresos de una persona. Para calcularlo, se toma en cuenta la situación familiar y la procedencia del dinero. Esta definición se basa en las ideas de Juan Martín Queralt, citadas por Álvaro Mejía.⁴⁰

De acuerdo con José A. Morales, el impuesto es directo porque se basa en la capacidad económica del contribuyente. Esto resulta equitativo, especialmente si se aplican tarifas progresivas. La carga del impuesto no se puede transferir a otra persona, ya que quien recibe los ingresos es el mismo que está obligado a pagarlo.⁴¹

Hay dos razones por las que el impuesto sobre la renta es considerado un tributo directo. En primer lugar, se recauda de forma periódica a un contribuyente formalmente registrado, quien es el responsable legal de la obligación fiscal. Esto significa que la recaudación no es accidental u ocasional. En segundo lugar, la responsabilidad de pagar el impuesto recae directamente sobre el contribuyente que la ley establece, lo que impide que la carga pueda ser transferida a otra persona.

El impuesto sobre la renta es un tributo personal que se ajusta a las circunstancias de cada contribuyente, más allá del simple origen de sus ingresos. Para determinar la capacidad de pago real de una persona, se consideran elementos como su patrimonio, los gastos esenciales para cubrir un mínimo vital y sus cargas familiares. Esto permite aplicar un sistema progresivo, donde el porcentaje del impuesto crece junto con los ingresos, lo que refleja una mayor capacidad de contribución.⁴² En el ámbito tributario, Giannini se refiere a los impuestos personales como tributos "subjetivos" porque su función no es solo gravar un hecho económico, sino también tener en cuenta las circunstancias personales de cada contribuyente.⁴³

De acuerdo con la legislación tributaria ecuatoriana, todas las sociedades están obligadas a pagar impuestos sobre el total de sus ingresos generados dentro del país. El artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno define claramente que la renta imponible incluye

³⁹ Mullin, *Impuesto sobre la renta*, 17-8.

⁴⁰ Mejía Salazar, *Diccionario derecho tributario*, 179.

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 2. ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996), 262-3.

⁴³ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 3era. ed. revisada y puesta al día (Bogotá: Temis, 2017), 282.

todos los ingresos obtenidos en territorio ecuatoriano. En consecuencia, si una empresa obtiene beneficios económicos dentro de Ecuador, automáticamente se convierte en contribuyente del Impuesto a la Renta.

Una vez revisadas las diversas definiciones de renta de los autores antes mencionados, podríamos proponer la siguiente definición de renta. La renta se constituye como beneficio, rédito, ganancia o utilidad neta de periodicidad anual, producto de un trabajo individual o del capital que atañe de manera directa la riqueza de una persona natural o jurídica, su capacidad contributiva y patrimonio, siendo esta monetariamente determinable.

2.1. Teorías jurídico-tributarias sobre renta

La conceptualización del impuesto a la renta como indicador de la capacidad contributiva ha sido variada, de acuerdo con diversas realidades temporales, situaciones económicas o políticas. Esta diversidad de enfoques ha dado lugar a distintas teorías jurídico tributarias que buscan explicar qué debe entenderse por renta, cuáles son sus elementos esenciales y cómo debe gravarse de manera coherente con los principios del sistema tributario.

Para efectos de este trabajo analizaremos las que mayor influencia tienen en nuestro régimen impositivo, el estudio de estas teorías no solo permite comprender la razón de ser del diseño del impuesto a la renta, sino también identificar las tensiones y limitaciones que surgen al trasladar conceptos doctrinarios a normas de aplicación práctica.

2.1.1. Renta producto

Esta concepción de la renta es revisada a partir de las finanzas, connotando dos conceptos, el de capital y de renta, donde se menciona que “capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras renta es la utilidad o riqueza nueva que se obtiene del capital”.⁴⁴ La renta gravable sería en los regímenes que utilizan esta teoría la sumatoria de todas las utilidades o riquezas nuevas que la persona natural o jurídica tenga dentro de un periodo determinado, descartando los valores patrimoniales. De existir renta producto exclusivamente en el capital, este podría exceptuar gravar ingresos que incrementan la riqueza y capacidad contributiva como las herencias, legados y donaciones. Como lo menciona Dino Jarach, la renta periódica es el mejor indicador de la capacidad económica de una persona. Las ganancias esporádicas o accidentales se dejan fuera del cálculo porque, al no ser regulares, no son una medida confiable de la verdadera capacidad de pago de un

⁴⁴ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7. ed., ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999), 695.

contribuyente.⁴⁵

Dino Jarach criticó la teoría de la renta producto porque, desde su punto de vista, no cumple con el principio de igualdad tributaria. Considera injusto que solo se graven los ingresos provenientes del trabajo, mientras que se dejan fuera las ganancias ocasionales. Por ejemplo, la revalorización de un inmueble por el crecimiento de una ciudad aumenta el patrimonio del dueño sin que este haya hecho ningún esfuerzo, pero no se le cobra impuesto por ello.⁴⁶

De cierto modo el Ecuador no aplica esta teoría de renta producto en su totalidad, en vista que al revisar la Ley de Régimen Tributario Interno el impuesto a la renta sí grava herencias, legados, donaciones y otras que podrían aumentar la capacidad de pago del contribuyente como la plusvalía que es gravada con tributos locales.

2.1.2. Teoría de incremento patrimonial

Esta teoría nos dice que todas las variaciones que puedan existir en el patrimonio de la persona deben ser entendidas como renta. La dificultad que puede presentar esta teoría es la determinación del incremento patrimonial anual, que de marcar una diferencia positiva este sería considerado como renta. En su búsqueda de equidad fiscal, esta teoría va más allá del enfoque de la renta-producto. No se limita a gravar solo los ingresos que provienen de una fuente estable y periódica, sino que también incorpora aquellos beneficios ocasionales o esporádicos. Este enfoque ampliado incluye las ganancias de capital, que son los beneficios que se obtienen, por ejemplo, al vender un bien por un precio mayor al de su compra, e incluso los ingresos derivados de actividades como el juego.

Según Dino Jarach, la base patrimonial no debe confundirse con la base renta. Mientras que la renta se refiere a los ingresos, el patrimonio puede ser gravado incluso si no genera ninguna ganancia, ya sea de forma ocasional o permanente.⁴⁷

De esta concepción del patrimonio, entenderíamos que se encuentra rentas capitalizables que incrementan el patrimonio a ser gravado.

En los regímenes tributarios modernos, la capacidad contributiva se ha convertido en el medio para alcanzar la aptitud real de pago del contribuyente, acercándonos a una igualdad real del pago del impuesto a la renta. Villegas al citar a John Due establece:

[...] la forma más exacta y real de reflejar el ingreso ganado durante un período, es considerar a la renta como: 1) el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma; 2) el valor de la actividad de consumo de la persona,

⁴⁵ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 695.

⁴⁶ *Ibíd.*, 359-60.

⁴⁷ *Ibíd.*, 360-1.

y 3) el incremento en el valor del activo poseído durante el período. [...].⁴⁸

Lo mencionado en el último numeral se refiere precisamente al patrimonio una vez que a este valor le deduzcamos el pasivo; la intención de esta teoría es gravar los valores que dieron al incremento del patrimonio. Es preciso nombrar a Jarach, quien pone como sinónimos a los términos renta y rédito, diciendo que “El concepto de rédito o renta según la teoría del incremento patrimonial neto comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego”.⁴⁹

La aplicación de esta teoría podría corroborar su congruencia con los principios tributarios de igualdad y de capacidad contributiva, que en el Ecuador no se encuentran expresamente establecidos a nivel constitucional en lo tributario, y con aquellos como la proporcionalidad, generalidad y equidad.

Es claro que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se ha legislado siguiendo gran parte de los parámetros de esta teoría. En el régimen nacional la renta es gravada juntamente con los aumentos de patrimonio, como en el caso del impuesto a herencias, legados, donaciones.

De acuerdo con la Ley de Equidad Tributaria de 2007 de Ecuador, cualquier persona cuyo patrimonio supere un valor mínimo establecido debe presentar una declaración patrimonial. Para cumplir con esta obligación, se deben incluir los bienes del cónyuge y de los hijos no emancipados.

Esta medida busca asegurar la equidad en el sistema tributario, ya que permite al Estado tener un mayor control y conocimiento de la capacidad económica real de los ciudadanos. De esta forma, se busca distribuir la carga fiscal de manera justa y reducir la desigualdad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.1.3 Teoría de Irving Fisher

La teoría del norteamericano Irving Fisher es el resultado de un amplio estudio dedicado a obtener una definición del impuesto a la renta en el ámbito tributario. Jarach cita y menciona que para Fisher renta es:

[...] el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata, pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero

⁴⁸ John Fitzgerald Due y Enrique Jorge Reig, *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas*, 2 ed. (Buenos Aires: Ateneo, 1968), 100-1.

⁴⁹ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 475.

obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros [...].⁵⁰

La renta o ingreso es el flujo de beneficios que los bienes de una persona generan en un periodo específico. Esto incluye la compensación por la venta de activos o por la prestación de servicios a terceros, así como las ganancias que se obtienen de los bienes que ya se poseen.

De acuerdo con Carmen Muñoz, quien cita a Fisher, el impuesto a la renta se basa en el beneficio que las personas obtienen de sus bienes y servicios. Este beneficio les da una capacidad económica y, por lo tanto, una capacidad contributiva mayor que la de quienes no los tienen.⁵¹

García Mullin cita a Schanz define la renta de la siguiente manera:

[...] el incremento neto del patrimonio en un período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros incluyendo los provechos, beneficios, servicios, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería, anualidades de seguro, ganancias especulativas y todo tipo de interés por préstamos y ganancias de capital [...].⁵²

A partir de esta concepción se derivan principios fundamentales según los cuales, en la determinación del impuesto a la renta, deben considerarse no solo los ingresos monetarios, sino también el disfrute de los bienes en posesión del contribuyente, tales como la vivienda, los espacios recreativos, los vehículos, el mobiliario del hogar, las colecciones y otros bienes similares⁵³, y, por otra parte, no se consideran como renta aquellos recursos que, aunque ingresen al patrimonio del sujeto, no se destinan al consumo inmediato, sino que se reservan para ahorro, ya sea con fines de consumo futuro o de inversión.⁵⁴

Dentro de la definición de impuesto, se entiende que cualquier aumento en el patrimonio de una persona es un hecho económico que debe ser gravado. En Ecuador, esto es especialmente relevante, ya que se gravan los incrementos de capital, sin importar si son recurrentes, ocasionales, espontáneos o accidentales, porque se consideran nuevas fuentes de riqueza.⁵⁵

Por su parte, el economista Fisher sugiere que permitir que los ahorros estén libres de impuestos en el momento de su generación, pero que sean gravados a través del impuesto de

⁵⁰ *Ibíd.*

⁵¹ Carmen Muñoz, *El concepto de renta fiscal* (Bilbao: Universidad de Bilbao, 2021), 168, <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/31851recp078159.pdf>

⁵² Sergio Francisco de la Garza, *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980* (Tribunal Fiscal de la Federación, 1983), 19-21.

⁵³ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 476.

⁵⁴ *Ibíd.*

⁵⁵ Dino Jarach, Adriana Capria y Roberto Daniel Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013), 363.

sucesiones (herencias), beneficia a los contribuyentes. Esta medida los motiva a formar capital, lo que a su vez impulsa el desarrollo económico del país sin causar una caída significativa en la recaudación fiscal total.⁵⁶

3. Naturaleza del impuesto a la renta en el régimen ecuatoriano

Con respaldo en doctrina autorizada en la materia, la clasificación de impuestos obra en concordancia con algunos aspectos, entre ellos, los que permiten diferenciar los impuestos directos e indirectos.

De acuerdo con Eduardo Riofrío Villagómez, este impuesto directo se aplica a un flujo constante de dinero, bienes o servicios que se reciben de forma periódica, sin que esto disminuya o perjudique el capital del contribuyente.⁵⁷ Los impuestos directos se basan en el principio de capacidad contributiva, lo que significa que gravan directamente las fuentes de riqueza de una persona, como sus bienes o su sueldo.⁵⁸

En cambio, Mauricio Plazas Vega define los impuestos directos como aquellos que gravan los recursos específicos de cada contribuyente. A diferencia de los directos, los impuestos indirectos no toman en cuenta los recursos personales del contribuyente. En su lugar, gravan sus bienes o el consumo a lo largo del tiempo, aplicando tributos a ciertas operaciones o actividades cotidianas.⁵⁹

Plazas Vega explica que un impuesto es directo cuando se cobra sobre la fuente de la renta, de forma que su origen es claro. En cambio, un impuesto es indirecto cuando recae sobre el gasto o el consumo, sin que sea obvio de dónde se generó el ingreso.⁶⁰

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un tributo directo, personal y subjetivo que se aplica a los ingresos individuales. Se considera la mejor herramienta para reflejar la capacidad económica de una persona y aplicar un sistema de progresividad fiscal, donde el impuesto aumenta con los ingresos.

Este gravamen se aplica tanto a las ganancias por inversiones o capital, como a los ingresos provenientes del trabajo ya sea por una relación de dependencia o por el ejercicio de profesiones independientes. Sin embargo, para que un ingreso sea gravado, es fundamental que este aumente el patrimonio del contribuyente y represente una fuente real de riqueza.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Ciencia de Hacienda*, Tomo I (Quito: Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957), 93-5.

⁵⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 25.

⁵⁹ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA* (Bogotá: Temis, 2008), 4-5.

⁶⁰ Ibid., 6.

Por otra parte, la prestación directa por parte del sujeto pasivo no admite traslación; la carga impositiva recae directamente sobre la persona imputada y obligada a pagar el tributo. Como lo ha manifestado Andrés Blanco, los impuestos directos por regla general no se trasladan.⁶¹ La configuración del tributo no está supeditada a una acción específica del Estado, ya que el contribuyente no obtiene una contraprestación directa por su pago. No obstante, su cumplimiento reviste un carácter obligatorio y coercitivo, lo que faculta al Estado a ejercer su poder de imperio frente a eventuales incumplimientos para asegurar su efectividad. Del mismo modo, los fondos recaudados se orientan a la satisfacción de necesidades de interés colectivo.

En el Ecuador el impuesto a la renta en personas naturales, acorde con su naturaleza, es progresivo, incidiendo con mayor potencia a mayores capacidades reales de pago, esto es, a mayor capacidad económica mayor es la cuota del tributo. Troya al hablar del principio de capacidad contributiva, nos dice que para conseguir ese propósito un arbitrio de gran importancia es la implementación de tarifas progresivas.⁶² Sin embargo, es preciso apuntar que, en el caso de sociedades, la configuración del impuesto ha considerado, por regla general, tarifa fija. Este particular es importante señalar dado que podrían estar comprometidos los principios de igualdad, capacidad contributiva y progresividad, justamente en virtud de no considerarse diferentes tarifas según la capacidad real de pago de este tipo de contribuyentes.

Compartiendo lo anteriormente mencionado, Fernando Álvarez⁶³ señala que el impuesto a la renta debe ser pagado con base en la capacidad contributiva, que alude a la justa aptitud de un sujeto para contribuir a las cargas públicas del Estado, que se mide o analiza normalmente en función de la renta, dando como resultado una progresividad en la tarifa a ser cobrada.

De igual manera, hay que indicar que el impuesto a la renta en el Ecuador es global ya que contempla el conjunto de las utilidades o rentas nuevas de un individuo en un determinado período. En este contexto “la renta global es el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen”.⁶⁴

⁶¹ Andrés Blanco, “La Traslación de los Tributos,” en *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1077.

⁶² José Vicente Troya Jaramillo, *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, (Foro: Revista de Derecho, no. 6, 2006), 7.

⁶³ Congreso de la República del Perú, *Revista 52 - Jorge Basadre*, accedido el 15 de julio de 2024, [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/3AE78FD4D11408AC05257C130059B1CC/\\$FILE/revista_52-jc.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/3AE78FD4D11408AC05257C130059B1CC/$FILE/revista_52-jc.pdf).

⁶⁴ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002), 699.

4. Elementos del impuesto a la renta

Para la revisión de este punto vale mencionar que los elementos esenciales del impuesto a la renta exponen por un lado el elemento subjetivo del tributo, esto es el sujeto activo y el sujeto pasivo; y, por otro, su elemento objetivo expuesto de manera desagregada en el hecho generador, la base imponible, la tarifa, deducciones y exenciones. A continuación, procedemos con una referencia general de los mismos.

El impuesto a la renta se encuentra normado describiendo sus obligaciones de declaración y pago a partir del artículo 1 hasta el artículo 51 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Normas operativas aplicables al impuesto son las del Reglamento de Aplicación a esta ley, que van desde el artículo 1 hasta el artículo 139; asimismo, los actos normativos que como manifestación de facultad reglamentaria expide la máxima autoridad de la administración tributaria central.

La Ley de Régimen Tributario Interno dispone que la obligación de cancelar el impuesto a la renta surge de la aceptación del pacto social que conlleva la vida en comunidad. En este sentido, cada Estado se configura como una colectividad regida por normas que articulan la relación entre los ciudadanos y el poder público. Tales disposiciones, generalmente recogidas en la Constitución, establecen los principios de asociación que reconocen tanto derechos como responsabilidades de los integrantes de la sociedad. En materia tributaria, este marco se complementa con las disposiciones contenidas en el Código Tributario.

La legislación ecuatoriana con respecto al sujeto activo y al sujeto pasivo del impuesto a la renta nos da una definición en sus dos cuerpos normativos como son la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario.

El artículo 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno determina que el sujeto activo del impuesto a la renta es el Estado, cuya administración se ejerce a través del Servicio de Rentas Internas. Por su parte, el artículo 4 establece que los sujetos pasivos son las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, tanto nacionales como extranjeras, con domicilio o sin él en el territorio nacional, siempre que obtengan rentas gravadas conforme a lo previsto en la normativa aplicable.

El artículo 23 del Código Tributario señala que el sujeto activo es la entidad pública que ostenta el derecho de exigir el pago del tributo. A su vez, el artículo 24 dispone que el sujeto pasivo corresponde a la persona, natural o jurídica, a quien la ley impone la obligación tributaria, ya sea en condición de contribuyente directo o como responsable del mismo.

Villegas sostiene que el sujeto pasivo es aquel obligado al cumplimiento de la obligación

tributaria, identificado principalmente con el contribuyente, entendido jurídicamente como la persona natural o jurídica, la comunidad o la sociedad de hecho que resulta gravada por el impuesto. Este sujeto se encuentra inserto en la relación jurídico tributaria por su vinculación directa, personal e inmediata con el hecho generador frente al fisco. En cuanto al sujeto activo, el autor lo define de manera sencilla como la entidad titular del derecho a exigir la percepción del tributo.⁶⁵

En conclusión, diríamos que en el caso del impuesto a la renta ecuatoriano el sujeto activo es el Estado, al ser un tributo cuya administración le corresponde al gobierno central, este lo realiza a través del Servicio de Rentas Internas. Los sujetos pasivos del impuesto serían las personas que están obligadas al pago del impuesto, en este caso las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades.

En lo que respecta al hecho generador del impuesto a la renta comenzaremos citando a Dino Jarach que menciona que la importancia del hecho generador está en que “la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto”.⁶⁶ El legislador debe configurar correctamente el impuesto para que el contribuyente sepa con claridad qué es lo que se le está imponiendo bajo el poder de imperio del Estado. De acuerdo con Villegas, el hecho imponible es el acto o situación que, al ocurrir en la realidad, hace que nazca la obligación de pagar un tributo y determina qué tipo de impuesto debe cobrarse.⁶⁷

El artículo 16 del Código Tributario establece que el hecho generador representa la condición prevista legalmente para que se origine un tributo. En complemento, el artículo 17 señala que, si dicho hecho se concreta a través de un acto jurídico, deberá interpretarse conforme a su auténtica naturaleza y esencia jurídica, sin que la forma o denominación elegida por las partes influya en su calificación. Además, cuando el hecho generador se exprese en términos económicos, su evaluación debe basarse en las relaciones o situaciones económicas reales entre los sujetos involucrados, dejando de lado las estructuras jurídicas utilizadas. Estas normas fortalecen la interpretación del tributo al proporcionar lineamientos precisos para su análisis y aplicación.

Tomando en cuenta la doctrina y lo mencionado en el Código Tributario podríamos decir que el hecho generador o hecho imponible es el supuesto o presupuesto contenido en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria. En el caso del

⁶⁵ Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 395.

⁶⁶ Jarach, Capria, y Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 381.

⁶⁷ Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 279.

impuesto a la renta ecuatoriano, en concordancia con la Ley de Régimen Tributario Interno, el hecho imponible se señala en varias disposiciones.

1. Ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios. (Artículo 2 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno). En este punto el artículo 8 de la misma ley, hace el detalle de qué se considerará como ingresos de fuente ecuatoriana, estableciendo específicamente los supuestos de hecho generadores de la obligación tributaria.
2. Ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con el artículo 2 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Estos ingresos corresponden a los que son gravados como renta, además de estos también son gravados los ingresos provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el país.

La base imponible de manera general corresponde a la magnitud que se utiliza en todos los impuestos para lograr medir de manera exacta la imposición sujeta a la capacidad económica del sujeto pasivo; seguido de un cálculo matemático que facilita el valor real de la obligación. En materia del impuesto a la renta, según lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la base imponible se configura a partir del conjunto total de ingresos gravables, sean estos recurrentes o excepcionales. A dicha suma se le restan las devoluciones, descuentos, costos, gastos y demás deducciones que guarden relación directa con esos ingresos.

Esto quiere decir que para obtener la base imponible tenemos que hacer una suma de todo lo que consideramos renta desde el punto de vista normativo, realizando las respectivas deducciones para obtener el ingreso neto del contribuyente, y así proceder a realizar el cálculo según la tarifa aplicable. Es preciso señalar que esa renta es global; es decir, una sumatoria de todos los ingresos o ganancias que perciba la persona durante el ejercicio fiscal.

La tarifa representa la fijación realizada por la norma del porcentaje a aplicar sobre la base imponible. En el caso de las personas naturales y sucesiones indivisas la Ley de Régimen Tributario Interno establece una tabla progresiva que se va actualizando según el índice de precios al consumir que establece el INEC cada año sobre la cual se determina la obligación a pagar de cada contribuyente. Como se mencionó anteriormente, es imperativo la existencia de una revisión por parte del legislador de una capacidad contributiva y de una existencia de la progresividad en la declaración realizada por las personas naturales.

El artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno pone a disposición del

contribuyente la tabla donde podemos verificar la tarifa diferenciada para personas naturales, donde parte de un 0% a un 37% en la fracción excedente en el pago del impuesto.

Tabla 1
Tabla de cálculo de las tarifas correspondientes a la base imponible del Impuesto a la Renta 2024

AÑO 2024			
En dólares			
Fracción Básica (USD)	Exceso hasta (USD)	Impuesto Fracción Básica (USD)	Impuesto Fracción Excedente (%)
-	11,902.00		0%
11,902.00	15,159.00		5%
15,159.00	19,682.00	163.00	10%
19,682.00	26,031.00	615.00	12%
26,031.00	34,255.00	1,377.00	15%
34,255.00	45,407.00	2,611.00	20%
45,407.00	60,450.00	4,841.00	25%
60,450.00	80,605.00	8,602.00	30%
80,605.00	107,199.00	14,648.00	35%
107,199.00	En adelante	23,956.00	37%

Fuente: LRTI⁶⁸

Elaboración propia

Los ingresos derivados de loterías, rifas, apuestas y actividades similares están sujetos al impuesto a la renta, salvo aquellos organizados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría. En estos casos, las sociedades deben aplicar la tarifa única correspondiente sobre sus utilidades. Por su parte, los beneficiarios están obligados a pagar un impuesto único del 15% sobre el valor de cada premio recibido en efectivo o en especie que exceda la fracción básica no gravada establecida para personas naturales y sucesiones indivisas. Los organizadores de estas actividades actúan como agentes de retención del impuesto. De igual manera, las operadoras de pronósticos deportivos deben aplicar la misma tarifa del 15%, reteniendo el impuesto correspondiente sobre los premios entregados a los beneficiarios, sin importar su forma.⁶⁹

Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones también tienen la obligación de pagar el impuesto a la renta, siguiendo igualmente una tabla tarifaria progresiva que se adjunta a continuación.

⁶⁸ Artículo 36 a) de la LRTI.

⁶⁹ Artículo 36 d) de la LRTI.

Tabla 2
Tabla de cálculo de las tarifas correspondientes a la base imponible de los impuestos sobre herencias legados y donaciones 2024

AÑO 2024			
En dólares			
Fracción Básica (USD)	Exceso hasta (USD)	Impuesto Fracción Básica (USD)	Impuesto Fracción Excedente (%)
-	76,558.00		0%
76,558.00	153,115.00		5%
153,115.00	306,231.00	3,828.00	10%
306,231.00	459,379.00	19,139.00	15%
459,379.00	612,515.00	42,112.00	20%
612,515.00	765,630.00	72,739.00	25%
765,630.00	918,725.00	111,018.00	30%
918,725.00	En adelante	156,946.00	35%

Fuente: LRTI.⁷⁰
 Elaboración propia

La tarifa del impuesto a la renta aplicable a sociedades se impone sobre los ingresos gravables obtenidos por entidades constituidas en Ecuador, así como por sucursales de compañías extranjeras domiciliadas en el país y por establecimientos permanentes de sociedades extranjeras sin domicilio local. A la base imponible correspondiente se le aplica una tasa del 25%, sujeta a eventuales ajustes que serán evaluados en etapas posteriores.⁷¹

En el Ecuador, las diferencias tarifarias en el Impuesto a la Renta responden a diversos factores establecidos en la normativa tributaria. De acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el Código Tributario del Ecuador, las diferencias tarifarias en el Impuesto a la Renta se establecen considerando disposiciones específicas que regulan su aplicación. En primer lugar, la naturaleza del contribuyente que define el tipo de tarifa aplicable. Según la LRTI, las personas naturales están sujetas a una tabla progresiva de tarifas, donde el porcentaje de impuesto aumenta en función de los niveles de ingresos gravados. Por su parte, las sociedades están sujetas a una tarifa general fija, que puede ajustarse en ciertos casos, como cuando se generan ingresos en sectores prioritarios o estratégicos.

La actividad económica también es un factor determinante en las diferencias tarifarias. La normativa reconoce incentivos para sectores estratégicos, como las actividades relacionadas

⁷⁰ Ibíd. Esta tarifa es aplicable para herencias y legados.

⁷¹ Artículo 37 de la LRTI.

con exportaciones no tradicionales, agricultura, turismo, y generación de energía renovable, estableciendo tarifas reducidas o exoneraciones para fomentar el desarrollo de estos sectores. Según lo dispuesto en la LRTI, el Estado puede otorgar beneficios fiscales en función de los objetivos de desarrollo económico y social establecidos en la normativa vigente.

En cuanto al origen de los ingresos, la LRTI distingue entre rentas de fuente ecuatoriana y rentas de fuente extranjera. Para las primeras, se aplican las tarifas generales, mientras que para las rentas extranjeras se pueden reconocer créditos tributarios por los impuestos pagados en otros países, siempre que exista reciprocidad internacional o convenios para evitar la doble tributación.

El cumplimiento de obligaciones tributarias y el acceso a incentivos fiscales son otros elementos relevantes. La LRTI condiciona beneficios como la reducción de tarifas o la exoneración del impuesto a requisitos específicos, como la reinversión de utilidades en activos productivos dentro del país, la generación de empleo, o el cumplimiento de parámetros de formalidad y transparencia.

La normativa contempla regímenes especiales para ciertos contribuyentes, como las microempresas, que están sujetas a un régimen simplificado con una tarifa específica. También se establecen disposiciones para personas no residentes, aplicándoles tarifas sobre remesas de ingresos obtenidos en el país. Estas diferencias buscan asegurar que las cargas tributarias estén alineadas con las características y condiciones económicas de cada contribuyente, promoviendo la equidad y el desarrollo económico.

Adicionalmente, ciertas rentas pueden estar exentas o gozar de tarifas reducidas como parte de políticas públicas que buscan incentivar actividades de impacto social, innovación o desarrollo sostenible. Estas disposiciones reflejan el esfuerzo por equilibrar la carga fiscal entre los contribuyentes y fomentar actividades económicas beneficiosas para el país.

5. Principios constitucionales rectores del impuesto a la renta

El artículo 300 de la Constitución Política del Ecuador nos menciona que el régimen tributario como tal está regulado por los principios de generalidad, progresividad, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Es pertinente mencionar que se ha omitido los principios de igualdad y de capacidad contributiva que son los que se estudiarán con mayor profundidad en el capítulo siguiente.

Dentro de la Constitución nos encontramos también con el derecho y garantía del Estado a la propiedad privada, prohibiendo cualquier acto que represente confiscación, lo que se relaciona de forma directa con el principio de capacidad contributiva. La norma ecuatoriana

que no ha constitucionalizado este principio trata de ponerlo de forma implícita mediante el apoyo de los principios de equidad y progresividad.

Haciendo breve mención a cada uno de los postulados, puede decirse lo siguiente.

El principio de generalidad dentro del impuesto a la renta nacional busca no excluir de forma arbitraria a ninguna persona natural o jurídica que se encuentre obligado al desembolso económico de este tributo. Por tanto, la ley realiza una diferenciación entre aquellas que cumplen con el presupuesto legal para el pago de la contribución, tomando en consideración la capacidad de pago o elementos que debe reunir el sujeto pasivo.

Con relación al principio de progresividad, este puede estar aplicado en la tabla diferenciada que tienen las personas naturales al momento de calcular el impuesto a la renta causado, tabla que va desde el 0% hasta un tope máximo del 37% aplicada a la fracción excedente, algo que no pasa en las sociedades que cuentan con beneficios tributarios mayores y en la generalidad de casos una tarifa fija, resultando irrisorio evidenciar que en Ecuador empresas grandes e incluso multinacionales pagan un impuesto con tarifa igual que el de empresas pequeñas con capitales pequeños.

La simplicidad administrativa, transparencia, eficiencia y suficiencia recaudatoria son principios constitucionales que a perspectiva de muchos contribuyentes no se cumplen en el caso del impuesto a la renta, pero podríamos rescatar que con el concurso de nuevas tecnologías se ha permitido tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo dar cumplimiento de mejor manera a estos principios.

Villegas define el principio de simplicidad administrativa como aquel que brinda simplicidad, claridad y sencillez en la norma jurídico tributaria⁷². Un ejemplo puede corresponder al pago de tributos, haciendo de la misma una práctica de sencillez entendimiento y expedita para el sujeto pasivo.

De acuerdo con Fabián Altamirano, el principio de transparencia se aplica tanto en la normativa tributaria como en la gestión fiscal, exigiendo una rendición de cuentas regular, clara y accesible. Esta debe incluir no solo detalles sobre los ingresos recaudados, sino también sobre su asignación en el gasto público. La voluntad del constituyente al incorporar este principio fue promover la implementación de mecanismos eficaces que permitan a los contribuyentes conocer cómo se utilizan sus aportes, asegurando así la claridad del proceso y fortaleciendo la confianza ciudadana en el manejo de los recursos estatales.⁷³

⁷² Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 524

⁷³ Fabián Altamirano, *Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*. Revista Novedades Jurídicas núm. 31 (Quito: Ediciones Legales, 2009), 10.

Por otro lado, Figueroa afirma que en el ámbito tributario el principio de eficiencia es más técnico que político y quizás por esta razón no está incluido en la mayoría de las constituciones de los países.

Para un mejor entendimiento podemos decir que el principio de eficiencia tributaria se refiere a la capacidad de un sistema fiscal para recaudar los ingresos necesarios para el funcionamiento del Estado al menor costo posible, tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes. Este principio busca minimizar las distorsiones económicas y sociales que puedan surgir a causa de los impuestos, como el desincentivo de la inversión o el consumo.

La afirmación de Figueroa acerca de su carácter técnico más que político resalta que el principio de eficiencia se centra en aspectos operativos y funcionales del sistema tributario, como la simplificación administrativa y la reducción de la evasión fiscal. Este enfoque técnico puede explicar por qué no suele estar explícitamente incorporado en la mayoría de las constituciones, que por lo general priorizan principios más ligados a valores fundamentales como la justicia, la equidad y la capacidad contributiva.

Sin embargo, el principio de eficiencia tiene implicaciones políticas indirectas, ya que un sistema tributario eficiente puede fortalecer la confianza en las instituciones públicas, garantizar la suficiencia de los recursos para financiar bienes y servicios públicos, y reducir las desigualdades económicas al evitar tratamientos desiguales o ventajas indebidas para ciertos sectores.

El concepto de eficacia y su relación o conflicto con la equidad son temas centrales en los estudios del análisis económico del derecho, así como en las corrientes de pensamiento que exploran la conexión entre el Derecho y la Economía.⁷⁴

Para Vallejo, el principio de suficiencia recaudatoria constituye uno de los elementos más innovadores dentro del régimen constitucional tributario y, al mismo tiempo, uno de los más complejos de comprender dentro de este sistema. Aunque puede vincularse más directamente con la política fiscal en general, este principio ha sido abordado en diversos estudios sobre sistemas tributarios. Se entiende en el marco del sistema tributario como un mecanismo que establece la relación entre la recaudación y la ejecución del gasto público, en el contexto de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que éste debe cumplir. Por ello, resulta pertinente analizarlo en conexión con los criterios de responsabilidad fiscal y

⁷⁴ Juan Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era. ed. (Bogotá: Legis, 1999), 117.

rendición de cuentas, con los cuales varios autores lo relacionan.⁷⁵

⁷⁵ Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador* (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009), 11.

Capítulo segundo

Principios de igualdad y de capacidad contributiva

La base sobre la cual se construye el sistema normativo son los principios que nos ayudan a orientarnos en la interpretación y aplicación de las normas. Al abordar los principios es esencial comprender que no solo regulan la conducta y las relaciones sociales, sino que también reflejan los valores y las aspiraciones de una sociedad. Al respecto, Tolosa Villabona menciona:

[...] La palabra principio procede del latín principium o principii, por ello, traduce ‘el comienzo’, el origen, la base de algo, aquello de que procede algo, la última ratio o razón fundamental determinante de un sistema normativo o de un quehacer o de una disciplina, de un ordenamiento. Son normas fundamentales que incorporan elementos axiológicos, autofundamentados, que revisten la naturaleza de axiomas con pretensión de validez universal; de alguna manera, son derechos que informan el norte hacia el cual tiende cada Estado [...].⁷⁶

También se ha dicho que son en cierto sentido cláusulas fundamentales que, aunque abiertas, no pueden ser derogadas, a diferencia de las normas jurídicas, que suelen ser concretas y susceptibles de ser modificadas.⁷⁷

En el ámbito jurídico tributario, estos principios actúan como premisas fundamentales, ideas y conceptos esenciales que orientan, guían y sostienen al Derecho Tributario. En este sentido, César Montaña considera que “[...] De una manera u otra, los principios constitucionales tributarios no sólo influyen en el momento de la creación y diseño del sistema tributario, sino que también lo hacen en las fases de aplicación y recaudación tributarias [...]”.⁷⁸

A partir de lo expuesto, podemos señalar que, desde una perspectiva etimológica, los principios se refieren a fundamentos esenciales en el ámbito jurídico. Estos principios constituyen las normas fundamentales que sustentan el Derecho Tributario y, por ende, el régimen impositivo nacional. Con una validez universal, son cruciales para el manejo de los tributos abarcando desde su aplicación hasta su recaudación y buscan garantizar la integridad y eficacia del sistema tributario en su conjunto.

Antes de analizar los principios de igualdad y capacidad contributiva, resulta necesario,

⁷⁶ Luis Armando Tolosa Villabona, "Reelaboración epistemológica y ontológica de la categoría derechos fundamentales como cimiento del Estado constitucional y social de derecho", *Nueva Época*, n.º 59. 21 de mayo de 2024, núm. 3-4, https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/nueva_epoca/article/view/11640/11417

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, coord. Aimée Figueroa Neri (Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004), 252.

hacer una referencia general a los postulados que hoy integran el régimen tributario ecuatoriano como principios fundamentales que orientan la normativa fiscal, tanto en la Constitución como en la legislación tributaria vigente.

En este contexto, el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana 2008 proclama: “[...] El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos [...]”.⁷⁹

Por su parte, el Código tributario en su artículo 5 menciona: “[...] El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria [...]”.⁸⁰

En este contexto, Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo señala que los principios rectores del Derecho Tributario cumplen un rol fundamental al estructurar un sistema normativo coherente, que garantice la legalidad, racionalidad y justicia en la recaudación de tributos.⁸¹

Siendo así, la equidad exige una distribución justa de las cargas tributarias, considerando la capacidad económica de los contribuyentes, evitando tratamientos arbitrarios y asegurando justicia fiscal.⁸²

La generalidad garantiza que todos los sujetos en condiciones similares sean gravados bajo los mismos términos, sin privilegios indebidos.⁸³

La progresividad implica que quienes tienen mayor capacidad contributiva deben aportar más, promoviendo así una redistribución equitativa de la riqueza.⁸⁴

La eficiencia demanda que el sistema tributario interfiera lo menos posible en las decisiones económicas, buscando la mayor recaudación posible con el menor costo económico y social.⁸⁵

La simplicidad administrativa requiere que las normas fiscales sean claras, accesibles y fáciles de aplicar, lo cual reduce la carga burocrática tanto para la administración como para el contribuyente.⁸⁶

⁷⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

⁸⁰ Ecuador, *Código Tributario*, codificación 9, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

⁸¹ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “*Principios de Derecho Tributario*” en III Jornadas Tributarias Universitarias, Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, Bolivia, 2023, 8.

⁸² *Ibíd.*, 8-18

⁸³ *Ibíd.*

⁸⁴ *Ibíd.*

⁸⁵ *Ibíd.*

⁸⁶ *Ibíd.*

El principio de confianza legítima protege las expectativas razonables de los contribuyentes ante cambios normativos o interpretativos imprevistos que puedan afectar su situación jurídica.⁸⁷

La irretroactividad prohíbe la aplicación de normas tributarias a hechos ocurridos antes de su entrada en vigor, en resguardo de la seguridad jurídica.⁸⁸

La transparencia obliga a que la creación y aplicación de tributos se realice de forma pública y sujeta a control, permitiendo así una adecuada rendición de cuentas.⁸⁹

La suficiencia recaudatoria establece que el sistema tributario debe ser capaz de generar los recursos necesarios para cubrir de manera adecuada las necesidades y funciones del Estado.⁹⁰ En este contexto, el sistema tributario genera los recursos necesarios para financiar adecuadamente las necesidades del Estado.

Al reflexionar sobre los principios de progresividad y equidad declarados en la Constitución actual, Rodrigo Patiño nos presenta la interrogante de si estos nuevos principios responden a un criterio de justicia que protege el patrimonio mínimo, las necesidades básicas y la igualdad del ciudadano, ya que podría transformarse en un instrumento para fines recaudatorios, priorizando el interés fiscal sobre los derechos.⁹¹

Si bien no se verifica en el régimen ecuatoriano disposiciones que de manera específica prevean a la igualdad y a la capacidad contributiva como principios tributarios, su incidencia en toda materia, incluida la fiscal, queda claramente determinada en el artículo 11 igualdad y no discriminación, en el propio artículo 300 cuando se hace referencia a la equidad y progresividad y en el artículo 323 que prohíbe toda forma de confiscación de la Carta Fundamental.

Los principios tributarios actúan como parámetros objetivos que circunscriben el poder impositivo del Estado evitando así decisiones arbitrarias. Entre ellos, los principios de capacidad contributiva e igualdad son especialmente significativos, sirviendo incluso como criterios objetivos para evaluar la justicia de un impuesto, como pilares fundamentales en el Derecho tributario, ampliamente estudiados tanto a nivel nacional como internacional.

Por tanto, la doctrina reconoce estos principios de igualdad y capacidad contributiva como elementos esenciales para el desarrollo de un sistema tributario eficiente.

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ *Ibíd.*

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, 3ra. ed. (Cuenca: Universidad del Azuay, 2013), 27.

Por esta razón, países con un régimen impositivo más avanzado los han incorporado en sus constituciones. Un ejemplo notable es el de España, cuyo artículo 31 consagra los principios de igualdad, capacidad contributiva y progresividad en el contexto de las contribuciones al gasto público a través del sistema tributario, añadiendo también el principio de no confiscatoriedad. En este sentido, España interpreta que el principio de equidad se aplica principalmente al gasto público, a diferencia de Ecuador, donde se lo utiliza en la configuración del tributo.

Así, el artículo 31 de la Constitución española, señala:

- “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”⁹²

En el caso de Ecuador el principio de capacidad contributiva no ha sido constitucionalizado, pero su presencia en la configuración del régimen tributario es fundamental, como lo ha hecho saber la jurisprudencia constitucional ecuatoriana al igual que el principio de igualdad que, aunque no figura como principio específico en materia tributaria, irradia como gran postulado en todo el ordenamiento jurídico a la luz del artículo 11 de la norma fundamental.

1. El principio de igualdad y su importancia en el ámbito tributario

Como se ha señalado, si bien el artículo 300 de la Constitución que hace referencia a los principios rectores del régimen tributario no invoca expresamente al principio de igualdad, su incidencia en este campo no se desvanece, pues la igualdad como principio general sustenta el ejercicio de los derechos y, en ese sentido, aporta a la debida configuración del ordenamiento jurídico en todas las materias, incluida la fiscal.

En esta línea, el artículo 11 de la Constitución menciona:

- “El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: [...]”
2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

⁹² *Constitución Española*, BOE núm. 311, 29 de diciembre de 1978.

El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad.”

En los términos indicados, la igualdad se la entiende relacionada estrechamente con la no discriminación. Los primeros enunciados teóricos se atribuyen a Adam Smith con incidencia en formulaciones jurídicas inmersas en las constituciones de la Revolución Francesa fundamentadas, entre otros postulados, en la igualdad de las personas y en contra de regímenes especiales que contemplaban privilegios a favor del clero y la nobleza.⁹³

La noción de igualdad es fundamental en el ámbito jurídico y social, y su conceptualización abarca diferentes disciplinas. Para entender mejor el principio es útil partir de su definición etimológica en la lengua española, donde según la Real Academia Española, en términos legales la define como un principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones.⁹⁴

El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas define a este principio como: “[...] Conformidad o identidad entre dos o más cosas, por comunidad o coincidencia de naturaleza o accidentes. Correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo. Trato uniforme en situaciones similares. Ausencia de privilegio, favor o preferencia [...]”.⁹⁵

Para Bobbio, la igualdad se expone como valor fundamental para una coexistencia armoniosa, próspera y civilizada. Es una aspiración constante de las personas que conviven en sociedad y un tema recurrente en las ideologías y teorías políticas.⁹⁶

Como hemos visto, la igualdad es un principio transversal que abarca desde la teoría lingüística y jurídica hasta su aplicación práctica en el derecho. Su evolución y aplicación reflejan un compromiso continuo con la justicia y la equidad en la sociedad, y su integración en las prácticas legales y sociales asegura que todos los ciudadanos sean tratados con imparcialidad y respeto.

Si bien la incidencia del principio de igualdad descrito de manera general en la normativa constitucional alcanza lo tributario, su explícita invocación en este ámbito reforzaría las líneas relacionadas con una tributación justa. La integración de este principio en el régimen tributario no solo ayudaría a fortalecer la igualdad en la carga fiscal, sino que también podría contribuir a una mayor claridad y coherencia en el diseño y aplicación de las normas tributarias.

⁹³ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1996), 369.

⁹⁴ RAE- ASALE y RAE, «igualdad | Diccionario de la lengua española», «Diccionario de la lengua española» - Edición del Tricentenario, accedido 25 de agosto de 2024, <https://dle.rae.es/igualdad>.

⁹⁵ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental* (Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L, 1979), 155, <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/01/doctrina34261.pdf>

⁹⁶ Norberto Bobbio, *Igualdad y libertad* (Barcelona: Paidós, 1993), 53.

Para un mejor entendimiento de este principio, es importante en desarrollo de este examen, comprender la cara opuesta de este principio que sería la desigualdad, que se refiere a la disparidad en el tratamiento y la aplicación de la ley entre diferentes personas, lo que contradice precisamente el principio de igualdad.

La desigualdad en términos formales expone un trato discriminatorio que no admite el derecho. Se manifiesta en múltiples formas y tiene un impacto significativo en la justicia y el acceso a los derechos fundamentales. La aplicación desigual de la norma genera situaciones vulnerables que enfrentan barreras significativas para acceder a la justicia.

En este sentido, Rodolfo Spisso sostiene que en un sistema caracterizado por privilegios y discriminaciones surge como respuesta a este el principio de igualdad que tiene como propósito eliminar las situaciones de desigualdad.⁹⁷

Siendo así, se enfatiza que la igualdad es un principio activo que debe influir en la estructura y funcionamiento del sistema legal para corregir desequilibrios y promover una justicia real.

La jurisprudencia de la Corte Interamericana y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en relación con el artículo 14 del Convenio Europeo, ha establecido que la igualdad ante la ley no implica un tratamiento idéntico para todos los casos.⁹⁸ Sin embargo, toda desigualdad debe estar sustentada en criterios objetivos y razonables. Esta justificación debe ser proporcional al fin perseguido por la medida en cuestión, es decir, los medios empleados deben ser adecuados y necesarios para alcanzar el objetivo propuesto.⁹⁹ Esta interpretación de la Corte destaca que la igualdad legal no se trata de uniformidad absoluta, sino de equidad en el sentido de tratar a las personas de manera que se respeten y se protejan sus derechos fundamentales en un contexto de justicia proporcional.

En consecuencia, es crucial que el sistema legal no solo aspire a la igualdad en términos generales, sino que también adapte sus prácticas y normativas para abordar de manera efectiva las desigualdades y garantizar que todos los individuos tengan acceso a la justicia.

La igualdad se manifiesta a través de dos dimensiones principales: la igualdad formal y la igualdad material. La igualdad formal la entenderíamos como la igualdad ante la ley, es decir un trato uniforme de todas las personas por parte de las normas, asegurando que ninguna persona sea discriminada o favorecida. Por otro lado, la igualdad material se enfoca en las

⁹⁷ Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, 371.

⁹⁸ Ecuador Corte Constitucional, "Sentencia n° 221-12-SEP-CC", en Caso n°: 1515-10-EP, 21 de junio de 2012, 42.

⁹⁹ *Ibíd.*

condiciones reales de las personas, que puede resultar ser la que menos garantiza a los ciudadanos como titulares de derechos. Por lo tanto, es fundamental examinar ambas perspectivas a la luz de los aspectos que consideramos importantes y que abordaremos a continuación.

Al profundizar en la igualdad formal, diríamos que este determina básicamente que todas las personas deben ser tratadas de igual manera ante la ley y sin distinción alguna como puede ser por motivos de política o cualquier otra condición personal o social.

Como señala Bobbio “[...] todos los individuos deben ser tratados de la misma manera ante la ley, sin distinción alguna [...]”.¹⁰⁰ Noguera Fernández por su parte señala que esta igualdad se traduce en la igualdad ante la ley, la igualdad-libertad y la igualdad de derechos, garantizando que todos los miembros de una sociedad sean tratados de manera equitativa y con pleno reconocimiento de sus derechos y libertades.¹⁰¹

En este contexto, la igualdad formal implica tratar en el marco normativo a todos los ciudadanos por igual sin considerar sus diferencias o desigualdades reales. Aunque el concepto de igualdad se puede analizar de diversas maneras, aquí se enfoca en que todos los seres humanos deben ser tratados de manera similar, ya que en términos generales no hay justificación para tratos distintos.

A diferencia de la igualdad formal, la igualdad material se enfoca en las condiciones efectivas de los individuos. Carmona Cuenca señala que la igualdad material puede llegar a entenderse como una reinterpretación del principio de igualdad formal en el Estado social de Derecho.¹⁰²

Esta igualdad busca de cierto modo terminar con las injusticias y reivindicar los derechos de ciertos grupos sociales excluidos que se encuentran en situaciones de desigualdad, constituyéndose como el mecanismo para obtener igualdad.

Como lo menciona Alarcón Cabrera, la igualdad material se refiere a garantizar la misma libertad para todos, no en términos de objetivos idénticos sino en ofrecer las mismas oportunidades para que cada persona pueda perseguir sus propios fines.¹⁰³

La igualdad material se refiere a la implementación de medidas que van más allá del

¹⁰⁰ Norberto Bobbio, *El futuro de la democracia*, 1. ed. en español, Sección de obras de política y derecho (México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1986), 123.

¹⁰¹ Albert Noguera Fernández, *La igualdad ante el fin del Estado social: Propuestas constitucionales para construir una nueva igualdad* (Madrid: Sequitur Ediciones, 2014), 15-6.

¹⁰² Encarnación Carmona Cuenca, “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*, n.º 84 (abril-junio de 1994), 271.

¹⁰³ Carlos Alarcón Cabrera, “Reflexiones sobre la igualdad material”, *Anuario de Filosofía del Derecho*, n.º 4 (1987): 40.

simple trato igualitario, pretendiendo ajustar las condiciones. Si bien puede considerarse como un objetivo loable, es importante abordarla con cautela y teniendo en cuenta los posibles riesgos, tratando de encontrar un equilibrio entre la necesidad de reducir las desigualdades y el respeto por los derechos individuales.

La igualdad formal y material son conceptos interrelacionados que juntos forman la base de un sistema legal justo. Mientras la igualdad formal garantiza que todas las personas sean tratadas de manera igual por las leyes, la igualdad material se esfuerza por corregir las desigualdades estructurales que podrían impedir que esta igualdad se genere.

Para lograr una verdadera justicia es esencial que los sistemas legales integren y apliquen ambos principios de manera coherente y efectiva.

Motivo por el cual, el principio de igualdad adentrándonos en materia tributaria, es fundamental para garantizar una distribución justa de las cargas fiscales con un tratamiento igual del sistema impositivo sin discriminación, asegurando una aplicación justa y proporcional de la norma.

Para Valdés Costa, la igualdad se constituye a partir de afirmar que todos los ciudadanos son iguales, lo que implica que la ley tributaria no debe hacer distinciones que resulten en perjuicio o beneficio para ciertos individuos o grupos.¹⁰⁴

La igualdad de todos los ciudadanos ante la ley implica un tratamiento equitativo, donde todos deben contribuir sin excepciones ni discriminaciones por el lugar de nacimiento, la clase social, la religión, la raza, el género u otras condiciones personales, reflejada en los criterios utilizados para medir o cuantificar las obligaciones tributarias.¹⁰⁵

Es decir que con este principio todos los contribuyentes deben ser tratados de manera equitativa, tanto en el trato formal como en el trato material. Es decir, el proceso de configuración y de recaudación de impuestos debe ser uniforme y no debe haber privilegios ni tratos especiales para ninguna persona obligada a pagarlos.

En el marco de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se reafirma que el principio de igualdad en materia tributaria exige que los contribuyentes con igual capacidad económica enfrenten una carga fiscal equivalente. A su vez, quienes presentan niveles distintos de capacidad contributiva deben asumir obligaciones tributarias diferenciadas, proporcionalmente ajustadas a su situación económica real.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, 371.

¹⁰⁵ Ernesto Lejeune Valcárcel, “El Principio de Igualdad”, en *Tratado de Derecho Tributario*, comp. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 226.

¹⁰⁶ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, accedido 7 de agosto de 2024, párr. 27, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2000-brasil-tema-i/>

Como se ha remarcado, es fundamental en la configuración de un sistema tributario justo. Relacionado con los ingresos y organizado políticamente, este principio es la base de otros principios tributarios y el que mejor refleja el valor de la justicia, estableciendo un sistema igualitario en el reparto de la carga tributaria.¹⁰⁷

En palabras de la Corte Constitucional del Ecuador “[...] El principio de igualdad en el ámbito constitucional tributario [...] se ha establecido con el objeto de impedir que se establezcan distinciones o se concedan prerrogativas a personas naturales o jurídicas con el fin de favorecer arbitrariamente a determinadas personas o empresas [...]”.¹⁰⁸

La igualdad en la aplicación de la ley exige que la norma se aplique de manera consistente y sin discriminación a todos aquellos que se encuentren en situaciones idénticas o similares. La identificación de las condiciones fácticas específicas de cada caso es fundamental para garantizar que la ley se aplique de manera imparcial y sin arbitrariedad, evitando así el abuso de poder por parte de las autoridades públicas.¹⁰⁹

Montaño sostiene que, si bien el principio de igualdad tributaria se basa en la igualdad jurídica de todos los ciudadanos ante la ley, este adquiere una dimensión valorativa que lo conecta directamente con los principios de equidad, no discriminación y la supresión de privilegios o tratamientos diferenciados injustificados. En consecuencia, dicho principio demanda no solo una igualdad formal en el tratamiento legal, sino también una igualdad sustantiva entre los contribuyentes, atendiendo a sus condiciones reales.¹¹⁰

Reforzando lo señalado, se destaca la relevancia del principio de igualdad en el sistema tributario, subrayando la necesidad de aplicar los impuestos de manera uniforme en relación con la capacidad contributiva para lograr una verdadera igualdad. Asimismo, se enfatiza que la igualdad tributaria es fundamental para garantizar un sistema justo, al prevenir distinciones arbitrarias y promover la equidad.

En este sentido, el principio de igualdad en el campo tributario se refiere a la idea de que los contribuyentes que se encuentran en situaciones equivalentes deben ser tratados de igual manera en lo que respecta a sus obligaciones fiscales.

¹⁰⁷ Juan Arrieta Martínez de Pisón, «Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva», *UNAM*, núm. 2, 2016, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/8.pdf>

¹⁰⁸ Ecuador Corte Constitucional, "Sentencia n° 221-12-SEP-CC", en Caso n°: 1515-10-EP, 21 de junio de 2012, 42.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ César Montaño Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, coord. Aimée Figueroa Neri (Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004), 223.

Ricardo Bara sostiene que la igualdad de la imposición implica igualdad en el sacrificio, es decir, distribuir la contribución de cada individuo a los gastos gubernamentales de manera que ninguno experimente las desventajas de su participación en el pago de forma diferente a los demás.¹¹¹

Es relevante incorporar la visión de Héctor Villegas, quien, en el contexto de la Constitución Argentina y su régimen fiscal, establece una conexión directa entre el principio de igualdad tributaria y el de capacidad contributiva. Villegas sostiene que este último implica que el sistema impositivo debe estructurarse de manera que los contribuyentes con mayor fortaleza económica soporten una proporción más elevada de las cargas fiscales del Estado.¹¹²

Asimismo, afirma que la capacidad contributiva es la base fundamental de la que surgen las garantías sustanciales, incluyendo la igualdad, que requiere evitar distinciones arbitrarias y solo permitir aquellas que estén justificadas por la capacidad contributiva.¹¹³

En conclusión, el principio de igualdad en materia tributaria es esencial para garantizar que las cargas fiscales se distribuyan de manera justa, sin discriminación y de forma proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

Este principio asegura que todos los ciudadanos sean tratados de manera igual por el sistema impositivo ante iguales circunstancias, evitando distinciones arbitrarias y promoviendo la igualdad en el trato formal y material.

Dada la relación de la igualdad con el principio de capacidad contributiva, la justicia tributaria solo se logra cuando se tiene en cuenta la capacidad económica de cada individuo para contribuir. Ambos principios son inseparables y complementarios, formando la base para un sistema tributario que sea verdaderamente justo.

2. Principio de capacidad contributiva

Partiremos este apartado con el criterio de Flores Polo, que menciona: “[...] Antiguamente el ejercicio del poder tributario era omnímodo. El Estado imponía los tributos de modo irrestricto y violento; sin garantías específicas para los contribuyentes [...]”.¹¹⁴

En el pasado el poder tributario del Estado era ilimitado y se ejercía de manera violenta y sin garantías para los contribuyentes. No existían restricciones en la imposición de tributos,

¹¹¹ Ricardo Enrique Bara, “Los Principios Económicos de la Tributación”, en *Tratado de Tributación*, dir. Vicente O. Díaz (Buenos Aires: Astrea, 2004), 64.

¹¹² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2017), 216.

¹¹³ *Ibíd.*

¹¹⁴ Pedro Flores Polo, *Derecho financiero y tributario peruano*, 2da. ed (Lima, Perú: Ediciones J. Valenzuela V., 1986), 151.

lo que dejaba a los ciudadanos vulnerables frente a los abusos fiscales.

El principio de capacidad contributiva surge como una respuesta a esta realidad, estableciendo que los impuestos deben basarse en la capacidad económica de cada persona, limitando así el poder del Estado y asegurando una distribución más justa de las cargas tributarias.

Un aspecto importante que se debe tomar en cuenta es que, al crear un tributo, este debe estar directamente vinculado a la capacidad económica del sujeto pasivo, considerando su capacidad contributiva absoluta.¹¹⁵

En este sentido la capacidad contributiva, también ha sido llamada capacidad de pago por los anglosajones (*ability to pay*),¹¹⁶ motivo por el cual, la entenderíamos como la aptitud que tiene el contribuyente para ser sujeto de obligaciones impositivas tributarias, contribuyendo al sostenimiento del gasto público.

Al respecto Manuel Hallivis menciona que la contribución a los gastos públicos debe ser en función de la capacidad contributiva, para que cada uno aporte la parte justa y adecuada que le corresponde, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma cualitativamente superior a los de menores recursos.¹¹⁷

La capacidad contributiva es “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado”.¹¹⁸ Este concepto se vincula con la capacidad que tiene el sujeto pasivo para aportar al financiamiento del gasto público, tomando en cuenta sus circunstancias particulares. La aplicación de este principio procura que los integrantes de un Estado contribuyan al sostenimiento de dicho gasto de forma proporcional a sus ingresos, rentas y egresos efectivos.

Para Orbegoso al hacer referencia al este principio menciona: “Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad”¹¹⁹. Así, la capacidad contributiva en el marco de lo jurídico y económico es aquella aptitud económica personal para aguantar las cargas fiscales en mayor o menor proporción en relación a los propios ingresos y

¹¹⁵ José Marcos Domínguez de Oliveira, *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio* (Rio de Janeiro: Renovar, 1988), 36.

¹¹⁶ Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 203.

¹¹⁷ Mauricio Durango Pérez et al., *III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* (Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013), 170, <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/iiijornadas.pdf>.

¹¹⁸ Universidad de las Américas Puebla, *Capítulo III capacidad contributiva* (Puebla: UDLAP, 2004), 1, http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf

¹¹⁹ Raúl Barrios Orbegoso y Humberto Medrano Cornejo, *Derecho tributario: Teoría general del impuesto* (Lima: Sirius, 1966), 62-3.

egresos.

Ruiz y Zornoza afirman que la capacidad contributiva constituye un componente fundamental en la estructura del tributo, y que debe funcionar como criterio orientador para establecer tanto la proporción de la carga fiscal como el monto específico de los tributos que deben ser satisfechos.¹²⁰

Según Troya la capacidad contributiva es un principio implícito que se puede deducir de dos máximas: la equidad y la progresividad.¹²¹

En consecuencia, de todo lo antes mencionado, se puede colegir que la capacidad contributiva es un elemento imprescindible a la hora de configurar o implementar tributos, puesto que estos deben corresponder a la aptitud del sujeto pasivo para asumirlos. El estudio de la capacidad contributiva en la creación o modificación de tributos permite acercarnos a la utopía de un sistema tributario justo e igualitario, donde efectivamente las persona que cuentan con una riqueza superior sean los que más contribuyen al sostenimiento del gasto público.

La capacidad contributiva como principio dentro del sistema tributario se refiere a la característica de una persona que la hace susceptible de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Esta aptitud demuestra la existencia de riqueza, que los legisladores consideran imponible al crear las normas fiscales.¹²²

Complementando la idea, Tulio Rosembuj señala que para que un tributo sea exigible no basta con la simple referencia a la coerción, ya que el gravamen es una herramienta utilizada por la administración para gravar manifestaciones de capacidad contributiva.¹²³ Este principio nace del principio de igualdad de las cargas tributarias y de la necesidad de contribuir al gasto público.¹²⁴

Al respecto, Novoa Herrera menciona:

[...] Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién [...].¹²⁵

¹²⁰ Violeta Ruiz y Juan Zornoza Pérez, "Sistema Tributario y Constitución," en *Finanzas Públicas y Constitución* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2004), 122.

¹²¹ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 98.

¹²² Alberto Tarsitano, *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional* (Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998), 409.

¹²³ Tulio Rosembuj, *La imposición como política* (Buenos Aires: Disenso Editorial, 1973), 23, citado en Héctor Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 157.

¹²⁴ Gerardo Novoa Herrera, "El Principio de la Capacidad Contributiva". *Derecho & Sociedad*, n.º 27 28 de abril de 2006, num 1 <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458.pdf>

¹²⁵ *Ibid.*

De ahí que la capacidad contributiva es definida como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.¹²⁶ Por lo tanto, podemos entender que el principio de capacidad contributiva se refiere a la aptitud económica individual del contribuyente para asumir las cargas fiscales en mayor o menor medida.¹²⁷

Es fundamental considerar las circunstancias particulares de cada persona, de modo que contribuyan al financiamiento del gasto público de acuerdo con sus capacidades, es decir, en proporción a sus rentas e ingresos.¹²⁸

Barrios menciona: “[...] Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad [...]”.¹²⁹ En complemento, Andrade Perilla citando a Moschetti, afirma: “[...] Definimos la capacidad contributiva como la parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario [...]”.¹³⁰

Adam Smith también nos proporciona una definición de capacidad contributiva, señalando que los ciudadanos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades.¹³¹

Las motivaciones de este examen que toma en consideración estos dos principios compaginan con la definición de Montero Trabel, que señala que el principio de capacidad contributiva es difícil de medir de manera precisa, y que su evaluación se puede llevar a cabo mediante la aplicación de otros principios, como el de justicia o el de igualdad tributaria.¹³²

Por otro lado, Dino Jarach sostiene que el concepto de capacidad contributiva es un principio a priori en el ámbito jurídico, lo que plantea dudas sobre la viabilidad de integrar un concepto apriorístico en la dogmática jurídica;¹³³ sin embargo, la posición mayoritaria va en la

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Raúl Barrios Orbegoso y Humberto Medrano Cornejo, *Derecho tributario: Teoría general del impuesto* (Lima: Sirius, 1966), 62-3.

¹³⁰ Mario Andrade Perilla, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales* (Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985), 240.

¹³¹ Adam Smith, *La riqueza de las naciones (Alianza)* núm. 250. Accedido el 26 de agosto de 2024. [http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20\(Alianza\).pdf](http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf).

¹³² Andrade Perilla, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, 236.

¹³³ Vid. Eddy María de la Guerra Zúñiga, "Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición", report (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017), 90, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5816>. Sobre esta condición Giuliani Fonrouge, señala que el principio:

línea de plantear del principio la condición de pauta fundamental para la debida edificación a cargo del órgano legislativo del régimen impositivo.

En este orden, para Alberto Tarsitano “[...] el principio de la capacidad contributiva concebido como principio jurídico es el principio calificador del ordenamiento financiero público reivindica para los impuestos un rasgo distintivo y particular [...]”,¹³⁴ con lo cual el principio se convierte en un elemento esencial que califica y da coherencia al ordenamiento financiero público. Además, distingue a los impuestos no solo como mecanismos de recaudación sino como instrumentos de justicia que deben reflejar la capacidad económica de los contribuyentes. Al reivindicar la equidad y proporcionalidad en la tributación, la capacidad contributiva asegura que la imposición fiscal no sea arbitraria, sino que responda a criterios éticos y normativos, garantizando que cada ciudadano contribuya según sus recursos.

A partir de estas dos visiones se refleja una tensión entre la flexibilidad en la aplicación del principio y su papel crucial en la coherencia y justicia del sistema fiscal. De todos modos, ambos enfoques destacan la importancia de que la tributación sea proporcional y equitativa, garantizando que los impuestos se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente y no se conviertan en un instrumento de carga desproporcionada.

De acuerdo con lo mencionado, podemos concluir que el principio de capacidad contributiva es una extensión del principio de igualdad en las cargas tributarias, que determina que cada ciudadano debe contribuir al gasto público de acuerdo con su capacidad económica individual. Principio que, al tiempo de reconocer las diferencias de las situaciones financieras de los contribuyentes, pretende equilibrar la distribución de las cargas fiscales de manera justa. Siguiendo la perspectiva de Novoa Herrera y otros autores mencionados, la capacidad contributiva no implica igualdad cuantitativa estricta, sino una contribución proporcional basada en la capacidad económica de cada individuo, similar a la definición de Adam Smith. Se enfatiza que la aplicación de este principio debe integrar otros postulados como la igualdad tributaria para alcanzar una distribución justa de las cargas fiscales.

Por tanto, el principio de capacidad contributiva, en el marco de la imposición directa deben adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes, jugando un rol crucial en la

"Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico". Para Fonrouge, este principio responde a una libertad por parte del legislador que, aunque persigue la justicia tributaria, este no es elevado al estatus de dogma jurídico. Esto sugiere que, aunque el principio busca garantizar que los contribuyentes aporten al fisco en función de su capacidad económica, no debe ser interpretado de manera rígida o absoluta. Vid. Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Depalma, 1962), 93.

¹³⁴ Alberto Tarsitano, *El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial* (Lima: Derecho & Sociedad, 2014), 120.

imposición directa y sobre todo en el impuesto a la renta siguiendo el contexto ecuatoriano.

La imposición directa como sabemos es aquella que grava directamente la riqueza de acuerdo con la capacidad que tiene el sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento del gasto público. Una característica destacable de este tipo de imposición es que no puede ser trasladada a otros sujetos, ya que se encarga de gravar situaciones de carácter duradero a cargo de la persona que expresa esa capacidad.¹³⁵

Giannini, en una línea argumentativa similar, sostiene que en la imposición directa el patrimonio o la renta de los sujetos se incorporan al ámbito de la tributación.¹³⁶

La imposición directa, al gravar directamente la riqueza de los individuos, se alinea perfectamente con el principio de capacidad contributiva. Al hacerlo, se asegura de que la carga tributaria no recaiga desproporcionadamente sobre los sectores más vulnerables de la población. Además, al no poder ser trasladada a otros sujetos, la imposición directa garantiza que quienes realmente generan la riqueza también asuman la responsabilidad de financiamiento.

En lo que respecta a al posicionamiento de este principio en el sistema tributario, como se ha indicado, la Constitución ecuatoriana no hace una referencia explícita al principio de capacidad contributiva, lo que ha obligado a los administradores de justicia a interpretarlo en relación con otros principios constitucionales.

No obstante, la Corte Constitucional del Ecuador ha resaltado el rol cardinal del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario, como se constata en la sentencia No. 016-15-SIN-CC, que señala: “[...] Tal es el caso de principios como el de ‘proporcionalidad’, ‘capacidad contributiva’ y de ‘no confiscatoriedad’, los cuales, pese a no constar en la Norma Suprema, guardan una estrecha relación con los principios enunciados en el artículo 300 de la Constitución [...]”.¹³⁷

Si bien una falta de mención directa puede dar lugar a inconvenientes en la aplicación práctica del principio, pudiendo generar ambigüedades en su implementación, esta se ha visto solventada por la misma estructuración del sistema tributario y pronunciamientos jurisdiccionales que han dado lugar a su aplicación en la imposición directa. Situación que ha prevenido el riesgo de que se vulneren las condiciones de los contribuyentes, pues a pesar de

¹³⁵ Marco César García Bueno, “El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en *Conceptos de reforma fiscal*, ed. Gabriela Ríos Granados (Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas / Universidad Nacional Autónoma de México, 2002), 68.

¹³⁶ A. D. Giannini, *Instituciones de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957), 324.

¹³⁷ Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia N.º 016-15-SIN-CC, Caso N.º 0055-14-IN*, 13 de mayo de 2015, 27.

una ausencia de una base constitucional clara, al parecer resulta difícil llegar a interpretaciones dispares o incluso a la adopción de políticas fiscales que no reflejen adecuadamente la capacidad económica real de los ciudadanos.

Sin embargo, para un sector mayoritario de la doctrina la falta de invocación expresa del principio no merma su virtualidad, pues se trata de una exigencia lógica insalvable que legitima la intervención pública y dota de racionalidad al esquema normativo impositivo implementado acorde a postulados de justicia en la tributación.

Enfatizando lo indicado, la Corte Constitucional en sentencia No. 004-11-SIN-CC, señala:

[...] El principio de la capacidad contributiva se constituye en el eje transversal, toda vez que su fundamento está dado por el deber de contribuir y se constituye en la base de medida de las prestaciones tributarias y límite de la presión tributaria. La capacidad contributiva dentro del Estado constitucional de derechos y justicia encuentra una doble dimensión: la primera relacionada con el hecho que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y como contrapartida, los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica [...].¹³⁸

Como queda de manifiesto, en el contexto de un Estado constitucional de derechos y justicia, la capacidad contributiva adquiere una doble dimensión. Por un lado, solo las manifestaciones de riqueza sean directas o indirectas, son susceptibles de tributación, configurando así los hechos generadores de la obligación tributaria. Por otro lado, el principio exige que los ciudadanos contribuyan de acuerdo con su capacidad económica real, asegurando que la carga tributaria se distribuya de manera equitativa y proporcional. Este enfoque busca equilibrar las necesidades del Estado con la justicia social, permitiendo que la carga tributaria sea razonable y proporcional a las posibilidades económicas de cada individuo.

El principio de capacidad contributiva contempla dos esferas de aplicación que deben ser atendidas por el Estado en distintas fases del ejercicio de su facultad tributaria.

La articulación de ambos ámbitos permite al Estado estructurar un sistema fiscal que no se limite únicamente a la recaudación de ingresos, sino que también promueva el bienestar general, al tener en cuenta tanto la capacidad económica objetiva como las condiciones personales subjetivas de los contribuyentes, fomentando así un enfoque integral que contribuye a una distribución equitativa de la carga tributaria.¹³⁹

¹³⁸ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia, en Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC, 18 de agosto de 2011, 12-3.

¹³⁹ Emilio Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva* (Milano: Giuffrè, 1961), 54-6.

Uno de los ámbitos de aplicación del principio de capacidad contributiva es el objetivo, que corresponde asegurar que el legislador tome en cuenta únicamente expresiones reales de capacidad económica al definir los elementos que generan la obligación tributaria y al establecer el monto correspondiente, excluyendo aquellas manifestaciones que sean solo aparentes o ficticias.¹⁴⁰

Al respecto, Moschetti menciona que “la capacidad económica es reconocida como presupuesto, soporte, límite máximo, causa justificadora de la exacción”,¹⁴¹ siendo así en el ámbito objetivo el legislador debe basarse únicamente en indicios reales de riqueza para establecer obligaciones tributarias y su cuantía busca garantizar una evaluación justa y objetiva de la capacidad económica de los contribuyentes.

Como señala este autor, esta capacidad se erige como un pilar fundamental que no solo justifica la imposición de tributos, sino que también establece límites claros para evitar abusos en la exacción, promoviendo así un sistema tributario más equitativo y transparente.

El segundo ámbito de aplicación es el subjetivo que permite evaluar si la cantidad de riqueza que el legislador ha establecido como gravable (basada en el ámbito objetivo) realmente se puede considerar como riqueza efectiva sujeta a los impuestos fijados considerando circunstancias personales y familiares del contribuyente.

Según Fernández, el enfoque subjetivo del principio de capacidad contributiva analiza al contribuyente considerando sus circunstancias individuales, incluyendo los recursos necesarios para garantizar su subsistencia.¹⁴²

En este sentido, la evaluación de la riqueza gravable por parte del legislador debe considerar si ésta realmente refleja la capacidad económica del contribuyente, teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Enfoque, como señala este autor, crucial ya que se centra en la realidad del contribuyente y su coste de vida.

¹⁴⁰ Mauricio Sáenz Espinosa, "El principio de capacidad contributiva en el impuesto a la renta de personas naturales" (tesis, Universidad San Francisco de Quito, 2005), 52, <https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/280/1/77200.pdf>

¹⁴¹ Francesco Moschetti, Rafael Navas Vázquez, y Juan Calero, *El principio de capacidad contributiva* (Ministerio de Hacienda, 1980), 261, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=47690>.

¹⁴² Francisco Fernández Segado, "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública (RVAP). Administrazio Publikoaren Euskal Aldizkaria*, n.º 47 (1997): 99.

Capítulo tercero

El impuesto a la renta con relación a los principios de igualdad y de capacidad contributiva. Examen del caso ecuatoriano

Empezamos este capítulo reafirmando la necesidad de contar con un esquema tributario que sea reflejo de la observancia de los principios que dan soporte a la materia, en términos que implique considerar un verdadero sistema tributario, el cual, en palabras del profesor Sainz de Bujanda, “[...] sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecúa a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho [...]”.¹⁴³

En este sentido, un sistema tributario suele sustentarse en la configuración tanto de tributos directos, que son los que gravan sobre la renta y el patrimonio, como de tributos indirectos como el caso de los que gravan el consumo.

La importancia de la imposición a la renta como la figura más representativa de los impuestos directos consta reconocida en el propio texto constitucional al establecer como prioritaria la imposición directa y progresiva.¹⁴⁴ Siendo así, el impuesto a la renta como una de las principales fuentes de ingresos para las arcas fiscales de nuestro país ocupa un lugar prioritario en el marco constitucional.

En este examen se destaca los aspectos de mayor relevancia del régimen impositivo a la renta en concordancia con los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva que tutelan la correcta aplicación de este tributo, por lo que se pone en consideración los siguientes hallazgos.

1. Definición de renta en la legislación ecuatoriana

Como lo revisamos anteriormente, la definición de renta contenida en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno presenta debilidades conceptuales y técnicas que podrían llegar a generar incertidumbre interpretativa y problemas prácticos en su aplicación. Aunque

¹⁴³ Fernando Sainz de Bujanda, *La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales* (Valencia: Consejo General de Cámaras de la Propiedad, 1987), 6.

¹⁴⁴ El art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, señala: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

cumple la función básica de identificar las fuentes gravables correspondientes a las de trabajo, capital o ambas, su formulación resulta insuficiente frente a las exigencias de un sistema tributario coherente y alineado a principios tributarios como son el igualdad y capacidad contributiva.

Esto podría llegar a tener profundas implicaciones para el sistema tributario, ya que afectaría la correcta aplicación del principio de capacidad contributiva y pone en riesgo la igualdad tributaria, considerados como pilares fundamentales de un sistema fiscal justo, lo que podría generar el riesgo de diversas problemáticas y ambigüedades que impactan tanto la comprensión del gravamen como su aplicación práctica.

Para Andrés Gutiérrez la ausencia de una definición legal clara sobre el concepto de renta no solo genera incertidumbre jurídica, sino que también abre la puerta a interpretaciones arbitrarias que afectan el principio de seguridad jurídica y la capacidad de los contribuyentes de prever sus obligaciones fiscales.¹⁴⁵

Asimismo, Héctor Villegas nos menciona que una definición precisa de los elementos constitutivos de un impuesto en la legislación resulta indispensable para garantizar la seguridad jurídica, dado que evita discrecionalidades en su aplicación y asegura que los contribuyentes puedan prever con claridad sus obligaciones fiscales.¹⁴⁶

Las definiciones de los autores que hemos referido en el primer capítulo, junto con la propuesta planteada en este trabajo remite a aspectos clave como la utilidad, el ingreso neto, la periodicidad y la capacidad contributiva. Esto resalta la importancia de contar con conceptos claros y precisos que faciliten tanto a los contribuyentes como a los operadores jurídicos la comprensión y debida aplicación de este gravamen.

La definición formal que consta en la norma tributaria, puede provocar que el impuesto a la renta no refleje de manera adecuada el principio de capacidad contributiva, el cual por su correlación, se constituye como un elemento esencial para garantizar la igualdad tributaria, lo que podría derivar en el riesgo de que el tributo no cumpla con su propósito redistributivo.

En este contexto, se considera imperativo que el órgano legislativo ecuatoriano incorpore una definición del impuesto a la renta en la Ley de Régimen Tributario Interno basada en criterios doctrinales sólidos y adaptada a las necesidades y particularidades del sistema tributario nacional. Esta definición debería ser lo suficientemente amplia para incluir diversas

¹⁴⁵ Andrés Gutiérrez Pérez, *Los principios de la tributación y su incidencia en el diseño del impuesto sobre la renta* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015), 42.

¹⁴⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Editorial Depalma, 2000), 312.

fuentes de ingreso, pero también precisa para evitar ambigüedades interpretativas. Además, debería alinearse con los principios de capacidad contributiva e igualdad, asegurando que el impuesto cumpla su función redistributiva y garantice la seguridad jurídica para los contribuyentes.

Como propuesta del presente examen, se plantea entender la renta como el beneficio o ganancia neta que, con una periodicidad anual, surge del trabajo, del capital o de la combinación de ambos y que representa un incremento real en la riqueza de una persona natural o jurídica. Esta manifestación de capacidad contributiva, que impacta directamente en su patrimonio, debe ser susceptible de valoración económica y reflejar una verdadera disponibilidad de recursos.

2. Falta de constitucionalización de los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador

Partiendo del criterio de Ana Pocop, el Derecho tributario como rama del Derecho “[...] está fundamentado en principios constitucionales, que son los que le han dado vida y que también son conocidos como garantías del contribuyente o limitaciones al poder imperio del Estado [...]”.¹⁴⁷

La Constitución de la República del Ecuador establece en su artículo 300 que el régimen tributario se fundamenta en los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Sin embargo, este artículo omite la inclusión explícita de dos principios fundamentales del derecho tributario, los correspondientes a igualdad tributaria y la capacidad contributiva.

Sobre estos principios Tipke destaca que la igualdad y la capacidad económica actúan como limitaciones al poder del Estado, promoviendo la justicia fiscal y asegurando la proporcionalidad en la carga tributaria.¹⁴⁸

Como revisamos anteriormente, el principio de igualdad tributaria exige que los tributos se apliquen de manera uniforme a sujetos que se encuentren en condiciones equivalentes, lo que garantiza que no existan tratamientos arbitrarios o discriminatorios y el principio de capacidad contributiva establece que los impuestos deben establecerse conforme a la capacidad

¹⁴⁷ Ana Esther Pocop Matzar, *La Importancia de los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario* (tesis de licenciatura, Universidad Panamericana, 2009), 11.

¹⁴⁸ Klaus Tipke, *Principios constitucionales en el derecho tributario alemán*, Seminario Hispano Alemán de Derecho Tributario (Madrid: IEF, 1990), 1-3.

económica de cada contribuyente, promoviendo de esta manera una distribución justa de las cargas tributarias, en este caso del impuesto a la renta.

Alrededor de la positivización de estos principios en el terreno tributario, en países como España e Italia, la capacidad contributiva y la igualdad tributaria están expresamente constitucionalizadas, lo que les otorga un carácter vinculante y obliga a que toda la legislación tributaria se ajuste a los mismos, lo que conlleva a invalidar impuestos regresivos.

Para Horacio G. Corti "[...] Los principios constitucionales tributarios limitan el poder estatal de imposición. Se trata de límites sustanciales que imponen parámetros que deben respetarse al momento de dictarse la legislación. Sólo por ley resulta legítima la tributación, pero a su vez esa decisión legal se encuentra constreñida dentro de ciertos límites sustanciales y de contenido que, en caso de ser transgredidos, abren la posibilidad de su impugnación por inconstitucionalidad [...]".¹⁴⁹

Para Jarach "[...] Los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva [...]".¹⁵⁰

La falta de constitucionalización expresa de estos principios tributarios en el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana podría considerarse como una omisión significativa que debilita la estructura jurídica del sistema tributario nacional.

Sin embargo, dichos principios sí se encuentran presentes en la configuración general del ordenamiento tributario nacional, pues el principio de igualdad, como parámetro rector y de aplicación transversal, está reconocido en la propia Constitución de manera general y se ve reflejado en la imposición directa.

De igual forma, el principio de capacidad contributiva, que ha sido objeto de pronunciamientos de la Corte Constitucional, se evidencia su aplicación en la propia naturaleza de la imposición directa nacional, principio que se encuentra implícitamente incorporado y aplicado en el sistema tributario ecuatoriano. Así, aunque no aparezca de manera explícita en el artículo 300, su vigencia práctica resulta indiscutible.

No obstante, se sugiere avanzar hacia una constitucionalización expresa de estos principios, con el fin de fortalecer su aplicación y dotar al sistema tributario de mayor seguridad jurídica. Ello permitiría mejorar los estándares de justicia fiscal y evitar posibles yerros

¹⁴⁹ Horacio Corti, "Hacienda Pública y Derecho Constitucional", *Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, junio de 1998, 4.

¹⁵⁰ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999), 313.

interpretativos que puedan surgir de la ausencia de una referencia clara en el texto constitucional.

3. Trato diferenciado en los ingresos provenientes de actividades laborales de los ingresos de capital

Se realiza un análisis de los postulados de la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que podría representar un tratamiento diferenciado entre los ingresos derivados de actividades laborales y aquellos provenientes del capital. Esta distinción normativa, que podría llegar a responder a criterios de política fiscal, también genera una tensión respecto de los principios de igualdad tributaria y de capacidad contributiva, considerados como pilares fundamentales del sistema impositivo.

En efecto, el principio de igualdad tributaria exige que los contribuyentes en situaciones económicas equivalentes reciban un trato similar, evitando privilegios o cargas desproporcionadas. Sin embargo, al establecer regímenes diferenciados para rentas de trabajo y rentas de capital, se corre el riesgo de introducir inequidades que afectan la justicia del sistema.

Por su parte, el principio de capacidad contributiva que es reconocido por la doctrina y la jurisprudencia constitucional, demanda que la carga fiscal se ajuste a la verdadera aptitud económica del contribuyente. En este sentido, cualquier diferenciación normativa debe justificarse en razones objetivas y proporcionales, pues de lo contrario podría traducirse en una afectación directa al patrimonio y en una percepción de desigualdad frente al deber común de contribuir.

En este contexto, la justificación de este análisis radica en que la diferenciación entre ingresos laborales y de capital debe mantener coherencia con los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva, asegurando que el sistema tributario se configure de manera justa. Por ello, para efectos de la presente investigación, se abordarán tres aspectos fundamentales: las exenciones, las deducciones y la tarifa, como elementos centrales para evaluar la consistencia del régimen tributario con dichos principios.

3.1. Respecto a las exenciones

La Ley de Régimen Tributario Interno contempla diversas exenciones al impuesto a la renta ecuatoriano, constantes en el capítulo tercero de este cuerpo normativo, específicamente a partir del artículo 9. Para lo cual analizaremos si las exenciones aplicables a los ingresos derivados de actividades laborales y aquellas que corresponden a los ingresos de capital, reflejar

un tratamiento diferenciado que podría vulnerar los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva.

De esta manera, la norma contempla un conjunto de exenciones al impuesto a la renta que benefician de manera particular a los ingresos provenientes de capital, reflejando una política fiscal orientada a promover y priorizar la inversión privada. En primer lugar, se encuentran exentos los dividendos y utilidades distribuidos entre sociedades residentes. Esta excepción tiene como finalidad evitar la doble imposición económica, lo cual, para efectos de este análisis, constituye una aplicación adecuada, en tanto respeta el principio de capacidad contributiva y la igualdad material, al impedir que un mismo ingreso sea gravado de manera reiterada en distintos niveles de imposición. La norma también contempla para los ingresos de capital una exención aplicada a las utilidades, rendimientos o beneficios generados por sociedades, fondos o fideicomisos de titularización dedicados a la inversión y administración de activos inmuebles, lo cual yace del interés de las políticas del estado en canalizar recursos hacia el sector inmobiliario. De igual manera, los intereses percibidos por depósitos de ahorro a la vista y los rendimientos derivados de depósitos a plazo fijo e inversiones en renta fija gozan de exoneración, teniendo la premisa del incentivo tanto el ahorro como la estabilidad del sistema financiero. Desde la perspectiva del principio de capacidad contributiva, estas exenciones pueden justificarse parcialmente. En el caso de los depósitos de ahorro y de renta fija, la exoneración busca proteger a pequeños ahorristas y estimular la confianza en el sistema financiero, lo cual puede considerarse acorde con la idea de que no todo ingreso refleja una verdadera aptitud económica para contribuir. Sin embargo, cuando se trata de utilidades provenientes de fideicomisos o sociedades inmobiliarias, la justificación es más cuestionable, pues en muchos casos estos ingresos sí constituyen manifestaciones claras de riqueza y capacidad económica, especialmente para grandes inversionistas.

Asimismo, la Ley de Régimen Tributario Interno libera de gravamen las utilidades provenientes de la enajenación ocasional de inmuebles, reconociendo el carácter extraordinario y no habitual de este tipo de operaciones. Esta disposición se encuentra en armonía con el principio de capacidad contributiva, en la medida en que evita gravar ingresos que no reflejan una fuente permanente de riqueza, sino un hecho aislado que no necesariamente revela una aptitud económica sostenida para contribuir. De este modo, se respeta la igualdad material, al diferenciar entre quienes obtienen ingresos regulares y constantes, que sí deben tributar, de quienes perciben beneficios esporádicos, cuya imposición podría resultar desproporcionada.

De igual forma, se incluyen dentro de las exenciones los ingresos generados por fideicomisos mercantiles, fondos de inversión y fondos complementarios. Estas figuras

jurídicas y financieras cumplen la función de diversificar los instrumentos de inversión y canalizar recursos hacia distintos sectores de la economía. La exoneración responde a la lógica de incentivar la participación de los contribuyentes en mecanismos de ahorro e inversión colectiva, lo cual contribuye al desarrollo del mercado financiero. Desde la perspectiva de la capacidad contributiva, se reconoce que estos ingresos, al estar sujetos a procesos de inversión y reinversión, no constituyen una manifestación directa de riqueza disponible para el contribuyente, sino que forman parte de estructuras que buscan dinamizar la economía.

En el ámbito bursátil, la norma exonera las utilidades obtenidas por la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en bolsa, así como aquellas derivadas de la cesión de acciones en fondos o fideicomisos de titularización. Estas medidas persiguen dinamizar el mercado de valores y fortalecer la seguridad jurídica de los mecanismos de inversión, generando confianza en los agentes económicos. En términos de igualdad, la exención evita que los inversionistas enfrenten una carga tributaria que podría desincentivar la movilidad del capital y la liquidez del mercado. Además, desde la óptica de la capacidad contributiva, se reconoce que las ganancias bursátiles dependen de factores externos y de riesgo, por lo que gravarlas de manera plena podría desconocer la naturaleza incierta y volátil de este tipo de ingresos.

Las reformas introducidas en 2023 ampliaron el catálogo de exenciones para favorecer nuevas inversiones productivas en sectores estratégicos como energías renovables, gas natural, hidrógeno verde y turismo, reflejando una política fiscal orientada hacia la sostenibilidad y el desarrollo económico de largo plazo.

En el caso de los ingresos laborales, las exenciones se concentran en situaciones de protección social y justicia distributiva. Así, se encuentran exentas las prestaciones del IESS, las pensiones patronales jubilares y las pensiones de los regímenes especiales de ISSFA e ISSPOL, así como las que perciben los pensionistas del Estado. También se liberan de gravamen los viáticos, el rancho de la Fuerza Pública y los gastos de viaje, hospedaje y alimentación vinculados al cumplimiento de funciones laborales. A ello se suman las décima tercera y décima cuarta remuneraciones, las becas y estipendios para estudios o capacitación, y las bonificaciones por desahucio o indemnización por despido intempestivo. Estas exenciones reflejan una lógica de protección al trabajador frente a contingencias sociales y económicas, reconociendo que dichos ingresos no constituyen una manifestación plena de capacidad contributiva, sino mecanismos de compensación o apoyo.

De igual manera, se contemplan exenciones para personas mayores de 65 años y personas con discapacidad, lo que responde directamente al principio de igualdad material, al otorgar un

trato diferenciado a quienes se encuentran en condiciones de vulnerabilidad. También se incluyen los intereses pagados por trabajadores en préstamos para adquirir acciones de su empleadora, la compensación económica para alcanzar el salario digno, y los excedentes percibidos por miembros de organizaciones de economía popular y solidaria. En todos estos casos, la exención se justifica en la necesidad de garantizar condiciones mínimas de subsistencia e igualdad, evitando que la carga tributaria recaiga sobre ingresos que no reflejan una verdadera aptitud económica para contribuir.

Por contraste, las exenciones de ingresos de capital responden a una lógica distinta, que sería la promoción de la inversión privada y el dinamismo del mercado financiero que buscan incentivar la acumulación y movilidad del capital, otorgando un trato preferente a quienes participan en actividades financieras o inmobiliarias.

En conjunto, estas disposiciones reflejan una política fiscal que busca equilibrar la justicia tributaria con la promoción de la inversión. Si bien privilegian a los ingresos de capital frente a los ingresos laborales, en los casos señalados se aprecia una coherencia con los principios constitucionales de capacidad contributiva e igualdad material, al evitar gravar manifestaciones extraordinarias, indirectas o inciertas de riqueza que no revelan una aptitud económica estable para contribuir.

Sin embargo, el análisis comparativo evidencia que las exenciones laborales se encuentran en mayor medida acordes con los principios de igualdad y capacidad contributiva, al proteger a grupos vulnerables y reconocer ingresos que no reflejan una verdadera aptitud económica para tributar. En cambio, las exenciones de capital, aunque justificadas en parte por la necesidad de evitar doble imposición o incentivar sectores estratégicos, terminan configurando un régimen más favorable para quienes poseen mayores recursos, lo que genera tensiones con la igualdad material y cuestiona la coherencia del sistema tributario ecuatoriano con los valores constitucionales relacionados a una justicia fiscal.

Las exenciones para ingresos de capital, aun teniendo finalidades económicas legítimas, como incentivar la inversión, evitar la doble imposición o dinamizar mercados estratégicos, estos generan un régimen objetivamente más favorable para quienes ya poseen recursos y capacidad económica superior, mientras que las exenciones laborales se orientan principalmente a cubrir necesidades de subsistencia o compensar contingencias sociales. Por contraste, las exenciones aplicables a los ingresos laborales responden a una lógica de protección social, ingresos que claramente no constituyen aumentos reales de riqueza, sino mecanismos destinados a sostener la vida digna del trabajador, compensar riesgos, o aliviar situaciones de vulnerabilidad, por lo que precisamente en estos casos, la exención opera como

garantía de igualdad sustantiva, pues impide que la carga fiscal recaiga sobre ingresos que no expresan una aptitud económica plena.

De este modo, el sistema tributario consolida una estructura en la que el capital recibe un trato más favorable que el trabajo, aun cuando el primero manifiesta una aptitud económica mayor y más estable.

En este contexto, se considera que de cierta manera si se compromete el principio de igualdad, pues establece beneficios tributarios que favorecen a quienes se encuentran en mejor posición económica, sin un fundamento constitucional suficientemente robusto que justifique el trato preferente frente al resto de contribuyentes. Y se vulnera el principio de capacidad contributiva, al permitir que ingresos relevantes y permanentes derivados del capital queden exentos, mientras las rentas del trabajo, aunque protegidas en algunos casos, siguen siendo la principal base de recaudación.

3.2. Respetto de las deducciones

En el marco del sistema tributario de nuestro país, la Ley de Régimen Tributario Interno ha establecido un conjunto de disposiciones orientadas a permitir que los contribuyentes puedan deducirse ciertos rubros de sus ingresos brutos, a fin de poder calcular la base imponible del impuesto a la renta. Estas deducciones se encuentran reguladas en el capítulo cuarto, relativo a la depuración de ingresos, específicamente en su primera sección, la cual establece las deducciones aplicables al impuesto a la renta.

El régimen de deducciones contemplado en la Ley de Régimen Tributario Interno revela un tratamiento claramente diferenciado entre los ingresos provenientes de capital y los ingresos derivados del trabajo. Esta distinción no es menor, pues dentro de su configuración existe un diseño estructural que privilegia por un lado una deducción amplia de los costos y gastos asociados a los ingresos de capital, mientras a la par se evidencia una limitación en los ingresos laborales. En consecuencia, esto genera diferencias sustantivas en la determinación de la base imponible y, por ende, en la carga tributaria efectiva que soportan ambos tipos de contribuyentes.

En lo que respecta a los ingresos de capital, provenientes de inversiones, actividades empresariales, rendimiento de activos o financiamiento, la normativa ecuatoriana admite un catálogo extenso y diversificado de deducciones, tanto es así que el artículo 10 de la LRTI permite descontar prácticamente todos los costos necesarios para obtener, mantener y mejorar la renta gravada: gastos financieros e intereses de deudas; depreciaciones y amortizaciones de activos; provisiones para incobrables; pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor; tributos y

seguros relacionados con la actividad; gastos de viaje, publicidad y promoción comercial; inversiones ambientales; servicios técnicos y pagos al exterior; así como incentivos que incluso otorgan deducciones incrementadas según el destino o finalidad del gasto. Estos beneficios, contribuyen a que la base imponible refleje la renta neta realmente obtenida, evitando la imposición sobre ingresos irreales que no reflejan la capacidad real de pago del contribuyente. En este contexto, estas deducciones demuestran una aplicación coherente del principio de capacidad contributiva.

No obstante, si analizamos el tratamiento otorgado a los ingresos laborales, nos encontramos ante una desigualdad evidente al compararla con los ingresos de capital, ya que a diferencia de las rentas del capital, quienes perciben ingresos del trabajo, únicamente pueden acceder a la rebaja por gastos personales, un beneficio que se encuentra limitado en monto, naturaleza y alcance. Esta rebaja no funciona como una deducción propiamente dicha, pues no reduce la base imponible, sino como un descuento aplicado al impuesto causado, circunscrito al consumo básico del contribuyente. De este modo, el trabajador no puede deducir los gastos reales vinculados a su actividad, como formación profesional, transporte, adquisición de herramientas, provisión de equipos, seguros o cualquier erogación necesaria para mantener su fuente laboral. Así, mientras el capital tributa sobre una renta neta ajustada a sus costos, el ingreso laboral tributa casi sobre la totalidad de sus ingresos, pese a que también enfrenta gastos indispensables que afectan su capacidad económica.

Este tratamiento asimétrico genera tensiones evidentes con el principio de igualdad tributaria, que exige tratar de manera equivalente a quienes están en situaciones comparables y justifica las diferenciaciones solo cuando responden a criterios objetivos y proporcionales. En el sistema vigente, los perceptores de rentas del capital disponen de amplios mecanismos para adecuar su tributación a su situación económica real, mientras que los trabajadores quedan sujetos a un régimen rígido y restrictivo, que no reconoce los costos propios de la generación del ingreso laboral. Esta desigualdad es especialmente problemática si se considera que para la mayoría de contribuyentes los ingresos del trabajo constituyen su única fuente de subsistencia.

El desequilibrio también contraviene el principio de capacidad contributiva, pues la carga fiscal termina siendo proporcionalmente más alta para quienes obtienen ingresos del trabajo. A igualdad de ingresos brutos, el trabajador soporta un impuesto mayor que el inversionista o empresario, cuyos ingresos se ven reducidos por una amplia gama de deducciones operativas, contables y financieras. En la práctica, el sistema grava la renta bruta del trabajador y la renta neta del capital, pese a que, desde una perspectiva económica, ambos realizan erogaciones indispensables para generar sus ingresos. Ello deriva en una tributación que no descansa sobre

la verdadera capacidad económica del contribuyente, afectando la proporcionalidad y equidad del tributo.

La deducción por gastos personales en el impuesto a la renta de personas naturales se implementó en el Ecuador a partir del año 2008, como parte de la reforma tributaria que introdujo por primera vez un beneficio destinado a reconocer ciertos desembolsos esenciales del contribuyente. No obstante, este mecanismo ha sufrido múltiples modificaciones a lo largo del tiempo, y su alcance se ha visto progresivamente restringido, especialmente con las reformas de 2020 y 2023, que limitaron los montos máximos deducibles y transformaron la deducción en una simple rebaja al impuesto causado. Esta evolución contrasta con el tratamiento de las deducciones aplicables a los ingresos de capital, cuyas normas han sido objeto de reformas prácticamente cada año, ampliando, ajustando o introduciendo nuevos rubros deducibles.

Esta situación genera desigualdad porque el capital ha podido depurar ampliamente su renta mediante deducciones constantes y actualizadas, mientras que el trabajo enfrenta límites cada vez más estrictos. Así, dos contribuyentes con ingresos similares podrían en la práctica terminar soportando cargas fiscales distintas, afectando directamente a la igualdad material.

En conclusión, las deducciones aplicables a los ingresos de capital no son, por sí mismas, contrarias a los principios tributarios, ya que responden a la necesidad de gravar la renta neta y no una renta alejada a la capacidad real de pago. No obstante, su contraste con el régimen aplicable a los ingresos laborales revela una asimetría estructural que termina beneficiando al capital sobre el trabajo sin una justificación plausible en términos de igualdad material o capacidad contributiva. El diseño actual, al permitir la depuración plena de la renta de capital y negar un reconocimiento equivalente a los costos reales que enfrenta el trabajador, genera una carga tributaria más gravosa. Esta situación evidencia la necesidad de una revisión legislativa orientada a equilibrar ambos regímenes y garantizar que todos los contribuyentes tributen conforme a su verdadera capacidad económica, en respeto al mandato constitucional de igualdad y justicia tributaria.

3.3. Respecto a las Tarifas diferenciadas sobre rentas del trabajo y del capital en el sistema tributario ecuatoriano

En el capítulo VII de la Ley de Régimen Tributario Interno se encuentran reguladas las tarifas aplicables al impuesto a la renta en el Ecuador. En el marco de la presente investigación, se examinarán las tarifas que gravan los ingresos derivados del trabajo o actividad laboral y aquellas que recaen sobre los ingresos provenientes del capital.

El sistema tributario ecuatoriano sobre la renta impone tarifas distintas según el origen del ingreso del contribuyente. En relación con las rentas del trabajo, el artículo 36 literal a) de la Ley de régimen Tributario Interno, fija una tabla progresiva que alcanza tarifas marginales de hasta el 37%, aplicable a ingresos derivados de actividades laborales, profesionales o de prestación de servicios. Lo cual, demuestra un tratamiento tributario del trabajo, que yace sobre una estructura progresiva robusta que presume que el ingreso laboral constituye la manifestación más directa y estable de capacidad económica.

En lo que respecta a rentas de capital, estos reciben un tratamiento marcadamente diferenciado, ya que tributan bajo una tarifa fija del 25%, sin que exista progresividad, y con la posibilidad de reducciones mediante incentivos asociados a reinversión, nuevas inversiones o contratos de inversión. Estas disposiciones revelan que las rentas del capital se someten a tarifas planas inferiores a las máximas aplicadas a las rentas del trabajo, y que, además, están rodeadas de incentivos y condiciones favorables orientados a su reducción efectiva. Desde la perspectiva del principio de igualdad, su vulneración puede manifestarse tanto en el plano de la igualdad formal como en el de la igualdad material. En el primer caso, se quebranta la exigencia de otorgar un mismo trato jurídico a contribuyentes que se encuentran en condiciones económicas comparables, pues reciben tratamientos impositivos distintos únicamente por la fuente de sus ingresos, laborales o de capital. En el segundo, se desconoce la igualdad material, ya que la diferenciación carece de una justificación objetiva y razonable y termina favoreciendo a quienes obtienen rentas de capital frente a quienes dependen exclusivamente de su esfuerzo personal, generando una inequidad sustantiva en la distribución de las cargas tributarias.

En la práctica, los contribuyentes que perciben ingresos provenientes del capital, los cuales, en determinadas circunstancias, pueden evidenciar una capacidad económica igual o incluso superior a la de quienes obtienen ingresos exclusivamente del trabajo, podrían llegar a terminar soportando cargas fiscales más reducidas.

Desde la óptica del principio de capacidad contributiva, las asimetrías descritas resultan aún más evidentes. Mientras el ingreso laboral está sujeto a una progresividad estricta que busca ajustar la carga fiscal a la capacidad económica individual, las rentas de capital son gravadas mediante una tarifa única y relativamente baja, que no se ajustan a la magnitud real del beneficio económico recibido. La ausencia de progresividad en los ingresos de capital resulta insuficiente para gravar la capacidad económica del contribuyente y el impuesto que efectivamente debe ser pagado. Esta estructura fragmentada debilita la función redistributiva del impuesto a la renta y diluye su función de gravar de manera más intensa a quienes ostentan mayores manifestaciones de riqueza.

El diseño de tarifas únicas para los ingresos de capital, en contraste con la progresividad aplicada a las rentas laborales, responde a una serie de consideraciones políticas y económicas que los legisladores las consideran al momento de estructurar el sistema tributario, vinculadas principalmente con la necesidad de fomentar la inversión privada, bajo criterios que justifican gravar los ingresos de capital con tarifas reducidas y no progresivas, como un medio de incentivo para la acumulación de recursos en actividades productivas, lo cual podría llegar a generar empleo y dinamizar la economía, visualizando al capital como un motor de crecimiento que merece un tratamiento fiscal más benigno. Asimismo, también suele estar sustentada en que una progresividad excesiva sobre las rentas de capital podría provocar la fuga de inversiones hacia países con regímenes más favorables.

Sin embargo, no podemos negar que la estructura de tarifas diferenciadas entre rentas del trabajo y del capital en la legislación ecuatoriana configura una clara incompatibilidad con los principios constitucionales de capacidad contributiva e igualdad tributaria. El sistema, al gravar con tarifas reducidas o nulas a los ingresos de capital y en cambio someter a los trabajadores a una escala progresiva exigente, genera una carga fiscal desigual.

3.4. Cuadro comparativo del tratamiento fiscal entre rentas de capital y rentas del trabajo

A continuación, se presenta un cuadro comparativo del tratamiento fiscal entre rentas de capital y rentas del trabajo según la Ley de Régimen Tributario Interno:

Tabla 3
Renta de Capital con relación a las rentas del trabajo

Categoría	Rentas de Capital (Sociedades y personas naturales)	Rentas del Trabajo (Personas naturales)
Exoneración de impuesto	- Dividendos y utilidades distribuidos entre sociedades residentes (Art. 9, num. 1). - Utilidades, rendimientos o beneficios de sociedades/fondos/fideicomisos de titularización dedicados a inversión y administración de activos inmuebles (Art. 9, num. 1, lit. a-c). - Intereses percibidos por depósitos de ahorro a la vista (Art. 9, num. 6). - Rendimientos y beneficios por depósitos a plazo fijo e	- Prestaciones del IESS, pensiones patronales jubilares, pensiones de ISSFA/ISSPOL y pensionistas del Estado (Art. 9, num. 7). - Viáticos, rancho de Fuerza Pública, gastos de viaje/hospedaje/alimentación por funciones laborales (Art. 9, num. 11). - Décima tercera y décima cuarta remuneraciones (Art. 9, num. 11.1). - Becas y estipendios para estudios, especialización o

	inversiones en renta fija (Art. 9, num. 15.1). • Utilidades por enajenación ocasional de inmuebles (Art. 9, num. 14). • Ingresos de fideicomisos mercantiles, fondos de inversión y fondos complementarios (Art. 9, num. 15). • Utilidades por enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en bolsa (Art. 9, num. 24). • Utilidad por enajenación o cesión de acciones en fondos o fideicomisos de titularización (Art. 9, num. 25). • Ingresos derivados de proyectos financiados con créditos o fondos no reembolsables de gobierno a gobierno (Art. 9, num. 26). • Exoneraciones para nuevas inversiones productivas en energías renovables, gas natural, hidrógeno verde y turismo (Arts. agregados en 2023).	capacitación (Art. 9, num. 11.2). • Bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo (Art. 9, num. 11.3). • Ingresos exentos para personas mayores de 65 años y personas con discapacidad (Art. 9, num. 12). • Intereses pagados por trabajadores en préstamos para adquirir acciones de su empleadora (Art. 9, num. 17). • Compensación económica para el salario digno (Art. 9, num. 18). • Excedentes percibidos por miembros de organizaciones de economía popular y solidaria (Art. 9, nums. 19–20).
Deducciones	• Costos y gastos necesarios para obtener, mantener y mejorar la renta (Art. 10, num. 1) • Intereses de deudas y gastos financieros vinculados a la actividad económica (Art. 10, num. 2) • Impuestos, tasas y contribuciones relacionados con el negocio (Art. 10, num. 3) • Primas de seguros sobre bienes y riesgos vinculados a la actividad (Art. 10, num. 4) • Pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o delitos contra la empresa (Art. 10, num. 5) • Gastos de viaje y estadía necesarios para generar ingresos (Art. 10, num. 6) • Gastos indirectos asignados desde el exterior (Art. 10, num. 6, parte final) • Depreciaciones de activos fijos (Art. 10, num. 7) • Amortización de activos diferidos (Art. 10, num. 7)	Rebaja por gastos personales (Segundo artículo innúmera después del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno)

	• Amortización de pérdidas tributarias de ejercicios anteriores (Art. 10, num. 8 y Art. 11) • Remuneraciones, beneficios sociales y aportes al IESS pagados por el empleador (Art. 10, num. 9) • Deducciones adicionales por contratación de personas con discapacidad o grupos prioritarios (Art. 10, nums. 9.1, 9.2 y 9.3) • Provisiones para cuentas incobrables (Art. 10, num. 11) • Costos y gastos sobre vehículos utilizados en la actividad económica (Art. 10, num. 18) • Gastos de publicidad, promoción, patrocinio y auspicios (Art. 10, num. 19) • Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría, incluidas transacciones con partes relacionadas (Art. 10, num. 20) • Gastos de producción y exhibición artística, cultural o cinematográfica (Art. 10, nums. 22 y 23) • Compras y adquisiciones a organizaciones de la economía popular y solidaria (Art. 10, num. 24) • Donaciones e inversiones para fines educativos, culturales, deportivos, ambientales, etc. (Art. 10, nums. 25, 26 y 27) • Pagos al exterior necesarios para generar ingresos (Art. 13) • Deducción por rentas ciertas o vitalicias en la parte correspondiente al consumo del capital (Art. 15)	
Tarifas del impuesto	Art. 36, literal a): Tabla progresiva de impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas (fracciones básicas y excedentes con tarifas entre 0% y 37%). Aplica a salarios, honorarios, comisiones y demás ingresos laborales o profesionales.	Art. 37: Ingresos gravables obtenidos por sociedades (constituidas en Ecuador o sucursales de extranjeras) → tarifa general del 25% sobre la base imponible, con posibilidad de incremento de 3 puntos porcentuales en casos de incumplimiento de deberes de información o participación en paraísos fiscales. .

Compensación de pérdidas	Permitida hasta por 5 años, hasta 25% por ejercicio.	No aplicable para personas naturales con ingresos exclusivamente laborales.
---------------------------------	--	---

Fuente: LRTI y RLRTI (2025)

Elaboración propia

El cuadro presentado evidencia una marcada diferencia en el tratamiento fiscal que la legislación ecuatoriana, a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, otorga a las rentas de capital frente a las rentas del trabajo. Las rentas de capital provenientes de dividendos, intereses, fideicomisos y ganancias por venta de acciones gozan de múltiples beneficios, como exoneraciones amplias, tarifas únicas reducidas, deducciones extensas y menores exigencias en la justificación documental. En contraste, las rentas del trabajo derivadas de actividades laborales de personas naturales enfrentan un régimen más riguroso y menos favorable, con exoneraciones limitadas, una escala progresiva de tarifas que puede alcanzar hasta el 37% sobre la fracción excedente, y una carga mayor en cuanto a requisitos documentales para acceder a deducciones y rebajas.

Conclusiones

- El impuesto a la renta, como fuente prioritaria de ingresos fiscales, debe ajustarse a los principios de igualdad y capacidad contributiva para garantizar un sistema tributario justo y racional, en concordancia con los fundamentos constitucionales y doctrinales del Derecho tributario.
- La definición de renta, contenida en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, presenta limitaciones conceptuales que no permiten capturar con precisión la verdadera manifestación de riqueza gravable. Lo cual podría generar ambigüedades, vulnerar el principio de seguridad jurídica y limitar la correcta aplicación de los principios de igualdad y capacidad contributiva. Una definición más sólida, que incorpore criterios como utilidad neta, periodicidad y disponibilidad económica, podría llegar a garantizar de mejor manera la justicia fiscal.
- Aunque el artículo 300 de la Constitución establece principios rectores del régimen tributario, la ausencia explícita de los principios de igualdad y capacidad contributiva constituye una omisión relevante, que resta fuerza normativa a estos pilares esenciales del derecho tributario. Si bien ambos principios se encuentran implícitamente presentes en el ordenamiento jurídico y han sido desarrollados por la jurisprudencia, su positivización expresa fortalecería la coherencia, la legitimidad y el control constitucional del sistema impositivo.
- La normativa contempla un conjunto amplio de exenciones para ingresos de capital, orientadas principalmente a incentivar la inversión privada, dinamizar el mercado financiero y evitar la doble imposición.
- Algunas de estas exenciones, como las aplicables a dividendos entre sociedades residentes o a la enajenación ocasional de inmuebles, pueden considerarse coherentes con los principios de capacidad contributiva e igualdad material, al impedir gravámenes reiterados o desproporcionados sobre ingresos extraordinarios.
- Exenciones de capital, como las vinculadas a fideicomisos inmobiliarios, utilidades bursátiles o rendimientos de fondos de inversión, terminan beneficiando de manera preferente a grandes inversionistas, configurando un régimen más favorable para quienes ya poseen una capacidad económica superior.

- En contraste, las exenciones aplicables a ingresos laborales responden a una lógica de protección social y justicia distributiva, al cubrir situaciones de vulnerabilidad, compensaciones por despido, pensiones, prestaciones sociales y beneficios mínimos de subsistencia.
- Estas exenciones laborales se encuentran en mayor medida alineadas con los principios de igualdad material y capacidad contributiva, pues evitan gravar ingresos que no constituyen aumentos reales de riqueza y garantizan condiciones mínimas de vida digna.
- El régimen de deducciones en la Ley de Régimen Tributario Interno establece un trato diferenciado entre ingresos de capital y laborales, configurando una estructura que favorece al capital.
- Los ingresos de capital cuentan con un catálogo amplio y diversificado de deducciones (gastos financieros, depreciaciones, provisiones, seguros, publicidad, inversiones, entre otros), lo que permite que tributen sobre una renta neta ajustada a su capacidad económica real.
- En contraste, los ingresos laborales solo disponen de la rebaja por gastos personales, limitada en monto, naturaleza y alcance, que no funciona como una deducción propiamente dicha, sino como un descuento al impuesto causado.
- Esta diferencia implica que el capital tributa sobre su renta neta, mientras que el trabajo lo hace casi sobre su renta bruta, pese a que ambos enfrentan gastos indispensables para generar ingresos.
- El diseño actual genera una carga fiscal proporcionalmente más alta para los trabajadores, quienes no pueden deducir gastos reales vinculados a su actividad, afectando directamente su capacidad económica.
- El sistema tributario ecuatoriano establece un tratamiento desigual entre ingresos laborales y de capital, mientras el trabajo se grava con una tabla progresiva que alcanza hasta el 37%, el capital tributa bajo una tarifa plana del 25%, con posibilidad de reducciones adicionales.

Recomendaciones

- Incorporar en la Ley de Régimen Tributario Interno una definición precisa de renta que contemple aspectos como ingreso neto, periodicidad y capacidad contributiva. Esto reduciría interpretaciones arbitrarias y reforzaría la seguridad jurídica.

- Reformar el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana para incluir expresamente los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva, garantizando su aplicación en toda la normativa fiscal.
- Revisar las exenciones, deducciones, rebajas y tarifas diferenciadas a los ingresos de capital, realizando un estudio técnico para buscar una igualdad tributaria con respecto a los ingresos laborales, a fin de promover un sistema tributario justo.
- Establecer deducciones proporcionales y equitativas para personas naturales, o limitar beneficios fiscales excesivos para sociedades, asegurando una contribución justa basada en la capacidad económica real.
- Ampliar los montos y categorías deducibles para las personas naturales, asegurando que los contribuyentes puedan reducir su base imponible en proporción a su capacidad contributiva y cargas familiares.
- Implementar mecanismos de seguimiento y evaluación de las reformas propuestas para garantizar su eficacia y alineación con los principios constitucionales y la justicia fiscal.
- Establecer tarifas más equitativas entre las rentas del trabajo y del capital, eliminando las tarifas planas o nulas para ciertos ingresos de capital y asegurando la progresividad del sistema.
- Revisar el diseño y la aplicación de las rebajas para que beneficien de manera más equitativa a todos los contribuyentes, independientemente del origen de sus ingresos.
- Ampliar las deducciones permitidas para los ingresos laborales, equiparándolas a las de los ingresos de capital.

Bibliografía

- Acosta, Alberto. *Breve historia económica del Ecuador*. Corporación Editora Nacional, 1995.
<https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/58004.pdf>
- Alarcón Cabrera, Carlos. “Reflexiones sobre la igualdad material”. *Anuario de Filosofía del Derecho*, n. ° 4. 1987.
- Almeida, Rebeca. *KEMMERER EN EL ECUADOR*. Quito: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales Sede Ecuador.
<https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/53323.pdf>
- Altamirano, Fabián. *Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*. Revista Novedades Jurídicas. Quito: Ediciones Legales, 2009.
- Andino Alarcón, Mauro. “Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo”, Flacso, 11 de abril de 2012.
<https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>
- Andrade Perilla, Mario. *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985.
- Arellano Mancheno, Mónica Pamela. “Evolución y análisis de las reformas tributarias relacionadas con el impuesto a la renta a partir del 1ro., de enero del 2008 hasta el 31 de diciembre del 2014”. Tesis de maestría, PUCE, 2017.
<http://repositorio.puce.edu.ec:80/handle/22000/12911>.
- Arrieta Martínez de Pisón, Juan. "Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva". *UNAM*, 2016. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/8.pdf>
- Bara, Ricardo Enrique. “Los Principios Económicos de la Tributación”. En *Tratado de Tributación*, dir. Vicente O. Díaz, Buenos Aires: Astrea, 2004.
- Barreix Alberto y Martín Bes, *BREVE HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A BRIEF HISTORY OF INCOME TAX*. Montevideo: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
<https://cdi.mecon.gob.ar/bases/doc/ief/doc1009.pdf>
- Barrios Orbegoso, Raúl y Humberto Medrano Cornejo. *Derecho tributario: Teoría general del impuesto*. Lima: Sirius, 1966.

- Blanco, Andrés. "La Traslación de los Tributos". En *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Bobbio, Norberto. *El futuro de la democracia*, 1. ed. en español, Sección de obras de política y derecho. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1986.
- , *Igualdad y libertad*. Barcelona: Paidós, 1993.
- Bravo Arteaga, Juan. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era. ed. Bogotá: Legis, 1999.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 1979.
<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/01/doctrina34261.pdf>
- Carmona Cuenca, Encarnación. "El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Revista de Estudios Políticos*, n.º 84, abril-junio de 1994.
- Congreso de la República del Perú. *Revista 52 - Jorge Basadre*, accedido el 15 de julio de 2024, [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/3AE78FD4D11408AC05257C130059B1CC/\\$FILE/revista_52-jc.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/3AE78FD4D11408AC05257C130059B1CC/$FILE/revista_52-jc.pdf).
- Corti, Horacio. "Hacienda Pública y Derecho Constitucional". *Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, junio de 1998.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*. Tribunal Fiscal de la Federación, 1983.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. "Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición". Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017.
<http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5816>.
- Domínguez de Oliveira, José Marcos. *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*. Río de Janeiro: Renovar, 1988.
- Due John Fitzgerald y Enrique Jorge Reig. *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas*, 2 ed. Buenos Aires: Ateneo, 1968.
- Durango Pérez, Mauricio, et al. *III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2013.
<http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/iii/jornadas.pdf>.
- Ecuador. *Código Tributario*. Codificación 9. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- , *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia, en Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC, 18 de agosto de 2011.
- Corte Constitucional. Sentencia n.º 221-12-SEP-CC, en Caso n.º: 1515-10-EP, 21 de junio de 2012.
- Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 016-15-SIN-CC, Caso N.º 0055-14-IN, 13 de mayo de 2015.
- *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Decreto Ejecutivo 313. Registro Oficial 589, Segundo Suplemento, 28 de junio de 2024 (reforma del Decreto Ejecutivo 313, publicada el 1 de julio de 2024).
- España. *Constitución Española*. Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 311, 29 de diciembre de 1978.
- Fernández Segado, Francisco. "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos". En *Revista Vasca de Administración Pública (RVAP)*. *Administrazio Publikoaren Euskal Aldizkaria*, n.º 47 1997.
- Flores Polo, Pedro. *Derecho financiero y tributario peruano*, 2da. ed. Lima, Perú: Ediciones J. Valenzuela V., 1986.
- García Bueno, Marco César. "El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal". En *Conceptos de reforma fiscal*, ed. Gabriela Ríos Granados. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas / Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- García Mullin, Roque. *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana: Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980.
- García Pincay, Carlos Antony. "Implementación del sistema dual como normativa del impuesto a la renta". Tesis de grado, Universidad Central del Ecuador, 2013. <https://www.dspace.uce.edu.ec/server/api/core/bitstreams/fee4602e-302b-40ff-8ba7-448d6a03ba00/content>
- Giannini, A. D. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giardina, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffré, 1961.

- Greco, Orlando. *Diccionario de economía*, 3a ed. Colección Diccionarios Temáticos. Florida / Buenos Aires: Valletta Ediciones, 2006.
- Gutiérrez Pérez, Andrés. *Los principios de la tributación y su incidencia en el diseño del impuesto sobre la renta*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, accedido 7 de agosto de 2024, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2000-brasil-tema-i/>
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*. Estudios de finanzas públicas y de derecho tributario. Buenos Aires: Cangallo, 1978.
- *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- Jarach, Dino, Adriana Capria y Roberto Daniel Jarach. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto. "El Principio de Igualdad". En *Tratado de Derecho Tributario*, comp. Andrea Amatucci. Bogotá: Temis, 2001.
- López Carbajo, Juan Manuel. *Manual práctico de los impuestos sobre renta y patrimonio*, 3a. ed. actualizada. Bilbao: Deusto, 1997.
- Mejía Salazar, Álvaro. *Diccionario derecho tributario*. Serie Diccionarios Jurídicos Especializados. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. "Principios de Derecho Tributario". En *III Jornadas Tributarias Universitarias*, Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, Bolivia, 2023.
- Montaño Galarza, César. "La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina". En *Tópicos fiscales contemporáneos*, coord. Aimée Figueroa Neri, Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004.
- Moschetti, Francesco, Rafael Navas Vázquez, y Juan Calero. *El principio de capacidad contributiva* Ministerio de Hacienda, 1980. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=47690>.
- Muñoz, Carmen. *El concepto de renta fiscal*. Bilbao: Universidad de Bilbao, 2021. <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/31851recp078159.pdf>
- Noguera Fernández, Albert. *La igualdad ante el fin del Estado social: Propuestas constitucionales para construir una nueva igualdad*. Madrid: Sequitur Ediciones, 2014.
- Novoa Herrera, Gerardo. "El Principio de la Capacidad Contributiva". *Derecho & Sociedad*, n.º 27 28 de abril de 2006, num 1 <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458.pdf>

- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema tributario ecuatoriano: Derecho procesal tributario*. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.
- . *Sistema Tributario Ecuatoriano*, 3ra. ed. Cuenca: Universidad del Azuay, 2013.
- Paz y Miño Cepeda, Juan José. *La Revolución Juliana: nación, ejército y bancocracia*. Quito. Editorial Abya Yala, 2000.
- Plazas Vega, Mauricio. *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*. Bogotá: Temis, 2008.
- . *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 3era. ed. revisada y puesta al día. Bogotá: Temis, 2017.
- Pocop Matzar, Ana Esther. *La Importancia de los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario*. Tesis de licenciatura, Universidad Panamericana, 2009.
- RAE- ASALE y RAE, Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario, accedido 8 de julio de 2024, <https://dle.rae.es/renta>.
- Raimondi Carlos A. y Adolfo Atchabahian, *El impuesto a las ganancias*, 4a ed. rev. Buenos Aires: La Ley, 2007.
- Riofrío Villagómez, Eduardo. *Manual de Ciencia de Hacienda*, Tomo I. Quito: Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957.
- Rosembuj, Tulio. *La imposición como política*. Buenos Aires: Disenso Editorial, 1973.
- Ruiz, Violeta y Juan Zornoza Pérez. "Sistema Tributario y Constitución". En *Finanzas Públicas y Constitución* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2004).
- Sáenz Espinosa, Mauricio. "El principio de capacidad contributiva en el impuesto a la renta de personas naturales". Tesis, Universidad San Francisco de Quito, 2005. <https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/280/1/77200.pdf>
- Sainz de Bujanda, Fernanda. *La Contribución urbana: meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*. Valencia: Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.
- . *La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia: Consejo General de Cámaras de la Propiedad, 1987.
- Salinas Villacís, María José. "Deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: estudio de la Resolución CNJ 07-2016". Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2023. <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/9388>.
- Smith, Adam. *La riqueza de las naciones (Alianza)*. Accedido el 26 de agosto de 2024. http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de

%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf.

- Tarsitano, Alberto. *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*. Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998.
- , *El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial*. Lima: Derecho & Sociedad, 2014.
- Tipke, Klaus. *Principios constitucionales en el derecho tributario alemán*. Seminario Hispano Alemán de Derecho Tributario. Madrid: IEF, 1990.
- Tolosa Villabona, Luis Armando. "Reelaboración epistemológica y ontológica de la categoría derechos fundamentales como cimiento del Estado constitucional y social de derecho". *Nueva Época*, n.º 59. 21 de mayo de 2024. https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/nueva_epoca/article/view/11640/11417
- Troya Jaramillo, José Vicente. "Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez". *Foro: Revista de Derecho*, no. 6, 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Vallejo Sandro. *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
- Van der Veen, Robert, et al. *La renta básica en la agenda: objetivos y posibilidades del ingreso ciudadano*, Colección Políticas públicas. Buenos Aires: Red Renta Básica: Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas: Miño y Dávila, 2002.
- Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7. ed., ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999.
- , *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- , *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- , *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2017.