

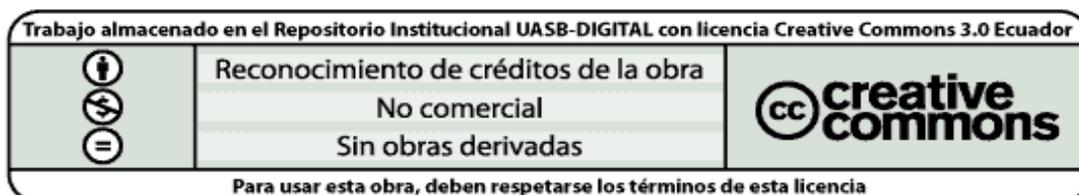
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO, MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO

“LA IGUALDAD JURÍDICA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
ECUATORIANO Y LOS SUPUESTOS DE DISCRIMINACIÓN
FISCAL EN LA NUEVA LEGISLACIÓN PARA LA
CONSOLIDACIÓN DE LA POLÍTICA ECONÓMICA NACIONAL”

GABRIEL SANTIAGO GALÁN MELO

2.012



Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Gabriel Santiago Galán Melo

Quito, a 12 de noviembre de 2.012

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO, MENCIÓN EN DERECHO

TRIBUTARIO

“LA IGUALDAD JURÍDICA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
ECUATORIANO Y LOS SUPUESTOS DE DISCRIMINACIÓN
FISCAL EN LA NUEVA LEGISLACIÓN PARA LA CONSOLIDACIÓN
DE LA POLÍTICA ECONÓMICA NACIONAL”

GABRIEL SANTIAGO GALÁN MELO

TUTOR: CÉSAR MONTAÑO GALARZA, PHD.

QUITO - 2.012

RESUMEN (ABSTRACT)

La vinculación entre los derechos humanos y la tributación ha evidenciado una nueva perspectiva respecto de este principio constitucional. De modo que, hoy en día, la igualdad fiscal no puede ser apreciada materialmente desde la sola perspectiva de la generalidad, sino que supone un juicio integrado visto desde la interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. La capacidad contributiva es el eje sobre el cual se construyen tratos tributarios diferenciados legítimos, que garantizan un tratamiento igual para los iguales y uno desigual para los desiguales, en mérito a su desigualdad – precisamente – en su capacidad para contribuir. De esto trata el primer capítulo del presente trabajo de investigación; y, en uno de los títulos del segundo capítulo se propone, en definitiva, como consecuencia de lo dicho, como un principio tributario propiamente, el de no discriminación fiscal como la manifestación de la igualdad jurídica en esta materia.

Ahora bien, la apreciación que antecede está relacionada directamente con el fin esencial de los tributos: recaudar dinero suficiente para el sostenimiento del gasto público; sin embargo, existen también tributos en los que prevalecen los fines extra-fiscales, es decir, aquellos ligados a la promoción o a la inhibición de determinados actos o hechos económicos, en cuyo caso, los principios que matizan la igualdad jurídica en el régimen tributario no son ya los mismos, pues, bajo la perspectiva de la política tributaria, son legítimos los tratos tributarios diferenciados fundados en una razón suficiente, sin que ésta trate ya de la capacidad contributiva. En el segundo capítulo se hace una reseña de este particular y se propone que en dichas condiciones, deben considerarse nuevos límites materiales que garanticen la igualdad jurídica en los tributos finalistas (no recaudatorios). A dicho efecto realizó un breve análisis de los posibles supuestos de desigualdad que promueven ciertas normas dictadas recientemente: (1) la potestad de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales en Ecuador para reducir el valor de los tributos impuestos por ley por motivo del cumplimiento de ciertos fines de orden económico, (2) los incentivos tributarios de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, y (3) la exclusión del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano a quienes se dedican a la actividad del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario. En tal virtud, finalmente, propongo como límites materiales que garantizan la igualdad en las figuras tributarias utilizadas como herramientas de política fiscal los principios de razonabilidad, el de equidad en la redistribución de la riqueza y el de neutralidad o de incidencia económica menor.

DEDICATORIA

A mi esposa María del Carmen Montesinos Barona por su empuje constante, a mis padres Jaime Antonio Galán Vega y Rita del Pilar Melo por el amor y apoyo incondicional que siempre me han brindado, a mis hermanos Andrés Ricardo y Jaime Fernando por su amistad y cariño infinito, y a mis abuelas Elisa Antonia Vega Mosquera (+) y Ana de las Mercedes Melo Gallo (+) por su eterna compañía y buen consejo.

AGRADECIMIENTOS

Mi agradecimiento a César Montaña Galarza, PhD, por su permanente guía y colaboración incondicional.

A Juan Pablo Serrano Cajiao por la confianza que siempre me ha brindado en el ámbito laboral y por su apoyo, en el académico.

Y a todas aquellas personas que de una u otra manera me brindaron su colaboración y apoyo en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

- 1.1. El estado natural de desigualdad
- 1.2. La igualdad y su interrelación con la libertad
- 1.3. Aproximación conceptual a la igualdad

2. LA IGUALDAD COMO UN PRINCIPIO JURÍDICO

- 2.1. La igualdad material o sustancial como principio jurídico
 - 2.1.1 El contenido del principio formal de la igualdad y la igualdad real o sustancial

3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

- 3.1. El derecho de igualdad en la relación jurídico tributaria
 - 3.1.1 La igualdad en el derecho formal tributario
 - 3.1.2 La igualdad en el derecho material tributario
- 3.2. Manifestaciones normativas de la declaración universal de igualdad y del deber general de contribución por igual al gasto público en las constituciones ecuatorianas
- 3.3. Manifestaciones normativas del principio jurídico de igualdad en el Derecho Comparado

4. LA GENERALIDAD, LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA NO CONFISCATORIEDAD COMO CRITERIOS DE IGUALDAD SUSTANCIAL

- 4.1. La capacidad económica como elemento constitutivo del principio de generalidad
- 4.2. La capacidad económica y la capacidad contributiva, precisión conceptual

4.3. Interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación

CAPÍTULO II: EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA Y LA POLÍTICA FISCAL

1. ANTECEDENTES

1.1. Los fines de los tributos

1.1.1 La función extra-fiscal de los tributos

2. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA, POLÍTICA ECONÓMICA Y POLÍTICA TRIBUTARIA

2.1 Nociones breves de política económica, política fiscal y política tributaria

2.2 Objetivos de la política económica, de la política fiscal y de la política tributaria en Ecuador

3. EL PRINCIPIO DE LA NO DISCRIMINACION FISCAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CRITERIO MATERIAL DE LA IGUALDAD JURÍDICA

3.1 El principio de capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica

3.1.1 La suficiencia recaudatoria en los actos de discriminación tributaria

4. MANIFESTACIONES DE LA IGUALDAD JURÍDICA EN LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CRITERIO MATERIAL DE LA IGUALDAD JURÍDICA

4.1 Los beneficios e incentivos tributarios

4.1.1 El principio de razonabilidad

4.1.2 El principio de equidad en la redistribución de la riqueza

- 4.1.3 Potestad de los gobiernos autónomos descentralizados municipales o distritales para disminuir los valores que corresponda cancelar por tributos según lo dispuesto por el artículo 498 del COOTAD y la no razonabilidad e inequidad de esta medida
- 4.2 Tributos que persiguen primordialmente alterar comportamientos o decisiones de carácter económico
 - 4.2.1 El principio de neutralidad o de incidencia económica menor
 - 4.2.2 Incidencia económica de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico
- 4.3 Regímenes simplificados de tributación

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1: Manifestaciones normativas de la declaración universal de igualdad, del deber general de contribución por igual al gasto público, y del principio de reserva de ley en las constituciones ecuatorianas

ANEXO 2: Manifestaciones normativas del principio jurídico de igualdad en el Derecho Comparado

ANEXO 3: Principales objetivos e instrumentos de la política económica

ANEXO 4: Tabla de liquidación de impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas para el año 2.012

INTRODUCCIÓN

Años atrás, en el último proceso constituyente ecuatoriano, uno de los temas de discusión fue el contenido del principio de la igualdad en el diseño del nuevo Estado garantista, y en consecuencia, su alcance en diferentes ámbitos, entre ellos, en el régimen tributario. Dicha preocupación había sido ya considerada en ciertas esferas internacionales, así, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, de 2.000, en la resolución tomada respecto del Tema 1: Los Derechos Humanos y Tributación, en su recomendación número 7.1, se resolvió que: “Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados.”; de manera que, en materia tributaria, la igualdad jurídica necesariamente debía suponer la existencia de tratos fiscales diferenciados en virtud de una razón suficiente, sin que ello afecte de modo alguno el *sumus* de la igualdad sustancial.

Es por ello que – atendiendo dicha premisa –, me preocupó, en su momento, establecer: cuál es y cuál debería ser el alcance del principio de igualdad dentro del régimen nacional tributario, en un Estado constitucional de derechos y justicia que reconoce y garantiza a plenitud el ejercicio de los derechos humanos de todos sus habitantes. Por ello he desarrollado el presente trabajo de investigación – en consideración a dicho objetivo –, tomando además en cuenta, que los tributos como herramienta de política económica necesariamente toman en consideración características subjetivas diferentes a la capacidad económica, en la conformación de estados disímiles de tratamiento fiscal, renegando así, la afirmación antes referida. De ahí mi inquietud, pues, aun como herramientas de la política económica, los tributos han de respetar – en un Estado garantista – el principio jurídico de la

igualdad, manifestándose, en todo caso, de manera particular, no a través de la capacidad contributiva, pero sí de modo razonable.

En tal virtud, comienzo la presente disertación (en el capítulo I), reconociendo el estado natural de desigualdad de todos los individuos y justificando la necesidad del valor de la igualdad en la conformación del Estado como una forma de organización social, vinculado a la libertad. Acto seguido, estimo el contenido conceptual de la igualdad y lo perfilo como un principio jurídico, en sus dimensiones formal o declarativa y sustancial, para finalmente percibir el contenido del principio de la igualdad jurídica en el Derecho Tributario, tanto en el derecho tributario procesal como en el material; en el primero, bajo los supuestos de la igualdad de oportunidades procesales, el debido proceso y la justa valoración de la prueba; y, en el segundo, a través de la interdependencia de los principios de la generalidad, la capacidad contributiva y la no confiscación.

Continúo, en el capítulo II, realizando unas primeras precisiones conceptuales sobre la política económica, la política fiscal y la política tributaria, para vincularlas luego a la discusión sobre el alcance del principio de la igualdad jurídica en los tributos de naturaleza no recaudatoria, y proponer el principio de no discriminación tributaria como el reflejo específico de la igualdad en dicha materia, el cual se apoya principalmente sobre el principio de la capacidad contributiva. Finalizo el trabajo de investigación, analizando tres supuestos de excepción a la capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica en la ejecución de los objetivos económicos de la política tributaria, en los que ésta (la igualdad) asume nuevas formas, los principios de: razonabilidad, equidad en la redistribución del ingreso y neutralidad o de incidencia económica menor. A dicho efecto, analizo tres innovaciones legislativas (de naturaleza tributaria extra-fiscal) en Ecuador: la potestad de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales para reducir el valor de los tributos impuestos por motivo del cumplimiento de ciertos fines de orden económico, los incentivos tributarios de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, y el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano y la exclusión a quienes se dedican a la actividad del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario.

CAPÍTULO I

CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En este estudio pretendo responder la siguiente pregunta: ¿Cuál es y cuál debería ser el alcance del principio de igualdad dentro del régimen tributario ecuatoriano?... A tal efecto, en este capítulo determinaré qué es la igualdad y cómo se manifiesta en el ámbito fiscal. Para ello, partiré del reconocimiento de un estado natural de desigualdad, delimitaré el valor de la igualdad y su relación con la libertad en un estado de convivencia social y, confrontaré las acepciones de la igualdad formal y sustancial, para concluir en la expresión de la igualdad, como principio y derecho fundamentales, en el Derecho tributario, a través de los principios constitucionales de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación.

1.1. El estado natural de desigualdad:

Semánticamente, la igualdad ha sido definida como la "Conformidad de una cosa con otra de su naturaleza, forma, calidad o cantidad."¹; aserto promovido por el principio de la *indiscernibilidad de los idénticos* o *ley de Leibniz*, que concluye: que dos cosas son idénticas si tienen exactamente las mismas propiedades². Sobre este principio se han asentado los postulados de la igualdad matemática, desarrollando una relación de equivalencia entre dos expresiones que denotan el mismo objeto. Así se ha construido la teoría general de las ecuaciones, en la que, se denomina ecuación a una igualdad matemática entre dos expresiones algebraicas, por ejemplo: $1+1=2$.³

¹ *Aristos*, Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Editorial Ramón Sopena S.A., "igualdad", p. 349.

² *Cfr.* Ali Enayat, *On the Leibniz-Mycielski Axiom in Set Theory*, Department of Mathematics and Statistics American University, Washington, D.C. 20016-8050, May 16, 2.003, en: CiteSeer.IST Scientific Literature Digital Library (Base de Datos), <http://citeseer.ist.psu.edu>, diciembre 2.011, pp. 1-4.

³ *Cfr.* Grupo Anaya S.A., *Diccionario Anaya de la Lengua*, Barcelona, "ecuación", p. 363.

Sin embargo, tal acepción⁴ no es de adecuada aplicación tratándose de los seres humanos, por cuanto, contrario al desarrollo categórico abstracto de las matemáticas, los seres humanos dependemos de dos propiedades para apreciarnos individualmente, la unicidad y la unidad, las cuales, inevitablemente construyen un estado natural de desigualdad entre los individuos: "Muchos científicos manifiestan que la individualización de un nuevo ser requiere que se den dos propiedades: la unicidad – calidad de ser único e irrepetible – y la unidad – realidad positiva que se distingue de toda otra; es decir, ser uno solo en el sentido de ser una misma cosa –."⁵ De modo que, tales caracteres son los que permiten determinar al individuo de la especie humana, quien, en tal virtud, naturalmente es diferente de cualquier otro; sin embargo, dicho individuo adquiere la calidad de *ser humano* luego de un salto cualitativo (racional no natural) que lo distingue, en conjunto, de otros individuos de la naturaleza. La cualidad que se le atribuye, trátense de las teorías del comienzo de la vida humana según la ciencia o según la teología, es la dignidad humana⁶.

De manera que, el individuo que naturalmente es diferente, – racionalmente – es valorado en términos de igualdad por una categoría *prima facie* reconocida como dignidad humana⁷, que a su vez lo distingue de otros seres de la naturaleza, bajo la consideración común de una realidad superior propia de todos los seres humanos; ligada a través de la historia con el alma, el espíritu o la razón⁸, misma que en todo caso, de ningún modo contraviene la realidad natural de desigualdad, pues, parte de la manifestación de aquella dignidad es el respeto por la vida y por la individualidad de cada ser: "[...] todos los seres humanos somos iguales en dignidad y merecemos igual respeto, pero también

⁴ La igualdad matemática se resume en tres axiomas básicos: (1) x es igual a x , (2) si x es igual a y entonces y es igual a x , y (3) si x es igual a y , y es igual a z entonces x es igual a z . (Cfr. Enayat, *op. cit.*, pp. 2-4.)

⁵ Dolores Loyarte y Adriana E. Rotonda, *Procreación humana artificial: un desafío bioético*, Depalma, Buenos Aires, 1.995, p. 198.

⁶ Cfr. Domingo M. Basso, O.P., *Nacer y morir con dignidad bioética*, 3ra. Edición ampliada, Corporación de Abogados Católicos, Depalma, Buenos Aires, 1.993, pp. 63-109.

⁷ Para Kant la dignidad humana constituye un juicio de valor por el cual, el individuo de la especie humana puede apreciar su entrono y auto apreciarse, definiéndose como un *fin* en sí mismo que lo distingue de otros, que son apreciados como *medios* para la consecución de un fin determinado (Cfr. Immanuel Kant, *The doctrine of virtue*, en: *Metaphysics of morals*, citado por Ramiro Ávila Santamaría, *El derecho de la naturaleza: fundamentos*, en: *La naturaleza con Derechos. De la filosofía a la política*, Alberto Acosta y Esperanza Martínez compiladores, Abya Yala, Quito, 2.011, pp.175-178).

⁸ Vid. Basso, O.P., *op. cit.*, pp. 92-106; Vid. Sonia Merlyn Sacoto, *Sujetos de la Relación Jurídica*, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Loja, 2.011, pp. 17-26.

todas las personas como diferentes con características específicas sobre las cuales construimos nuestras identidades [...]”⁹

Rousseau, en su discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres, supone lo contrario. Para él, el estado natural del hombre (como un animal más) es la igualdad¹⁰ y el estado social es el que crea y ahonda las desigualdades¹¹ entre los individuos. Las diferencias surgen del ejercicio comparativo entre pares, y muchas de ellas se derivan del desarrollo de las facultades de los sujetos y del progreso del *espíritu humano*, las cuales se legitiman por el instituto de la propiedad o dominio y por las leyes.¹² Sin embargo, el estado actual de la ciencia desmiente categóricamente la presunción de Rousseau, pues, los hombres no son iguales en su nacimiento, ya que pese a la apariencia y la sola percepción de dicho evento, la genética ha demostrado que cada ser humano es *único e irrepetible* desde su concepción.

Por otra parte, es evidente que la desigualdad natural del ser humano se profundiza y se acentúa positiva y/o negativamente en el contexto de la convivencia social, como lo sostuvo Rousseau. Así, en la actualidad, las acciones positivas o afirmativas son estados legítimos de discriminación basados en la vulnerabilidad social de determinados grupos, en tanto que, otros actos son seriamente criticados por contrariar irrazonablemente el principio jurídico de la igualdad, como ocurre con los supuestos abiertos del discurso político de lucha de clases sociales¹³.

En conclusión, *in rerum natura*: todo individuo para ser tal supone necesariamente distinguirse de los demás, de manera que todos los seres humanos desde el inicio mismo de nuestra existencia

⁹ Judith Salgado Álvarez, *El reto de tomarnos en serio el Estado social de derecho*, en: Revista Foro No. 7, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, primer semestre de 2.007, pp. 17 y 18.

¹⁰ Aunque previamente, Rousseau advierte una desigualdad natural que señala consiste en las diferencias de edad, de salud, de las fuerzas del cuerpo y de las cualidades del espíritu o del alma, las que finalmente omite de su discurso – y así lo indica el autor – pues, tales circunstancias – según dice – no contravienen el estado natural de igualdad, ya que inclusive tales particularidades solo se perciben ante la comparación en un estado social. (Cfr. Jean-Jacques Rousseau, *Discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres*, nov. 2.000, http://www.amdh.org.mx/mujeres3/biblioteca/Doc_basicos/5_biblioteca_virtual/2_genero/5.pdf, diciembre 2.011, pp. 9-14 y 30.)

¹¹ A esta, Rousseau la denomina desigualdad moral o política (Cfr. Rousseau, *óp. cit.*, p. 13.)

¹² Cfr. Rousseau, *óp. cit.*, pp. 33-51.

¹³ Cfr. Claudia Hilb, *Maquiavelo, la república y la “virtú”*, en: Fortuna y Virtud en la República Democrática. Ensayos sobre Maquiavelo. Tomás Várnagy, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, CLACSO, Buenos Aires, 2.000, en <http://www.clacso.org.ar/biblioteca>, diciembre 2.011, p. 4.

somos diferentes genéticamente; en consecuencia, el estado natural de desigualdad es aquella situación natural *a priori*, previa a cualquier categorización o abstracción racional, en la que ningún individuo es igual, pues no existen comparables, relaciones o criterios que permitan establecer dicha calidad; individualidad sobre la cual se construyen (*a posteriori*) categorías puramente racionales, como la dignidad, que se manifiestan en los diferentes estados de organización social, en los que se determinan las reglas sobre las cuales se aprecian los tratos iguales o desiguales. Así por ejemplo, en el Estado absolutista del Medioevo se justificaron los privilegios y en consecuencia racionalmente se admitieron como aparentemente justos los tratos diferenciados¹⁴, en tanto que en el Estado liberal decimonónico, se fijó como puntal de la concepción de la organización social – conjuntamente con la libertad –, asimismo en aparente racionalidad con la justicia, el principio de la igualdad de derechos de todos los ciudadanos¹⁵.

¹⁴ Por ejemplo, el rey Felipe V de España, en 1.713, dictó una normativa sobre la sucesión de la monarquía, en la cual sencillamente privilegió a sus descendientes varones frente a las mujeres, e inclusive frente a la descendencia de estas últimas (lo que actualmente constituiría un acto discriminatorio por razones de género): "LEY V. D. Felipe V. en Madrid á 10 de mayo de 1713. Nuevo reglamento sobre la sucesion en estos Reynos. Habiéndome representado mi Consejo de Estado las grandes conveniencias y utilidades que resultarian á favor de la causa pública y bien universal de mis Reynos y vasallos, de formar un nuevo reglamento para la sucesion de esta Monarquía, por el cual, á fin de conservar en ella la agnacion rigurosa, *fuesen preferidos todos mis descendientes varones por la linea recta de varonia á las hembras y sus descendientes, aunque ellas y los suyos fuesen de mejor grado y linea*; para la mayor satisfaccion y seguridad de mi resolución en negocios de tan grave importancia, aunque las razones de la causa pública y bien universal de mis Reynos han sido expuestas por mi Consejo de Estado, con tan claros é irrefragables fundamentos que no me dexasen duda para la resolucion; y que para aclarar la regla mas conveniente á lo interior de mi propia Familia y descendencia, podría pasar como primero y principal interesado y dueño á disponer su establecimiento [...] con conocimiento de la justicia de este nuevo reglamento, y conveniencias que de él resultan á la causa pública, me pidieron , pasase á establecer por ley fundamental de la sucesion de estos Reynos el referido nuevo reglamento, con derogacion de las leyes y costumbres contrarias. Y habiéndolo tenido por bien, mando, que de aquí adelante la sucesion de estos Reynos y todos sus agregados, y que á ellos se agregaren, vaya y se regule en la forma siguiente. Que por fin de mis días suceda en esta Corona el Príncipe de Asturias, *Luis mi muy amado hijo, y por su muerte su hijo mayor varon legitimo, y sus hijos y descendientes varones legitimos y por linea recta legitima, nacidos todos en constante legitimo matrimonio, por el orden de primogenitura y derecho de representacion conforme á la ley de Toro; y á falta del hijo mayor del Principe, y de todos sus descendientes varones de varones que han de suceder por la órden expresada, suceda el hijo segundo varon legitimo del Principe, y sus descendientes varones de varones legitimos y por linea recta legitima, nacidos todos en constante y legitimo matrimonio, por la misma orden de primogenitura y reglas de representacion sin diferencia alguna [...]* Y quiero y mando, que la sucesión de esta Corona proceda de aquí adelante en la forma expresada; estableciendo esta por ley fundamental de la sucesión de estos Reynos, sus agregados y que á ellos se agregaren, sin embargo de la ley de la Partida, y de otras qualesquiera leyes y estatutos , costumbres y estilos y capitulaciones, ú otras qualesquier disposiciones de los Reyes mis predecesores que hubiere en contrario; las quales derogo y anulo en todo lo que fueren contrarias á esta ley, dexándolas en su fuerza y vigor para lo demás: que así es mi voluntad." (Cfr. Ley Sálica, aprobada por las Cortes de Castilla en 1.713, aut. 5, tit. 7, lib. 5. R., http://es.wikipedia.org/wiki/Ley_S%20C3%A1lica, enero 2.012. La transcripción mantiene la ortografía original del texto citado y las cursivas son mías).

¹⁵ El artículo I de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1.789, señala: "I. Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en cuanto a sus derechos. Las distinciones civiles sólo podrán fundarse en la utilidad pública."

1.2. La igualdad y su interrelación con la libertad:

Históricamente, el contenido de la igualdad se ha vinculado con el sentir de la libertad individual y social. Para Aristóteles la esclavitud era natural y legítima y, Cicerón la aceptó como una necesidad inseparable de la vida, la cual se evidenciaba, se sostenía y se limitaba en un estado admitido de desigualdad. Por su parte, Platón, aunque admitiendo la necesidad de la esclavitud en la sociedad, reconoció que no era natural, eliminándola de su concepción ideal de sociedad. Estas nociones se instauraron fruto del entorno bélico del momento, pues, la esclavitud nació de la guerra: el enemigo no tenía ningún derecho y el vencedor podía apropiarse de la persona y de los bienes del vencido; configurándose dos estados de desigualdad admitidos: los vencedores y los vencidos.¹⁶

Al respecto, Norberto Bobbio afirma que: “La igualdad, como valor supremo de una convivencia ordenada, feliz y civil [...] como aspiración perenne de los hombres que viven en sociedad [...] como tema constante de las ideologías y de las teorías políticas, queda emparejada a menudo con la libertad.”¹⁷ De ahí su ligazón en la Revolución Francesa de 1.789: libertad, igualdad y confraternidad. En ésta, además, por primera vez, se proclamó a la igualdad como un derecho fundamental del hombre y del ciudadano. Ahora bien, en dicha correlación cabe destacar que en efecto, la libertad es un estado natural del ser humano, como de todos los seres vivos en general, el cual siempre se verá menoscabado por la creatura del poder que cualquier tipo de organización deriva también naturalmente¹⁸, sea una simple manada tratándose de otros animales o el Estado en el caso de los seres humanos, por lo que, en dicha realidad es indispensable la conformación de un límite que evite el desarrollo de privilegios que surgen del solo ejercicio del poder, el cual esencialmente es arbitrario. Por ello, la necesidad de declarar como valor incuestionable la igualdad de todos los seres humanos, basados, en tal caso, en la única condición que nos distingue del reino animal, la dignidad humana.

¹⁶ Cfr. Eugene Petit, *Tratado elemental de Derecho Romano*, Abogados asociados editores, 9na. Edición, Medellín, 1.994, p. 76.

¹⁷ Norberto Bobbio, *Igualdad y libertad*, ediciones Paidós, España, 1.993, p. 53.

¹⁸ Cfr. Rousseau, *óp. cit.*, pp. 30-31.

A partir de aquella revuelta político-social, la igualdad y la libertad han sido consideradas dos de las aspiraciones más elevadas de toda organización política y puntales del desarrollo integral de la humanidad. Y su concepción se ha ajustado al modelo de Estado asumido por la organización socio-política (libre) a través de la historia; así, en el Estado liberal decimonónico la igualdad constituyó una declaración formal que garantizaba la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley, como un reflejo obvio ante la desigualdad de los privilegios de los que se servía como pilar el Estado absolutista del Medioevo¹⁹. En el Estado de bienestar, la sola declaración de la igualdad de todos ante la ley no fue suficiente para justificar la intervención del Estado en determinados ámbitos en los que dicha declaración no garantizaba ni modificaba estados reales de desigualdad, por lo que su contenido general y abstracto se diluyó a fin de promover tratos legales diferenciados que buscaban garantizar un estado real de igualdad²⁰. Con posterioridad, en el Estado constitucional – atado al desarrollo universal de la teoría general de los derechos humanos – más allá de la sola declaración de la igualdad ante la ley, se ha buscado materializar dicho principio²¹ y se ha proclamado la prohibición de la discriminación, en base a criterios cada vez más amplios.²²

De manera que, la relación de interdependencia entre la igualdad y la libertad se explica a través de la necesidad de garantizar en el orden sociopolítico el estado natural de libertad (pero delimitando el poder), el cual por la sola composición del colectivo se ve restringido a fin de precautelar la armonía social; no obstante, la sola aceptación de la libertad – aun en situaciones de restricción – en el grupo social promueve la correlación de fuerzas, que desde la perspectiva de la política, determina las relaciones de poder que promueven la creación de privilegios como reflejo de los intereses de la

¹⁹ Vid. Gustavo Zagrebelsky, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Trotta, Madrid, 1.995, pp. 21-33.

²⁰ Vid. Luigi Ferrajoli, *Estado Social y Estado de Derecho*, en: Derechos Sociales. Instrucciones de Uso, V. Abramovich, M.J. Añón, Ch. Courtis compiladores, DJC, México, 2.003, p. 12, 20-21.

²¹ Vid. Zagrebelsky, *op. cit.*, pp. 36-41; Cfr. Ronald Dworkin, *Igualdad, democracia y Constitución: nosotros, el pueblo, en los tribunales*, en: El canon neoconstitucional, Miguel Carbonell y Leonardo García Jaramillo editores, Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2.010, pp. 121-127.

²² La cláusula de no discriminación limita negativamente el contenido del principio jurídico de igualdad, no proclama directamente la igualdad ante la ley de todos los seres humanos, sino que prohíbe manifiestamente los actos que promueven estados de desigualdad fundados en criterios irracionales (Cfr. Miguel Carbonell, *La igualdad en la Constitución Mexicana*, UNAM, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr21.pdf>, diciembre 2.011, p. 347-348).

hegemonía²³; de ahí, que la igualdad constituya una restricción indispensable para el poder (categoría conceptual atribuible a la ley del más fuerte, estudiada por las ciencias naturales²⁴) que se origina inevitablemente por la conversión natural de la libertad y la desigualdad de todos los individuos; por ello, en la medida en que socialmente se nos reconozca como iguales, los abusos de poder quedan restringidos, pues, no se admiten razones por las cuales pueda privilegiarse a unos frente a otros, sin que se atente la libertad individual de los seres humanos, sino limitando intrínsecamente la del conjunto a favor del mismo. Así, en términos de igualdad, los unos no pueden ejercer poder sobre los otros, sino cuando estos lo reconozcan como legítimo.

1.3. Aproximación conceptual a la igualdad:

Desde una perspectiva semántica, la igualdad aparece como un término polisémico que ofrece múltiples interpretaciones²⁵; sin embargo, todas las acepciones confluyen en tres dimensiones universalmente aceptadas: (1) el valor o concepto de la igualdad (al cual nos referimos ya con relación a la libertad y sirve de límite del poder como garantía de la convivencia social), (2) el principio jurídico

²³ Para Luis Galarza Izquierdo, la Constitución del Estado se define desde una visión política como “el fiel reflejo de un cierto tipo de correlación de fuerzas en un momento determinado del devenir social mediante la cual se elevan a normas supremas los intereses de la hegemonía” (Luis Galarza Izquierdo, *Conferencia Virtual*, Módulo de Derechos y Garantías Constitucionales, Maestría en Derecho Civil y Procesal Civil, UTPL, tomado del Entorno Virtual de Aprendizaje (EVA), www.utpl.edu.ec, diciembre 2.011). Por su parte, Marco Gerardo Monroy Cabra trata a esta (Constitución política), como Constitución material y cita a F. Lasalle para definirla, señalando que la verdadera Constitución no es sino, precisamente, la relación real de fuerzas. Para De Otto, citado también por Monroy Cabra, en conclusión, la Constitución alude al conjunto de normas cuyo objetivo es la organización del Estado, los poderes de sus órganos, las relaciones de éstos entre sí y sus relaciones con los ciudadanos. (Cfr. Marco Gerardo Monroy Cabra, *Concepto de Constitución*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/20051/pr/pr3.pdf>, diciembre 2.011, p. 31).

²⁴ La ley del más fuerte o la ley de la selva supone la supervivencia de los más fuertes y la muerte de los más débiles. Charles Darwin sostiene: “Finalmente, puede no ser una deducción lógica, pero para mi imaginación es muchísimo más satisfactorio considerar instintos, tales como el del cuclillo joven, que expulsa a sus hermanos adoptivos; el de las hormigas esclavistas; el de las larvas de icneumonidos, que se alimentan del cuerpo vivo de las orugas, no como instintos especialmente creados o fundados, sino como pequeñas consecuencias de una ley general que conduce al progreso de todos los seres orgánicos; o sea, que multiplica, transforma y deja vivir a los más fuertes y deja morir a los más débiles (Charles Darwin, *El origen de las especies*, 1.859, traducido por Antonio de Zulueta, <http://www.rebelion.org/docs/81666.pdf>, enero 2.012, pp. 250 y 251).

²⁵ Al respecto, Miguel Carbonell afirma que: “El de igualdad es un concepto complejo, que atañe al quehacer de diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiado lo mismo por la economía, la política, la sociología, la antropología y el derecho. Se trata, sin embargo, de una noción particularmente elusiva, cargada con frecuencia de connotaciones partidistas y afectada casi siempre por posicionamientos ideológicos.” (Miguel Carbonell, *Los derechos fundamentales*, primera edición, 2.004, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., p. 161).

de la igualdad y (3) el derecho a la igualdad²⁶; todas, interdependientes entre sí para su comprensión y múltiple manifestación en el orden social, político, jurídico y económico del ser humano, de ahí que, “Una simple aproximación a la idea de igualdad, como concepto, como principio, o como derecho reconocido al interior de un ordenamiento jurídico, revela inmediatamente que se trata de una noción que no responde a un sentido unívoco sino que admite múltiples acepciones aplicables de acuerdo con las particularidades de cada caso.”²⁷

Ahora bien, necesariamente la construcción conceptual de la igualdad debe partir de la distinción entre igual y desigual, la cual se hace visible con facilidad en lo cuantitativo (1 es igual a 1 / 1 no es igual a 2), pero la naturaleza jurídica del valor, principio y derecho a la igualdad – y consecuentemente a la no discriminación – nos remite necesariamente a efectuar una consideración cualitativa, por tratarse de una manifestación de la dignidad humana, sujeta a múltiples factores y variables; por ejemplo: ¿un sujeto *X* es igual a un sujeto *Y*? En denominación no lo son, pero sí en dignidad; ambos con iguales obligaciones tributarias, pero con evidente o posible heterogeneidad en sus ingresos o niveles de consumo, los cuales sirven o son criterios, a su vez, para determinar el *quantum* de las obligaciones referidas. En tal caso, ¿cuál es o cuál debería ser el alcance y el contenido jurídico de la igualdad?

Partamos del siguiente concepto aristotélico: “[...] parece que la justicia consiste en igualdad, y es así pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales.”²⁸; de manera que la igualdad o desigualdad en ningún caso puede germinar de la simple paridad, pero tampoco le es ajena, ni puede advertirse en sí misma sino con relación a un objeto común de al menos dos sujetos que se reflejan y confrontan entre sí, frente a aquel. De ahí que, el contenido jurídico de la igualdad presente ciertas manifestaciones explícitas y

²⁶ Cfr. *Sentencia C-952/00*, de la Sala Plena de la Corte Constitucional colombiana, Expediente No. D-2763, demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 828 del Decreto 410 de 1.971 y 70 del Decreto 960 de 1.970, Magistrado ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz, Santafé de Bogotá, D.C., 26 de julio de 2.000, http://www.cntv.org.co/cntv_bop/basedoc/cc_sc_nfl/2000/c-952_2000.html, diciembre 2.011, pp. 11-12.

²⁷ *Ibidem*, p. 1.

²⁸ Aristóteles, *La Política*, citado por: Carbonell, *La igualdad en la Constitución Mexicana*, *óp. cit.*, p. 345.

provoque varios deberes muy bien determinados²⁹: "Desde una perspectiva estrictamente jurídica, la igualdad se manifiesta como un derecho relacional – que se desarrolla en distintos niveles de análisis – que involucra usualmente, cargas, bienes o derechos constitucionales o legales, y cuya efectiva garantía, no se traduce en la constatación de una paridad mecánica y matemática, sino en el otorgamiento de un trato igual compatible con las diversas condiciones del sujeto."³⁰

Por ello, la expresión *igualdad* se utiliza frecuentemente cuando se estudia la esencia del Derecho y se delimitan los valores superiores del ordenamiento jurídico, los principios sobre los que se sostiene y los derechos que lo integran, y en ésta, no puede únicamente establecerse una escueta equivalencia matemática – una formulación idéntica a la que realizan las diferentes ciencias exactas –, pues, mientras una perspectiva numérica de la realidad bien puede probar que 1 es igual a 1 y no es igual a 2, en la indiscutible realidad social un (1) sujeto de nombre *G*, hijo de otro llamado *J*, domiciliado en la ciudad *Q*, no es igual a otro (1) sujeto de nombre *A*, hijo del mismo sujeto llamado *J*, domiciliado en la ciudad *C*, ya sea por discrepancias o diferencias físicas, intelectuales, emocionales, económicas, entre otras; pues, el término *igualdad*, tratándose de la dignidad del ser humano, no puede sino referirse a la interrelación o correspondencia entre un grupo de diferentes sujetos, con procesos o circunstancias particulares, que tienen entre sí las mismas cualidades en al menos un aspecto, por lo que el juicio de valor de igualdad debe considerar dicha característica en específico y no todas; es decir, *G* y *A* son hijos de *J* por igual... la calidad (jurídica) de hijos frente a un mismo padre, en términos de igualdad, les garantiza a *G* y a *A*, quienes son naturalmente diferentes, los mismos derechos, obligaciones y oportunidades frente a *J*.

En tal sentido, la igualdad – como un juicio de valor con consecuencias jurídicas determinadas – presume necesariamente la existencia de una obvia diferencia entre los sujetos u objetos que se comparan, caso contrario, no habría necesidad de crear cualidades predeterminadas que permitan realizar el juicio de valor de igualdad, sino que simplemente los sujetos u objetos comparados deberían

²⁹ Por ejemplo, el deber de administrar justicia con imparcialidad supone necesariamente un juicio de valor en términos de igualdad (Cfr. Dworkin, *óp. cit.*, pp. 140-144).

³⁰ *Sentencia C-952/00*, de la Sala Plena de la Corte Constitucional colombiana, *óp. cit.*, p. 1.

ser considerados idénticos, mas no iguales. Es por ello que, la premisa derivada de la cita aristotélica realizada anteriormente: tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, no es más que un significativo vacío sin la construcción adecuada de cualidades, calidades o estándares apriorísticamente fijados, que permitan interrelacionar a dos sujetos naturalmente diferentes pero vinculados entre sí por una primera cualidad común idéntica: la dignidad humana; a ello se debe el uso legislativo de conceptos universales o globales como los de: seres humanos, ciudadanos, personas, habitantes, y otros tantos descendidos de aquellos como adolescentes, niños, mujeres, ancianos, padres, madres, hijos, contribuyentes, imputados, acusados, reos, etc.³¹

De lo dicho, es claro que, no se puede confundir el contenido de la igualdad con el contenido conceptual de lo idéntico y/o de lo símil, ya que en tanto el primero describe un objeto/sujeto *X* y un objeto/sujeto *Y* que se corresponden a sí mismos en toda su descripción y particularidades, y el otro se refiere a una mera aproximación entre sí; el *sumus* jurídico de la igualdad se enfoca en una característica preestablecida creada racionalmente por la natural diferencia de todos los individuos que precisamente forman parte de la sociedad, la cual se ha cohesionado asimismo en virtud de un distintivo racional *a priori* del vínculo y orden social: la dignidad humana; “[...] se puede decir que los seres humanos son iguales o desiguales únicamente en relación con ciertas características que deben especificarse [...]”³².

³¹ Por ejemplo, entre otros: (1) en la Constitución de la República de 2.008 (art. 66, n. 29) se señala: “Los derechos de libertad también incluyen: a) El reconocimiento de que todas las *personas* nacen libres. b) La prohibición de la esclavitud, la explotación, la servidumbre y el tráfico y la trata de *seres humanos* en todas sus formas. El Estado adoptará medidas de prevención y erradicación de la trata de *personas*, y de protección y reinserción social de las *víctimas* de la trata y de otras formas de violación de la libertad. c) Que ninguna *persona* pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias. d) Que ninguna *persona* pueda ser obligada a hacer algo prohibido o a dejar de hacer algo no prohibido por la ley.”; (2) en el Código Civil (art. 7, n. 2) se señala: “El estado civil adquirido conforme a la ley vigente en la fecha de su constitución subsistirá, aunque dicha ley deje de regir; pero las obligaciones y derechos inherentes a él se subordinarán a la ley posterior, ora constituya nuevos derechos u obligaciones, o modifique o derogue los antiguos. En consecuencia, la subordinación o dependencia entre *cónyuges*, *padres e hijos*, *guardadores y pupilos*, etc., se sujetarán a la nueva ley desde que principie a regir, sin perjuicio del efecto de los actos válidamente ejecutados bajo el imperio de una ley anterior.”; (3) en el Código de la Niñez y Adolescencia (art. 15) se señala: “Los *niños, niñas y adolescentes* son sujetos de derechos y garantías y, como tales, gozan de todos aquellos que las leyes contemplan en favor de las *personas*, además de aquellos específicos de su edad.”; (4) en el Código Penal (art. 23) se señala: “No hay infracción en los golpes que se den sin causar heridas o lesiones graves, a los *reos* de hurto o robo, cuando se les sorprende en flagrante delito, o con las cosas hurtadas o robadas.”; (5) en el Código Tributario (art. 38) se señala: “El pago de los tributos debe ser efectuado por los *contribuyentes* o por los *responsables*.”

³² Norberto Bobbio, *Diccionario de política*, Tomo I, Siglo Veintiuno editores, México, 1.997, p. 770.

2. LA IGUALDAD COMO UN PRINCIPIO JURÍDICO:

Karla Pérez Portilla sostiene que el principio de igualdad es un principio acumulativo, el cual parte de una simple enunciación descriptiva que caracteriza a todos los seres humanos como iguales por compartir la razón o por originarse en la esencia misma de Dios, el cual, en todo caso, llega paulatinamente a generar múltiples implicaciones concretas una vez que logra depositarse en los distintos ordenamientos jurídicos, ampliando su alcance y contenido, *a posteriori*, por motivo de las elevadas demandas sociales y la dinámica de la creatividad legislativa, la cual toma en consideración *prima*, a su vez, que el contenido de la igualdad es el admitido en las esferas internacionales³³ y que se halla inscrito en cada uno de los derechos consagrados en la Constitución, como un reflejo de la filosofía y política imperantes en el Estado, otorgándole, de esta manera, un contenido mínimo que puede ampliarse, determinando su significado en Derecho, construyendo los derechos engendrados en base de ella, estableciendo los sujetos obligados y las obligaciones en relación a dicha igualdad.³⁴

De manera que, el sentido del principio de igualdad, presente históricamente en los múltiples ordenamientos jurídicos, ha permanecido abierto e indeterminado sin que haya sido posible establecer una definición positiva constitucional única e inmutable³⁵, situación que ha empujado a los titulares de la función jurisdiccional del Estado, por tratarse de los sujetos obligados a la ejecución de los principios garantizados constitucionalmente, a realizar un esfuerzo creativo importante al momento de juzgar si una determinada norma o situación puede o no lesionar el principio jurídico de la igualdad. Por ello, la principal preocupación de la ciencia del Derecho, hoy en día, no radica precisamente en desentrañar el

³³ El artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (San José, Costa Rica, del 7 al 22 de noviembre de 1.969) publicada en el Registro Oficial No. 801, de 6 de agosto de 1.984, establece: "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley." Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su sentencia de 17 de junio de 2.005, Caso: Comunidad indígena Yakye Axa vs. Paraguay, determinó el alcance y contenido de dicho derecho señalando que: "de conformidad con los artículos 24 (igualdad ante la ley) y [...] los estados deben garantizar, en condiciones de igualdad, el pleno ejercicio y goce de los derechos de estas personas (...) sin embargo, hay que resaltar que para garantizar efectivamente estos derechos, al interpretar y aplicar su normativa interna, los Estados *deben tomar en consideración las características propias que diferencian a los miembros de los pueblos indígenas de la población en general y que conforman su identidad cultural.*" (Las cursivas son mías)

³⁴ Cfr. Karla Pérez Portilla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, Universidad Autónoma de México, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, México 2.005, pp. 43-46.

³⁵ En el constitucionalismo contemporáneo la definición del principio jurídico de la igualdad surge por exclusión, es decir, la igualdad se garantiza siempre que no existan supuestos irracionales e infundados de discriminación; de ahí la construcción del principio de no discriminación (Cfr. Pérez Portilla, *óp. cit.*, pp. 109-134).

contenido de la igualdad sino en establecer las condicionantes para su aplicación y los criterios materiales de su desempeño dentro del fenómeno jurídico a ser analizado.³⁶

Al efecto, los ordenamientos jurídicos actuales, incluso el ecuatoriano, contienen en el proceso de estructuración, tratamiento y evidencia del principio jurídico de la igualdad, cuatro manifestaciones de interacción del ejercicio del poder político – a través de sus funciones – y este principio originalmente declarativo. Así, la función legislativa en un “Estado constitucional de derechos y justicia [...]”³⁷ – dentro de un Estado republicano y respetuoso de los derechos humanos – debe garantizar en el resultado del procedimiento de creación normativo la igualdad ante la ley, en el contenido de la ley y sistematizar el conjunto de normas que lo conforman sobre el mandato específico de no discriminación (que delimita el contenido material de este principio constitucional); en tanto que, las funciones ejecutiva y jurisdiccional, y con mayor atención esta última, deben garantizar la igualdad en la aplicación de la ley³⁸. En ello concuerdan Carbonell³⁹ y Pérez Portilla.

2.1. La igualdad material o sustancial como principio jurídico:

Los enunciados jurídicos sobre la igualdad – de acuerdo a lo indicado – dependen de ejercicios comparativos entre dos o más sujetos vinculados a determinadas situaciones, en relación a un criterio específico predeterminado, que fija un aspecto relevante por el cual se entiende son iguales o diferentes y en dicha virtud, como deben ser tratados: de forma igual o desigual. No obstante, tales consideraciones aun no son suficientes para resolver el conflicto práctico de establecer un comportamiento real no discriminatorio para iguales y para desiguales, pues, la conclusión del silogismo que construyen los enunciados normativos sobre la igualdad, dado el estado natural de desigualdad, es siempre tautológica: “Todas las personas serán consideradas iguales [...]”⁴⁰; pero,

³⁶ Cfr. Carbonell, *La igualdad en la Constitución Mexicana*, *óp. cit.*, p. 343.

³⁷ Constitución de la República de Ecuador, artículo 1, publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2.008.

³⁸ Cfr. Pérez Portilla, *óp. cit.*, pp. 61-134.

³⁹ Vid. Carbonell, *La igualdad en la Constitución Mexicana*, *óp. cit.*, p. 341-352.

⁴⁰ Constitución Política de la República del Ecuador (no vigente), artículo 23, numeral 3, publicada en el Registro Oficial No. 1, de 11 de agosto de 1.998.

¿por qué todas las personas deben ser consideradas iguales? Porque son personas (condición específica: seres humanos); asimismo, todos los contribuyentes deberían ser considerados iguales, por la sola condición específica de ser contribuyentes, naturales o residentes del Estado recaudador; en cuyo caso, la generalidad es la consecuencia obvia de la construcción lingüística de la igualdad.

Lamentablemente, esta verdad lógica deja entrever una obvia antítesis en la *praxis*: ¿Todas las personas o todos los contribuyentes, realmente, somos iguales? No. Por ello el estudio sobre el principio jurídico de la igualdad en el Derecho Comparado contemporáneo es considerable – no así en el ámbito exclusivo del Derecho Tributario nacional – con el fin de esclarecer esta paradoja conceptual, entre un principio declarativo de igualdad y, el ejercicio práctico y pleno de las diferencias connaturales a cada sujeto en un contexto de igualdad de derechos, de deberes y de oportunidades.

2.1.1 El contenido del principio formal de la igualdad y la igualdad real o sustancial:

El contenido del principio formal de la igualdad supone una mera declaración abierta incompatible con la realidad, en la cual todos somos desiguales; de ahí que el solo contenido de la igualdad formal o declarativa no sea suficiente para garantizar en la práctica cotidiana un mismo trato e idénticos resultados a todos los sujetos del Derecho frente a éste, debiendo la ejecución práctica del principio formal manifestar ciertamente dicha igualdad material o sustancial. En tal virtud, ¿cuál debería ser la manifestación jurídica del principio de igualdad dentro del ordenamiento jurídico que promueva la práctica real de dicho principio? Observemos lo señalado por la Resolución del Tribunal Constitucional ecuatoriano, No. 020-2003-TC⁴¹, de 29 de julio de 2.003:

[...] El principio fundamental de la democracia es el de la igualdad de todos los seres humanos, que en el campo del derecho internacional reconoce un núcleo duro de igualdad que establece que 'la diferenciación no puede justificarse en razón de raza, sexo, origen nacional o familiar [...] opinión filosófica o política, siendo las diferencias basadas en tales situaciones siempre ilegítimas, surgiendo así el principio de no discriminación, como uno de los derechos básicos del ser humano elevado a la

⁴¹ Resolución del Tribunal Constitucional No. 020-2003-TC, publicada en el Registro Oficial No. 164, de 08 de septiembre de 2.003.

categoría de *lus Cogens*, que prohíbe toda diferenciación hecha sobre fundamentos no razonables, irrelevantes o arbitrarios' [...].

De modo que, la práctica real de la igualdad en un sistema u ordenamiento jurídico depende de que en el mismo, sus instituciones y su normativa garanticen que los seres humanos no van a ser diferenciados por supuestos irrazonables (aunque evidentes y naturales) y a su vez, que van a ser tratados como diferentes si existen razones legítimas para distinguirlos, como excepción a la declaración universal de igualdad, la cual es necesaria para mantener la convivencia social.

Para Joan Williams no basta la garantía de la igualdad ante la ley ni tampoco basta la aceptación que pudiera hacer el ordenamiento jurídico de admitir tratos iguales entre iguales y desiguales entre desiguales; es necesario, a su entender – criterio que comparto – se *deconstruyan* una serie de normas creadas bajo ciertos estereotipos (ciertas realidades exclusivas)⁴². En Ecuador, por ejemplo, las regulaciones impuestas con relación al Impuesto a la Renta se han desarrollado a plenitud en función de las actividades empresariales económicas y de los sujetos vinculados a ellas, en desatención y en detrimento de la real capacidad contributiva de las personas naturales en relación de dependencia o de aquellas en actividades independientes o de los profesionales; así también, se ha pretendido fortalecer el régimen de imposición indirecta, pensando exclusivamente en el consumo como el criterio sostén de la capacidad contributiva, desequilibrando el régimen impositivo interno, por cuanto el valor contraprestacional de un determinado consumo no representa necesariamente una misma afectación o carga patrimonial en dos sujetos con capacidades económicas disímiles.

De ahí que, en el Derecho Tributario el establecimiento de qué criterios son legítimos para permitir tratos diferenciados, sobre todo cuando tales sirven de manifestación de la función extra-fiscal de los tributos, es complicado; pues, con frecuencia, los gobiernos requieren de un amplio espacio de discrecionalidad que les permita utilizar a los tributos como una herramienta adecuada de su política

⁴² Cfr. Joan Williams, *Igualdad sin discriminación*, en: Género y Derecho, colección Contraseña, Estudios de Género, LOM Ediciones, pp. 89-96.

económica, mismo – que en cualquier momento – puede traducirse en total arbitrariedad. Al respecto, profundizaremos en el capítulo 2 de este trabajo de investigación.

3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO:

Ramón Valdés Costa sostuvo en el prólogo de su libro: *Instituciones de Derecho Tributario*⁴³, la necesidad de brindar un tratamiento unitario a los principios fundamentales consagrados en las diferentes Constituciones de los Estados de Derecho, ya que su presencia e incidencia en los diferentes ámbitos que confluyen en cada uno de estos ordenamientos jurídicos – disímiles entre sí – es notable, y por ello, no pueden permanecer indiferentes al Derecho Tributario; más aún, como lo sostiene José Osvaldo Casás, cuando su ocurrencia es de total importancia en virtud de que el Estado, en este ámbito, es a su vez el exclusivo creador de la prestación patrimonial coactiva, su legítimo acreedor y el único juzgador de los conflictos entablados por los obligados a prestarla⁴⁴, pudiendo fácilmente su actividad palpar los excesos de la arbitrariedad, la cual se ve substancialmente limitada por tales principios constitucionales.

En América Latina, en las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1.970) se admitió conjuntamente – como un ente técnico de opinión regional – la existencia de ciertos principios generales afines al Derecho Tributario como el de legalidad, la tutela jurisdiccional y la igualdad de los sujetos en la relación jurídico tributaria (Estado vs. contribuyente)⁴⁵, y en las XX Jornadas

⁴³ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1.996, prólogo.

⁴⁴ Cfr. José Osvaldo Casás, *Los principios del derecho tributario*, intervención del autor en el simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del Derecho, USAL, Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1.999, <http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm>, pp. 7-8.

⁴⁵ Los considerandos de la Resolución del Tema 3 de las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1.964, dicen: "Que los principios de la legalidad del impuesto y *de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el cumplimiento de esos postulados fundamentales de la tributación en los países de organización democrática*. Que, en consecuencia, más que la calificación del proceso tributario, en orden a su carácter dispositivo o inquisitivo, deben atenderse a la finalidad pública de su institución, para procurar que la determinación del impuesto se haga conforme a la ley, y no según la habilidad o actividad de las partes, de modo tal que asegure a la Administración, su derecho de recaudar lo que se le adeuda y garantice al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la obligación tributaria. Que, a tal efecto, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el Juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria. Que, asimismo, es aconsejable para la obtención de esa finalidad la admisión de todos los medios de prueba cuya valoración debe ser

Latinoamericanas de Derecho Tributario (2.000) se profundizó respecto de la vinculación de los Derechos Humanos y la Tributación, atendiendo entre otras cuestiones al contenido del principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario, definiéndolo descriptivamente en relación a la prestación impositiva y a la capacidad económica del contribuyente: "La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual"⁴⁶; es decir, manteniendo la receta ya indicada de: tratar por igual a los sujetos que son

libremente apreciada por el juez tributario, con excepción de aquellas medidas probatorias que no resulten adecuadas a la índole del proceso y a la calidad de las partes intervinientes. Que, en materia de carga de la prueba y sin entrar a considerar si existe en el sentido técnico procesal una verdadera carga de la prueba, debe recomendarse la obligación, tanto de parte de la Administración Pública, como del contribuyente, de proporcionar en el proceso tributario los elementos de prueba en su poder. Que, *en la estructuración del proceso tributario deben tenerse particularmente presentes las garantías constitucionales que consagran la igualdad de las partes y el debido proceso legal.*" (Las cursivas son mías)

⁴⁶ La Resolución del Tema 1 (Derechos Humanos y Tributación) de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador (Bahía), 2.000, dice: "CONSIDERANDO: *La preminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado Democrático de Derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario; Las declaraciones y tratados internacionales de derechos humanos y las constituciones nacionales de los países miembros del ILADT y su vinculación con un concepto de Estado Democrático de Derecho; Que la protección de los derechos humanos se extiende a todos los sujetos de la relación tributaria; Que la protección de los derechos humanos debe considerar que los impuestos se recaudan con la finalidad de sufragar los gastos colectivos, debiendo las Administraciones Fiscales respetar su función de servicio al ciudadano [...] Recomendación: 1. Ratificar las conclusiones adoptadas por el ILADT en Jornadas anteriores, en las Jornadas Luso – Hispano – Americanas y en las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos. 2. Los tratados y convenios internacionales de derechos humanos deberán tener en los ordenamientos jurídicos internos, preminencia sobre el derecho nacional. 3. La norma constitucional posterior no puede derogar la norma de derecho internacional de derechos humanos previamente constitucionalizada, a menos de que la norma internacional pierda vigencia. 4. La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto a las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo. 5. Se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo entre otros: a) derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación y fiscalización; b) paridad en materia de intereses; c) uniformización, para todos los tributos, de los plazos de prescripción, que deberán ser necesariamente breves; d) en los países en los que el contribuyente esté facultado para prestar avales y garantías, a los efectos de lograr la suspensión de los actos tributarios, el derecho a obtener el resarcimiento de los respectivos costes de materia ágil; e) prohibición del *solve et repete* en todas las instancias; f) prohibición de la prisión por deudas fiscales; g) derecho de los contribuyentes a la divulgación de las informaciones sobre cualesquiera modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales; h) prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo; i) derecho a la compensación de los créditos tributarios con deudas de igual carácter; j) prohibición de *bis in idem* en las sanciones tributarias; k) derecho del contribuyente a no auto inculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción. 6. La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria. 6.1. El poder reglamentario se subordina a la legalidad. La legalidad excluye el abuso de decretos-leyes y medidas de necesidad y urgencia dictados discrecionalmente por el Ejecutivo; 6.2. La retroactividad de la ley tributaria se opone a los derechos, garantías y principios constitucionales, excepto la de la ley más benigna. 7. La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual. 7.1. Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto por su ponderación, como su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatorios, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados. 7.2. Las legislaciones deben consagrar los derechos de terceros cuya capacidad contributiva resulte efectivamente afectada en virtud de la transferencia de la carga tributaria por disposición de la ley. 8.*

iguales, y a los que no lo son, tratándolos de manera desigual, en proporción a su desigualdad; situación que toma en consideración un proceso comparativo entre contribuyentes, en razón de un rasgo preconcebido: la capacidad económica.

Por ello, en la actualidad, a inicios del siglo XXI, no podría justificarse – de modo alguno – un sistema tributario que pudiese ser considerado nefasto por gravar tributos, aplicarlos o cobrarlos en forma discriminatoria, lo cual no solo violentaría los principios constitucionales más elementales, sino también, los derechos humanos de los contribuyentes; por ello, es necesario superar la concepción clásica de igualdad (formal), es decir, de ampararnos en la simple declaración y asumir una nueva posición desde la perspectiva de los derechos humanos, que permita evidenciar una concepción actual de igualdad sustancial en el Derecho Tributario, eliminando los tratos discriminatorios en la creación, gestión y recaudación de los tributos⁴⁷. En Colombia, dicho proceso de *deconstrucción* conceptual ya se ha manifestado:

[...] De allí que el mismo artículo constitucional en mención haya estatuido que la actividad estatal se orientará al logro de la igualdad real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados y protegiendo especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentran en posición de debilidad manifiesta. Esta función, que tiene fundamento en el concepto del Estado Social de Derecho, excluye las tendencias que pretenden hacer de la igualdad un rasero único, inmodificable y no susceptible de adaptaciones. En ese orden de ideas, la posición que fije el Estado en ejercicio de su actividad, en especial si de la función legislativa se trata, no puede ser ajena al reconocimiento de la diversidad como dato de obligada referencia al adoptar sus decisiones [...] Así, por ejemplo, en el campo tributario que ahora ocupa la atención de esta Corte, particularmente en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con

Las inmunidades tributarias en cuanto a las limitaciones al poder de tributar y las exenciones, cuando encuentren en los derechos humanos su fundamento, deben garantizar, entre otros: 8.1. La libertad de circulación y comercio; 8.2. El mínimo existencial, que incluye el derecho de los económicamente desfavorecidos, las deducciones familiares del impuesto sobre la renta, la exención o tributación reducida de los bienes de primera necesidad y de manutención y los demás derechos que puedan garantizar las condiciones de libertad e igualdad de oportunidades; 8.3. La práctica de cultos religiosos; 8.4. La libertad de enseñanza. 9. Debe establecerse como órgano independiente con plena autonomía funcional, el Ombudsman o Defensor del Contribuyente, cuya misión especial será la tutela de los derechos de los sujetos pasivos u obligados ante hechos, actos u omisiones de la Administración en materia de obligaciones tributarias. Estos derechos deben estar garantizados cualquiera que sea la organización territorial del Estado, incluso en los Estados de carácter federal. El ILADT y los Institutos y Asociaciones miembros deben comunicar esta resolución a los poderes públicos de sus países, y en especial a las respectivas Administraciones Tributarias, así como a la Comisión de Derechos Humanos de la OEA y ONU." (Las cursivas son mías)

⁴⁷ César Montaña Galarza afirma 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." (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, Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri, Universidad de Guadalajara, 2.004, p. 252.)

la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real. Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad. El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos [...]»⁴⁸

Por lo dicho, no basta admitir en el ámbito del Derecho Tributario exclusivamente el concepto de igualdad formal, fundado a plenitud en la premisa: todos somos iguales – ante la ley –, pese a las evidentes desigualdades naturales y sociales⁴⁹. Tampoco basta limitarnos al concepto aristotélico de igualdad (en la ley), el cual obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales⁵⁰, pues, “[...] de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura.”⁵¹; en cuyo caso, en el ámbito tributario, la igualdad debe reflejarse en la constitución de un régimen de trato justo y equitativo⁵², que supone implicaciones más profundas de este principio declarativo y del entorno real de desigualdad.

Similar criterio tiene José Osvaldo Casás, quien sostiene que el antedicho principio constitucional puede proyectarse ante la ley, en la ley, por la ley, en la interpretación y aplicación de la ley, y de los sujetos de la obligación tributaria siendo tales manifestaciones, las que en conjunto, expresan el alcance real de este principio en el Derecho Tributario. La igualdad por la ley atiende y mantiene

⁴⁸ *Sentencia de Constitucionalidad No. 094/93*, de la Corte Constitucional colombiana, 27 de febrero de 1.993, Ponente José Gregorio Hernández Galindo, Colombia, en <http://www.corte.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-094-93.htm>, diciembre 2.011, pp. 12 y 13.

⁴⁹ César Montaña Galarza sostiene que si bien la igualdad tributaria es consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, dicho principio goza de una “[...] aura axiológica [...]” que se relaciona muy de cerca con la no discriminación, la equidad y la eliminación de los privilegios y castas, de modo que cubre el “[...] requerimiento de igualdad formal y material entre los contribuyentes.” (Montaña Galarza, *óp. cit.*, p. 223.)

⁵⁰ *Cfr.* Richard Mc. Keon, *Aristotle's Conception of Moral and Political Philosophy*, en: *Ethics*, vol. 51, No. 3, Abr. 1.941, en <http://www.richardmckeon.org/publications-all.htm>, pp. 253-290.

⁵¹ *Sentencia de Constitucionalidad No. 0183/98*, de la Corte Constitucional colombiana, 06 de mayo de 1.998, en <http://www.corte.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-183-98.htm>, diciembre 2.011, p. 28.

⁵² *Cfr.* *Sentencia de Constitucionalidad No. 094/93*, *óp. cit.*, pp. 18-19.

estrecha relación con el principio de solidaridad, en la medida en que las diferentes imposiciones estatales deben exigir un mayor aporte a quienes más tienen, a fin de atender de mejor manera las necesidades insatisfechas de los sectores que menos tienen, por medio del gasto público⁵³. La igualdad en la interpretación y aplicación de la ley exige se excluyan “[...] los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del Fisco como del contribuyente.”⁵⁴, y la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, parte del supuesto de que el Estado-acreedor y el contribuyente-deudor están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, “[...] por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.”⁵⁵

En Ecuador, el principio jurídico de la igualdad con relación específica al régimen tributario se hallaba constitucionalizado en el artículo 256 de la Constitución Política de la República, aprobada en 1.998, la cual lo enunciaba como un principio básico de dicho régimen. Nuestra Constitución actual⁵⁶ suprimió el término *igualdad* (sustituyéndolo en apariencia por el de *equidad*) del detalle de los principios básicos del régimen tributario ecuatoriano que realiza en el artículo 300⁵⁷, sin que ello pueda obligarnos suponer la no manifestación del principio enunciado en nuestro régimen impositivo interno, ya que, nuestra carta constitucional actual enumera al principio de igualdad y no discriminación en aquellos considerados como de aplicación de todos los derechos garantizados en dicha Constitución y en los instrumentos internacionales (artículo 11, n.2, Constitución de la República⁵⁸). Además, el principio jurídico de la igualdad en el Derecho Tributario nacional, a más de la remisión constitucional

⁵³ Cfr. Casás, *óp. cit.*, p. 7.

⁵⁴ Resolución del Tema 1 (La Interpretación de la Ley Tributaria) de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, México, 1.958, numeral 3.

⁵⁵ Casás, *óp. cit.*, p. 8.

⁵⁶ Constitución de la República de Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2.008.

⁵⁷ “Art. 300.- 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.”

⁵⁸ “Art. 11.- 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. 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.”

realizada, se encuentra recogido por el artículo 5 del Código Tributario vigente desde el año 1.975, en el cual se dispone: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, *igualdad*, proporcionalidad e irretroactividad” (Las cursivas me pertenecen).

3.1. El derecho de igualdad en la relación jurídico tributaria:

La Ley General Tributaria del Reino de España, en el artículo 17, define a la relación jurídico tributaria, como “[...] el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos [...]”⁵⁹. Nuestro Código Tributario no establece definición legal alguna. Por su parte, Margain Monotou, señala que “[...] la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y al sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.⁶⁰ De manera que, la relación jurídico-tributaria comprende el conjunto de derechos y obligaciones mutuas correlacionadas entre el Estado y los contribuyentes, debiendo esencialmente estos últimos, cumplir con la obligación de pago de los tributos que hayan sido determinados por la administración tributaria, en uso de sus facultades.

De modo que, la relación jurídico-tributaria no contempla situación jurídica distinta que la de sujeción que el contribuyente tiene frente al acreedor del tributo, y de este último frente al primero; vinculación claramente determinada por una serie de deberes de uno frente al otro, siendo – y así lo concibe también la legislación española – de especial importancia: la obligación de pago exigida al sujeto pasivo de dicha relación. De modo que el principio jurídico de la igualdad debe verse materializado al interior de dicho vínculo relacional entre la administración tributaria y los contribuyentes, lo cual supone que la igualdad debe manifestarse tanto en el nacimiento, la exigibilidad, la determinación, la recaudación y el pago del tributo, así como en los procesos de control, reclamación y resolución de los mismos. Por ello, la proyección del principio jurídico de la igualdad en

⁵⁹ Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2.003, publicada en el Boletín Oficial Español (BOE) No. 302 de 18 de diciembre del mismo año.

⁶⁰ Emilio Margain Monotou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1.983, p. 294; citado por: José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho tributario material*, ensayo-material de cátedra, septiembre 2.004, p. 2.

el Derecho Tributario debe exteriorizarse en dos dimensiones: en el ámbito del Derecho Tributario sustantivo o material y en el ámbito del Derecho Tributario adjetivo o formal.

3.1.1 La igualdad en el derecho formal tributario:

En el ámbito formal del Derecho Tributario, la igualdad se manifiesta como igualdad procesal, es decir, la igualdad de las partes litigantes en el proceso. Luis A. Toscano – parafraseando a Humberto Cabrera Acosta – sostiene que si existe igualdad ante la ley, entonces es natural que las partes sean iguales en el proceso, lo que supone la obligación del juez de permitir “al demandado y al demandante las mismas oportunidades que los derechos les conceden, como la facultad de recurrir, de probar, de alegar, para que no se considere con privilegios a una de las partes respecto a la otra.”⁶¹ Toscano advierte, asimismo, los caracteres del principio de la igualdad de las partes ante la ley procesal señalados por Hernando Devis Echandía; el primero: dentro del proceso todas las partes tienen las mismas oportunidades para su defensa (*audiatur et altera pars*); y, el segundo: no son aceptables los procedimientos privilegiados en consideración de raza, fortuna, nacimiento o religión. Toscano hace extensivos tales criterios adicionando “otras razones”⁶².

En base a tales consideraciones, Luis Toscano concluye en su ensayo denominado: “Igualdad de las partes en el proceso tributario”, que el principio de igualdad constitucional y procesal – en Ecuador – se aplica “íntegramente, sin quiebra [...]” en el proceso tributario, con excepción del recurso extraordinario de casación, pues, en las etapas de demanda y contestación a la misma, en la de prueba y en la de resolución, demandado y demandante tienen las mismas oportunidades, pero, en el término concedido a las partes para la interposición del recurso extraordinario de casación existe un acto evidente de discriminación a favor del Fisco y en contra del contribuyente, por cuanto en el

⁶¹ Luis A. Toscano S., *Igualdad de las partes en el proceso tributario*, en Novedades Jurídicas, Ediciones Legales, número 42, diciembre 2.009, p. 9.

⁶² *Ibidem*, p. 10.

artículo 5 de la Ley de Casación⁶³ se otorga el término de 5 días para que el contribuyente presente, si así lo desea, su recurso de casación, en tanto que a la administración tributaria se le otorga el término de 15 días para lo mismo.

No podemos desconocer el trato diferenciado que encontramos en el artículo 5 de la Ley de Casación, pero es necesario apreciar los posibles motivos que promovieron tal distinción. Obviamente, como en la mayor parte de los asuntos de derecho público⁶⁴, la razón por la cual se crean estados legales de diferenciación es la protección del interés público y del bien común, que se presume prevalece sobre el interés privado; empero, esta simple excusa no contesta suficientemente el por qué de la discriminación, más aún, tratándose de un probable atentado al derecho fundamental del debido proceso y a sus garantías, ya que la distinción no solo se ve limitada al término concedido para la presentación de un recurso procesal, sino al límite de su ejercicio que depende de dicho lapso, que degenera además en un posible estado de indefensión.

Una de las garantías del derecho a la defensa, es la de contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación, precisamente, de la defensa, de modo que si el tratamiento no igualitario, antes descrito, se justifica en el hecho de que la administración no tenía el tiempo (ni el personal) suficiente y que por ello debió incrementarse dicho tiempo a fin de proteger el interés público y el bien común, en base a qué el legislador determinó, además, que el tiempo concedido al contribuyente sí era el suficiente, o de qué manera avaló que esta obvia distinción garantizaba por igual el acceso a la justicia y el principio de la seguridad jurídica a ambos litigantes, todas éstas asimismo cuestiones de derecho público. De modo que, en efecto, como lo indica Luis Toscano, en este caso en particular, en Ecuador, si existe un trato discriminatorio objetable.

⁶³ *Ley de Casación*, Codificación No. 2004-01, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 299, de 24 de marzo de 2.004.

⁶⁴ El acto de diferenciación contenido en la Ley de Casación (art. 5) provino del artículo 10 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado: "Los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días para interponer el recurso de casación, que deberá ser concedido con efecto suspensivo, sin la obligación de rendir caución." (Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, Codificación No. 15, publicada en el Registro Oficial No. 312, de 13 de abril de 2.004).

Con relación a determinar si en el proceso tributario se cumple efectivamente el principio de igualdad tributario en los términos señalados por Toscano, creo insuficiente la sola apreciación de las oportunidades que tienen el demandante y el demandado en las etapas procesales, y su fortuita equivalencia o identidad al interior del proceso contencioso tributario. Primero, por cuanto en el ámbito formal del Derecho Tributario deben considerarse también los procesos en sede administrativa, en los que la arbitrariedad de la administración tributaria es ciertamente palpable, ya que en una reclamación administrativa, en la administración recae a la vez el interés directo en oponerse al contribuyente y el deber jurídico de resolver el reclamo en aplicación de la ley, con la amplitud con la que opera la facultad reglamentaria de la misma administración tributaria. En tales circunstancias, la garantía del principio jurídico de la igualdad no solo puede ser la impugnabilidad de los actos administrativos, sino el *due process* en el desarrollo de los procedimientos de sede administrativa, descrito en nuestra Constitución en el artículo 76⁶⁵.

⁶⁵ "Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. 3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento. 4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria. 5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora. 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza. 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento. e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto. f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento. g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor. h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto. j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo. k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto. l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se

Segundo, por cuanto las oportunidades de las partes en el proceso judicial deben ser valoradas atendiendo el origen del proceso contencioso tributario, ya que tratándose de acciones de impugnación, tales oportunidades aparecen afectadas en la etapa de prueba en la que necesariamente se observa y con atención el expediente administrativo previo, mismo que fue ya estructurado atendiendo los intereses exclusivos de la administración tributaria, en aparente detrimento de la prueba que pudiere aportar el contribuyente, por cuanto, en la práctica, se reduce la apreciación y valoración integral de la prueba a la sola discusión del por qué la administración tributaria no aceptó con anterioridad tales justificativos probatorios – que el contribuyente vuelve a practicar ante el juez – dejando, además, actualmente, muchas apreciaciones al denominado cruce de información que realiza la misma administración tributaria, que muchos suponen infalible. Además, en tales acciones (así como en todas aquellas en los que la administración tributaria persigue la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas) el derecho de acción se ve seriamente limitado a la obligación del demandante de rendir una caución.

3.1.2 La igualdad en el derecho material tributario:

En el ámbito material del Derecho Tributario, por su parte, el derecho relacional de igualdad se manifiesta como principio, el cual se exterioriza por un trípede constitucional que ha servido de pilar al Derecho Tributario desde la concepción misma del Estado Liberal de Derecho, como la ruptura a una organización sociopolítica de privilegios; de modo que como límites a los excesos de la arbitrariedad del Estado en el ámbito tributario, se ha constitucionalizado: (1) la declaración universal de que todos somos iguales ante la ley, (2) el deber general de todos los habitantes del Estado de contribuir o sostener por igual el gasto público, y (3) el principio de reserva de ley como límite de la potestad tributaria y de la actuación de la administración fiscal, que a su vez debe respetar los dos anteriores. Así, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1.789, en el artículo 6 se

encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.
m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

declaró la igualdad ante la ley y en el artículo 13 la igualdad ante la hacienda pública; y de conformidad con el preámbulo de la Constitución de la Quinta República de Francia (adoptada el 4 de octubre de 1.950): “Las legislaciones de impuestos o prácticas que parezcan hacer alguna innecesaria diferencia entre ciudadanos son desechadas como anticonstitucionales.”

De igual manera, dicha tríada se ha empleado en nuestro entorno normativo-constitucional desde tiempos pre-republicanos: en la Constitución Gran Colombiana de 1.821, dichas garantías fueron declaradas en los artículos 3, 5 y 55, numeral 3⁶⁶, respectivamente; y a partir de ésta, el principio de legalidad en materia tributaria, al menos, ha regido ininterrumpidamente hasta la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico⁶⁷. En cuanto a la declaración universal de igualdad y al deber general de contribución por igual al gasto público, han existido ciertas modificaciones a lo largo de nuestra historia, ligadas a las ideologías del momento (que promovieron en muchos casos estados legitimados de desigualdad).

3.2. Manifestaciones normativas de la declaración universal de igualdad y del deber general de contribución por igual al gasto público en las constituciones ecuatorianas⁶⁸:

En las constituciones ecuatorianas de 1.830, 1.897, 1.906, 1.929, 1.945, 1.967 y 1.979, constó expresamente la declaración universal de igualdad pero no el deber general de contribución por igual al gasto público. En las constituciones de 1.835, 1.843, 1.845, 1.851, 1.852, 1.861, 1.869, 1.878, 1.998 y 2.008 constaron y constan ambas, la declaración universal de igualdad y el deber general de contribución por igual al gasto público; las cuales fueron concebidas en un solo enunciado constitucional – como una misma manifestación del principio de igualdad – en las constituciones de

⁶⁶ “Art. 3.- Es un deber de la Nación proteger por leyes sabias y equitativas la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad de todos los colombianos.”; “Art. 5.- Son deberes de cada colombiano, vivir sometido a la Constitución y a las leyes; respetar y obedecer a las autoridades que son sus órganos; contribuir a los gastos públicos; y estar pronto en todo tiempo a servir y defender a la patria, haciéndole el sacrificio de sus bienes y de su vida, si fuere necesario.” “Art. 55.- Son atribuciones exclusivamente propias del Congreso: [...] 3. Establecer toda suerte de impuestos, derechos o contribuciones; velar sobre su inversión; y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y demás empleados de la República.”

⁶⁷ Ver Anexo 1.

⁶⁸ Ver Anexo 1.

1.851⁶⁹ y 1.878⁷⁰. En las constituciones de 1.883 y 1.946 no se hicieron constar ni la declaración universal de igualdad ni el deber general de contribución por igual al gasto público.

Adicionalmente, cabe destacar que en la Constitución de 1.897, la declaración de igualdad dio un vuelco hacia el ámbito procesal, manifestándose limitadamente a través de la igualdad de fuero; en la Constitución de 1.929, el fuero funcional fue declarado garantía de igualdad, contrario a la percepción – hasta aquel momento – de que el fuero funcional era un privilegio personal, ésto, bajo la consideración de que el juzgamiento por parte de los pares liberaba al juzgador de las presiones que por el alto cargo del acusado podían ejercerse sobre el juez de menor jerarquía. En la Constitución de 1.945 se incluyó por primera vez en nuestra historia constitucional la cláusula de no discriminación como el reflejo negativo de la declaración universal de igualdad; en la Constitución de 1.967, por primera ocasión, en su artículo 97⁷¹, se acogió como un principio específico del régimen tributario nacional el principio de igualdad, el cual se mantuvo como tal, hasta la Constitución de 1.998. En la Constitución de 1.979 se prohibió toda discriminación por motivos de la posición económica; aunque, en las codificaciones de los años 1.984 y 1.993 se eliminó la palabra *económica*; y en la codificación de 1.996 se incorporaron en su lugar las palabras *económica* y *laboral*, que fueron suprimidas, finalmente, en la codificación de 1.997. En la Constitución de 2.008 se suprimió el principio de igualdad del detalle de los principios específicos del régimen tributario y se incluyó como novedad el principio de

⁶⁹ "Art. 7.- Los ecuatorianos son iguales ante la ley, y sus deberes son [...] 4. Contribuir para los gastos públicos [...]".

⁷⁰ "Art. 17.- La Nación garantiza a los ecuatorianos [...] 7. La igualdad, en virtud de la cual todos deben ser juzgados por las mismas leyes, y sometidos por éstas a los mismos deberes, servicios y contribuciones [...]".

⁷¹ "Art. 97.- El régimen tributario se rige por los principios básicos de la igualdad y generalidad, de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones."

equidad tributaria⁷², sin perjuicio de que (la igualdad) consta – en todo caso – como un principio general en el número 2 del artículo 11 del texto constitucional⁷³.

De modo que, el principio jurídico de igualdad en nuestro derecho constitucional-tributario se ha expresado y se expresa, de manera general, en el deber ciudadano de contribución por igual al gasto público, es decir, en la obligación común a todos los habitantes de Ecuador de pagar los tributos establecidos legalmente, como consecuencia del principio universal de igualdad ante la ley declarado constitucionalmente.

3.3. Manifestaciones normativas del principio jurídico de igualdad en el Derecho Comparado⁷⁴:

La declaración universal de igualdad se encuentra en gran parte de los textos constitucionales de los Estados europeos y americanos. La declaración formal de la igualdad ante la ley, como principio jurídico, consta en las constituciones de Alemania (art. 3), Austria (art. 7), Bélgica (arts. 10 y 11), Finlandia (art. 5), Portugal (art. 13), Grecia (art. 4), Irlanda (art. 40), Italia (art. 3), Luxemburgo (art. 11), España (art. 14), Argentina (art. 16), Brasil (arts. 5 y 150.II), Colombia (arts. 5, 13, 43 y 95.9), Costa Rica (arts. 33 y 18), El Salvador (art. 3), México (arts. 1, 4 y 31-IV), Nicaragua (arts. 27 y 48), Panamá (arts. 20 y 48), Perú (arts. 2.2 y 74), Puerto Rico (art. 2.1), República Dominicana (art. 8.5), Uruguay

⁷² En Colombia la situación es similar. La equidad está consagrada como principio tributario en el artículo 363 de la Constitución, mientras que la igualdad no está específicamente contemplada como principio tributario. Al respecto Bibiana García Poveda señala que: "Con referencia a los principios de igualdad y equidad, 'en muchas ocasiones la jurisprudencia utiliza los dos conceptos como sinónimos; en otras, se refiere sólo a uno de los dos' [...] (pero que) dando un vistazo a la jurisprudencia, los principios de equidad y progresividad en la Constitución están referidos expresamente y pareciera que exclusivamente a las cuestiones de orden tributario, mientras que el de igualdad es un principio más referido a las condiciones de las personas." (El texto en paréntesis es mío) (Bibiana García Poveda, *Aproximación a los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria a partir del análisis de la sentencia de la corte constitucional C-1060 A, de 18 de octubre de 2.001*, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, mayo de 2.003, p. 171).

⁷³ "Art. 11.- 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. 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."

⁷⁴ Ver Anexo 2.

(art. 8) y Venezuela (arts. 2, 21 y 311). En las constituciones de Francia (art. 2), Suecia (art. 2), Bolivia (arts. 8.II, 14 y 323), Chile (arts. 1, 19.2, 19.3, 19.20, 19.16 y 19.22), Guatemala (arts. 4 y 135-d), Honduras (arts. 60 y 351) y Paraguay (arts. 46, 47, 48, 88 y 181), la igualdad se enuncia como un valor interdependiente de la libertad y/o de la dignidad; en Bolivia, en particular, se ancla – manifiestamente – además a los valores de unidad, inclusión, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien. En las constituciones de Chile, Guatemala, Honduras y Paraguay, adicionalmente, se declara la igualdad de derechos. En Cuba (arts. 41, 44 y 42), se declara la igualdad de derechos y de deberes; en Dinamarca (art. 74), se declara explícitamente la igualdad de oportunidades de acceso; en Holanda (arts. 1 y 4), se declara que todos los que se encuentren en los Países Bajos deberán ser tratados de manera igual en las mismas circunstancias; y, en los Estados Unidos de América (art. 14) se garantiza la protección de las leyes, igual para todos, aunque prohíbe expresamente limitar los privilegios o inmunidades de los ciudadanos estadounidenses.

Cabe destacar además, que en algunos textos internacionales, en los que consta la declaración universal de igualdad ante la ley (como principio jurídico), consta asimismo el deber general de contribución por igual al gasto público; por ejemplo, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en el artículo XXXVI, se dispone: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

4. LA GENERALIDAD, LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA NO CONFISCATORIEDAD COMO CRITERIOS DE IGUALDAD SUSTANCIAL:

Como se ha podido observar hasta el momento, el principio jurídico-tributario de la igualdad en nuestro Derecho constitucional y en el Derecho Comparado se expresa – inicialmente – mediante el

deber universal de contribuir por igual en las cargas y gastos públicos⁷⁵, es decir, a través de la obligación *general* de pago de los tributos que válidamente establezca el Estado. Al respecto, José Ferreiro Lapatza sostiene que: "El principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues, resumirse en esta breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados."⁷⁶ Sin embargo, Ferreiro Lapatza, asimismo, advierte que dicha afirmación necesita ser *atemperada*, ya que, el sistema tributario que hace pagar a todos los miembros de una comunidad una misma cantidad de dinero no es el mejor.⁷⁷

De manera que, la sola manifestación de la igualdad a través de la generalidad en el pago de tributos con el fin de contribuir por igual a las cargas públicas, como una derivación obvia de la igualdad ante la ley, no es suficiente para comprender el alcance material del principio jurídico de la igualdad; si fuera así, todos los estados fijarían un único tributo que correspondería a un mismo valor para todos los habitantes a prorrata del total del gasto público, situación jurídica que no ocurre en ningún Estado en el mundo; todo lo contrario, los estados han buscado crear en la fijación y determinación de sus tributos claros estados de diferenciación por la condición económica de los posibles contribuyentes. ¿Por qué hacerlo así?...

Por cuanto resultaría imprudente, por ejemplo, proyectar la generalidad de los tributos fijando una tarifa única del 25% para todos quienes perciban rentas en una comunidad (que constituye en todo caso una fórmula menos aberrante que fijar un valor único de pago), a sabiendas que todo habitante

⁷⁵ Inclusive, en textos internacionales en los que consta la declaración universal de igualdad ante la ley, consta asimismo el deber de contribución por igual en el sostenimiento del gasto público; por ejemplo, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su artículo XXXVI, manifiesta: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos." (Cfr. www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm) Al respecto, César Montaña Galarza sostiene que: "En un principio, la obligación de contribuir nace de la voluntad de los constituyentes como un asunto central para el sostenimiento de las cargas públicas, que en un momento dado y dependiendo de las políticas económica y fiscal que se adopte se revierte hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios, asistencia social (gasto público)." (Montaña Galarza, *op. cit.*, p. 210.)

⁷⁶ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2.006, pp. 281- 282.

⁷⁷ Cfr. *Ibidem*.

de dicha comunidad requiere de al menos \$.100 para su básica subsistencia, y que, los contribuyentes en ella son solo tres: *X* que percibe \$.100 y debería contribuir con \$.25, *Y* que percibe \$.1.000 y debería contribuir con \$.250 y *Z* que percibe \$.10.000 y debería contribuir con \$.2.500; ya que, *X* sencillamente no estaría en capacidad de contribuir en los términos que se le exige, pues, vive o tributa; ni siquiera el Estado, en términos financieros, estaría interesado en cobrar por una sola ocasión este tributo a costa de la disminución de su base de contribuyentes. Por otro lado, en tanto que *X* “muere”, *Y* y *Z* permanecerán con lo suficiente para vivir, les sobrarán recursos, e inclusive la incidencia del tributo disminuirá gradualmente con relación a quien más tiene, de modo que a *Z*, en último término, no le hará mella alguna su contribución. Evidentemente, en tales condiciones, pese a la generalidad de la disposición inicial, el resultado para los contribuyentes no es igualitario, y afecta arbitrariamente a *X*, mientras *Z* no sentirá afectación alguna, o en todo caso percibirá una afectación mínima en su patrimonio.

Inclusive, si miramos el ejemplo desde la perspectiva del gasto público, el trato idéntico a todos los contribuyentes tampoco garantizaría el principio de igualdad, ya que, podría ser que tanto *Y* como *Z* se beneficien por igual de lo gastado por el Estado en favor de sus habitantes, en cuyo caso, resultaría también desigual el trato que recibe quien paga más con relación a quien paga menos; y en dicho entorno, parecería aun más inequitativo pensar en la posibilidad de que alguien simplemente no contribuya: quizá *X* simplemente no pague, pues puede pensar que siendo el Estado una creación de los hombres, éste no puede en ningún momento actuar en detrimento de ellos mismos, por el solo hecho de no estar en las mismas condiciones que otros con capacidad para contribuir. Y, por último, si ninguno paga bajo la suposición de aplicar el aforismo coloquial *todos o ninguno*, el resultado sigue siendo inadecuado, por cuanto la subsistencia de la comunidad depende asimismo de la contribución de sus habitantes.

Por ello, si bien a primera vista, en un nivel básico de expresión del principio de igualdad fiscal, los tributos deben ser creados y aplicados con generalidad, esto es, abarcando integralmente a todos los

habitantes de un Estado, debe hacérselo de manera que cualquiera de sus individuos cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal deba estar sujeta al tributo, pero, bajo la suposición de que dicho hecho generador, que consta en la ley, haya tomado en consideración las condiciones reales de desigualdad de los posibles contribuyentes que fuesen relevantes en la determinación de tal o cual tributo, como manifestación del principio jurídico de la igualdad, pues, la mejor manera de garantizar un real trato igualitario entre los diversos contribuyentes es atendiendo sus obvias diferencias, evitando, en todo caso, cualquier acto discriminatorio.

Al respecto, José Vicente Troya Jaramillo señala que: "Tampoco en el campo tributario caben discriminaciones o diferenciaciones de carácter personal. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes."⁷⁸; de manera que, en materia tributaria, la aparente diferencia básica entre los contribuyentes es la capacidad económica, que supone, a su vez, el respeto a la propiedad privada de los obligados.

4.1. La capacidad económica como elemento constitutivo del principio de generalidad:

José Ferreiro Lapatza sostiene que existen tres principios especialmente vinculados entre sí, que se destacan por su difusión y aceptación en las constituciones actuales: el principio de generalidad, el principio de igualdad, y como forma de entender la generalidad y la igualdad en el ámbito tributario, el principio de capacidad económica.⁷⁹ Alejandro Menéndez Moreno llega a la misma conclusión, tras establecer que si bien, originalmente, el principio de generalidad promueve que los tributos graven sin excepción a todos sus destinatarios, el principio de igualdad busca que dichos gravámenes mantengan una misma intensidad, esto es, que graven por igual; en cuyo caso, el principio de generalidad en materia tributaria no puede ser comprendido sino en función de la capacidad contributiva de los sujetos

⁷⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, en RFJ, Revista de la facultad de jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, número 1, marzo 1.999, Gráficas Rumiñahui, pp. 137 y 138.

⁷⁹ Cfr. Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, p. 281.

pasivos: "El principio de generalidad tributaria, que como se ha dicho aparece reflejado en la expresión *'todos contribuirán...'* significa que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos imposables de dichos tributos y que naturalmente estén situados en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público impositor: Así pues, el principio de generalidad adquiere su sentido propio al relacionarlo con la capacidad económica."⁸⁰

De manera que, la capacidad económica se convierte en el criterio para determinar si dos situaciones son iguales o no, y en dicho caso, si el tratamiento que demandan es de igualdad o de desigualdad, y la proporción en que debe admitirse dicha diversidad. Y la generalidad sobre el supuesto tributario conviene a dicha dispersión y solo puede ser apreciada asimismo entre iguales o desiguales. Adam Smith, ya en 1.776, sostuvo que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades, lo que denominó como igualdad o desigualdad en la imposición⁸¹; y a raíz de esta concepción inicial de orden económico, la capacidad económica se inmiscuyó en el debate jurídico hasta alcanzar el grado de principio constitucional que en varios estados se le reconoce; por ejemplo, en las constituciones: brasileña (art. 145⁸²), hondureña (art. 351⁸³), panameña (art. 261⁸⁴), boliviana (arts. 108.7⁸⁵ y 323.1⁸⁶), venezolana (art. 316⁸⁷), española (art. 31.1⁸⁸) y suiza (art. 127.2⁸⁹).

⁸⁰ Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova, Valladolid 2.006, p. 82.

⁸¹ Cfr. Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations*, A Penn State Electronic Classics Series Publication, www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/Wealth-Nations.pdf, diciembre 2.011, pp. 522-539.

⁸² "Art. 145.- La Unión, los estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos: I impuestos; II tasas, como consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente; III contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas. 1. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente."

⁸³ "Art. 351.- El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente."

⁸⁴ "Art. 261.- La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica."

⁸⁵ "Art. 108.- Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes. 2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución. 3. Promover y difundir la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución. 4. Defender, promover y contribuir al derecho a la paz y fomentar la

Sin embargo, no todos han estado de acuerdo en otorgarle a la capacidad económica el rango de *condición o dogma jurídico*⁹⁰ tributario. Para Giuliani Fonrouge, el poder tributario no puede reconocer otras limitaciones más que las inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado, pues, a su entender, en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles son el resultado de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado, por lo que – en oposición a lo defendido en aquel entonces por Griziotti (economista italiano) – afirmó que pretender condicionar la legitimidad del poder tributario a la existencia en el sujeto pasivo de idoneidad o capacidad económica “introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación.”⁹¹. En 1.962, Giuliani Fonrouge escribía:

Al influjo del mencionado sector de la doctrina italiana, con frecuencia se alude a la capacidad contributiva y hasta se ha llegado a proponer su incorporación como principio constitucional, tomando como modelo textos extranjeros, pero nadie concreta el concepto. Como dice un destacado economista, “podríamos discutir durante siglos en torno al concepto de menor o mayor capacidad contributiva, precisamente porque no se trata de un concepto determinado o determinable; luego, cuando se cree haber construido la teoría impositiva, diciendo que el impuesto debe distribuirse según la capacidad contributiva, no se ha dicho absolutamente nada” (GUSTAVO DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza*, Cedam, Padova, 1.957, pág. 235) y se incurre en un error, no científico sino anticientífico.⁹²

En la actualidad, si bien puede persistir la discusión por la falta de concreción de este principio, que no obedece a fórmulas rígidas ni matemáticas⁹³ – aunque en torno al actual paradigma

cultura de paz. 5. Trabajar, según su capacidad física e intelectual, en actividades lícitas y socialmente útiles. 6. Formarse en el sistema educativo hasta el bachillerato. 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.”

⁸⁶ “Art. 323.- I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.”

⁸⁷ “Art. 316.- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

⁸⁸ “Art. 31.- 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.”

⁸⁹ Art. 127.- Principios regidores del sistema impositivo: 2. Los principios de universalidad, de igualdad de trato y de capacidad económica concretamente, deberán ser respetados en la medida en que los tributos así lo permitan.”

⁹⁰ Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Tomo 1, FEDYE, novena edición, Argentina, 2.005, p. 272.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² *Ibidem*, p. 273.

⁹³ Cfr. Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, TECNOS, España, 2.006, p. 124.

neoconstitucional dicha indeterminación⁹⁴ no ofrece conflicto jurídico alguno, porque como principio constitucional no constituye más que una derivación de la complejidad abierta y flexible de la Constitución⁹⁵ –, al menos, es sentir generalizado su reconocimiento como principio constitucional y limitación al poder tributario⁹⁶, como una manifestación directa del principio jurídico de la igualdad y una garantía de la materialización del mismo y del principio de generalidad⁹⁷, el cual, legitima, además, la actividad del legislador, quien tiene la obligación de distinguir a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica en el proceso de creación de los tributos (sobreponiéndose al principio de reserva de ley). Troya Jaramillo, al respecto, manifiesta que: “La creación y aplicación de los tributos debe considerar el principio de igualdad, por encima del principio de legalidad. Sin embargo, la aplicación de la equidad antes que la ley, supone diferenciar entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica. Este principio implica que el sistema tributario no puede aceptar privilegios. Las exenciones deben ser aplicadas en función de la capacidad contributiva y en una tarifa encuadrada dentro de la política de redistribución antes mencionada.”⁹⁸

De manera que, este principio (el de capacidad económica) también se advierte en el reconocimiento de un trato diferenciado de los contribuyentes atendiendo a las desigualdades de orden económico de cada uno de los sujetos obligados a la imposición, permitiendo en todo caso la conformación de grupos de contribuyentes afines en mérito a la proporción de su desigualdad, para

⁹⁴ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González afirman que “La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado [...]” (Cfr. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.994, p. 157).

⁹⁵ Cfr. Carlos Manuel Villabella, *Constitución y democracia en el nuevo constitucionalismo latinoamericano*, en: El nuevo constitucionalismo latinoamericano, Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, No. 25., ICI, 2.010, p. 51.

⁹⁶ Klaus Tipke sostiene – inclusive – que si bien la capacidad económica, como principio constitucional-tributario tiene un contenido indeterminado, el mismo, naturalmente, es determinable en el proceso de construcción de los tributos (Cfr. Klaus Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2.002, pp. 50-57).

⁹⁷ La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, en *Sentencia No. 16-IV-2002* manifiesta: “[...] la capacidad económica del sujeto del tributo no es el único límite material, exclusivo y excluyente para establecer el tributo; es la base común o el presupuesto necesario sobre el cual han de apoyarse los otros aspectos que determinan el tributo. Bien es sabido que un sistema tributario equitativo lleva implícito – además de sus principios básicos – el reconocimiento de la proporcionalidad en la carga tributaria inspirado en el principio y derecho de igualdad -art. 3 Cns.-y en la razonabilidad en la creación y cobro del mismo, determinado además bajo el presupuesto del respeto al derecho de propiedad y por consiguiente de no confiscación [...]”.

⁹⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *Tributación y Derechos Humanos*, en Revista Foro No. 2, Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, segundo semestre 2.003 – primer semestre 2.004, p. 13.

evitar la sola distribución idéntica de la carga impositiva sobre todos los habitantes de un Estado, buscando que cada uno asuma lo que le corresponde en atención a sus propias condiciones y capacidades; es decir, promoviendo un estado real de justicia. Por lo que:

La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos [...] no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión "intuitu personae", la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación.⁹⁹

4.2. La capacidad económica y la capacidad contributiva, precisión conceptual:

Varios autores españoles¹⁰⁰ utilizan indistintamente las acepciones de capacidad económica y capacidad contributiva para referirse a una misma situación jurídica. Por su parte, el español Ferreiro Lapatza diferencia entre capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa, que se apegan ciertamente, pero no en su totalidad, a la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva. La capacidad económica absoluta, indica Ferreiro Lapatza, tiene como objetivo determinar quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva (capacidad económica para soportar las cargas), en tanto que, la capacidad económica relativa fija en qué medida tiene que tributar cada uno de los sujetos que tienen capacidad contributiva¹⁰¹. Al respecto, cabe realizar la siguiente precisión. Si bien, la capacidad económica y la capacidad contributiva no son sino los parámetros básicos para medir la igualdad de las situaciones de los sujetos frente a cualquier tributo (desde su concepción), como lo indica García Etchegoyen¹⁰²; para García Bueno, entre la capacidad contributiva y la capacidad económica predomina una relación de interdependencia, pues, la capacidad económica supone la existencia de la capacidad contributiva, pero ciertamente no son criterios sinónimos. Para que la aptitud contributiva se exteriorice debe haber una manifestación de riqueza disponible, pues, si bien, la

⁹⁹ Martín Queralt y otros, *óp. cit.*, p. 112.

¹⁰⁰ *Vid.* Pérez de Ayala y González, *óp. cit.*, pp. 153-165 (inclusive en el título figura "El principio de capacidad económica o contributiva"); *Vid.* Menéndez Moreno, *óp. cit.*, pp. 79-82; *Vid.* Martín Queralt y otros, *óp. cit.*, pp. 124-128.

¹⁰¹ *Cfr.* Ferreiro Lapatza, *óp. cit.*, pp. 282-283.

¹⁰² Marcos García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1.998, p. 208.

capacidad contributiva está condicionada por la presencia de capacidad económica, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva¹⁰³, como ocurre en el ejemplo señalado en páginas anteriores, pues, quien percibía \$.100, por el solo hecho de percibir dicha renta, manifiesta cierta capacidad económica, pero dicho individuo no estuvo en capacidad de contribuir con los \$.25 que le correspondía, pues, para su sola subsistencia requería de los \$.100. Por ello, lo correcto es admitir como principio y consecuente limitación del poder tributario, a la capacidad contributiva, como una manifestación específica de la capacidad económica. Esta precisión consta ya en algunos textos constitucionales, por ejemplo: en la Constitución de Paraguay (art. 181¹⁰⁴) y en la Constitución italiana (art. 53¹⁰⁵).

Adicionalmente, García Bueno aprecia al principio de capacidad contributiva desde dos dimensiones, una objetiva y una subjetiva.¹⁰⁶ La capacidad contributiva objetiva se observa en la medida que: “[...] Solo los signos de capacidad económica puede ser gravados. Estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica. La religión, género, lenguaje [...] por sí mismas no son demostrativas de capacidad contributiva y los tributos aplicados en función de estos criterios son violatorios del derecho a la propiedad.”¹⁰⁷; es decir, que para que los sujetos obligados puedan contribuir como corresponde en los gastos del Estado, debe, previamente, precisarse e informarse su *riqueza neta*. En tanto que para la capacidad contributiva subjetiva, el legislador debe individualizar la carga tributaria del sujeto valorando su situación personal y familiar, lo que ha servido para determinar un mínimo exento o lo que la doctrina denomina también: base mínima desgravada, así como la atribución de los criterios de

¹⁰³ Cfr. Marco César García Bueno, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/430/5.pdf>, diciembre 2.011, p. 51.

¹⁰⁴ “Art. 181.- De la igualdad del tributo.- La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.”

¹⁰⁵ “Art. 53.- Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva.”

¹⁰⁶ Cfr. García Bueno, *óp. cit.*, p. 55.

¹⁰⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Tributación y Derechos Humanos*, *óp. cit.*, p. 29.

deducibilidad; es por esto que: "El principio de capacidad contributiva representa la equidad en la tributación [...]"¹⁰⁸, el trato justo y la igualdad sustancial¹⁰⁹.

A mi criterio, resulta inobjetable la consideración inicial de la capacidad económica a fin de establecer tributos, pues, mal puede crearse una prestación de carácter pecuniario¹¹⁰ si no existe la capacidad para afrontar dicho pago; sin embargo, el solo acceso a una manifestación de riqueza, en realidad, no acredita la capacidad suficiente para contribuir, debiendo, en tal caso, tomar en consideración que cualquier exceso en la fijación de un tributo vulneraría el principio de no confiscatoriedad, por lo que, debe prevalecer en definitiva la capacidad contributiva por sobre la sola apreciación de la capacidad económica, es decir, la capacidad del contribuyente para destinar parte de su riqueza neta al pago de los tributos, sin que ello, además, impida o limite de manera alguna el vivir digno de dichos sujetos, por lo que, es, asimismo, imprescindible que prevalezca o prime la dimensión subjetiva de la capacidad contributiva, pues, ha de gravarse atendiendo las situaciones particulares de cada individuo, buscando no solo la simple recaudación de los tributos fijados legalmente sino, a través de estos, un modelo apropiado de justicia y equidad social, pues, el Estado siendo una organización social¹¹¹, no puede sino velar por el bienestar integral de sus habitantes y no actuar en su contra o de modo alguno que los afecte.

4.3. Interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación:

¹⁰⁸ *Ibidem*.

¹⁰⁹ Esto en apego al concepto ético-económico (de justicia económica material) de la capacidad contributiva y no al concepto clásico jurídico-positivo que presume que la normativa tributaria vigente es la que define la capacidad económica y su ámbito (Cfr. Pérez de Ayala y González, *óp. cit.*, p. 154).

¹¹⁰ José Vicente Troya Jaramillo afirma que: "El tributo se resume y concreta en una prestación pecuniaria que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos por la ley" (José Vicente Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho material tributario (material de clase), Maestría en Derecho Tributario, octubre-diciembre 2.006, Universidad Andina Simón Bolívar, versión septiembre de 2.002, p. 3).

¹¹¹ Para Emile Durkheim, el Estado se define por las funciones que cumple, que deben ser limitadas, pues no tiene que manejar los lazos sociales ni la conciencia colectiva, ya que, el Estado en sí mismo es un tipo de conciencia colectiva, pero no la concentra toda. Es decir, el Estado es un órgano de pensamiento social, y su función específica es elaborar ciertas representaciones sociales para dirigir la conducta colectiva, en consecuencia no puede actuar en detrimento de los individuos (conciencias individuales) que conforman dicha conciencia colectiva (Cfr. *Las reglas del método sociológico*, diciembre 2.011, en http://www.filosofiadelderecho.webs.com/LAS_REGLAS_DEL_METODO_SOCIOLOGICO_-_EMILE_DURKHEIN_-_PDF.pdf, pp. 56-58 y 66-68).

Las manifestaciones del principio de igualdad en el Derecho Tributario necesariamente suponen la interdependencia de varios principios como hemos podido observar. El principio de generalidad es la primera expresión de la igualdad tributaria, la cual se acentúa, en términos de razonabilidad, por la limitación intrínseca de la capacidad contributiva que le sirve de elemento constitutivo en la configuración de cualquier tributo. En cuyo caso, el principio de no confiscatoriedad le sirve como un límite externo, derivado del derecho de propiedad¹¹², que deslegitima el exceso en la construcción de tales tributos. Dicho de otra manera: en la construcción de un tributo cualquiera, primero he de respetar el ámbito universal del mismo, es decir, por principio he de dirigirlo a *todos*, sin embargo, de éstos, en realidad solo puedo gravar a aquellos que muestren un mínimo de capacidad contributiva, a quienes, además, no puedo exigirles sobrepasar dicha capacidad, por cuanto dicho exceso deslegitima el poder tributario, y convierte la recaudación de tributos en un acto sistemático violatorio del derecho de propiedad, por cuanto, estaría exigiendo a los obligados, entregarme una parte desproporcionada de la riqueza gravada.

Cabe destacar, que la prohibición de confiscatoriedad afecta o se refiere tanto a cada figura tributaria concreta como al régimen tributario en su conjunto, como lo indica Alejandro Menéndez Moreno¹¹³; pues, “El principio de no confiscatoriedad supone, como ha señalado Lasarte, un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical aplicación de la

¹¹² Sin embargo, Ernesto Lejeune indica que el principio de no confiscación no debería ser entendido *stricto sensu* como un principio tributario debido a dos fundamentos: el primero, porque hacer mención de tributos confiscatorios constituye una contradicción en sí mismo, pues, los tributos son instituciones que al actuarse detraen solo una parte de la renta o patrimonio de un sujeto pasivo, por lo que, en principio, un tributo no podría llegar a ser nunca confiscatorio, ya que nunca alcanzaría la totalidad de esa renta o patrimonio, y, segundo, porque todo el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta donde puede llegar un tributo (especialmente los extra-fiscales), a fin de que no se lesione el derecho constitucional de propiedad (Cfr. Ernesto Lejeune V., *El principio de igualdad*, en: Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, dir. Andrea Amatucci, t. I, Temis S.A., 2.001, pp. 234-235, citado por: Montaña Galarza, *óp. cit.*, p. 242). *Contrario sensu*, y acogiendo lo que con posterioridad sostiene César Montaña Galarza, creo adecuado denominar: principio y de carácter constitucional-tributario a la prohibición de no confiscación por cuanto, los principios constitucionales tributarios, en definitiva, pueden ser concebidos como “un conjunto amplio de impedimentos o de guías para el diseño de las políticas económicas y fiscales, así como para crear las normas y, finalmente, para aplicarlas” (Montaña Galarza, *óp. cit.* p. 252), y tales elementos, definitivamente, se observan en el principio de no confiscación.

¹¹³ Cfr. Menéndez Moreno, *óp. cit.*, p. 87.

progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.”¹¹⁴ Ahora bien, el acto confiscatorio hace relación a un acto notable de desproporción, por lo que, la dimensión positiva de la no confiscatoriedad es la proporcionalidad, la cual también constituye un principio, mismo que está a su vez vinculado con el principio de capacidad contributiva y en consecuencia con el de igualdad: “[...] en materia de tributación, el principio de igualdad fiscal tiene su aplicación en consideraciones de orden equitativo, distributivo y de proporcionalidad, que dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de una misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación [...]”¹¹⁵

De manera que, la interacción e interdependencia de todos estos principios confluyen a una sola premisa: la carga tributaria debe mantener *proporción* con la manifestación de riqueza que se grava por medio de la imposición, de manera que el gravamen no exceda ni absorba “una parte sustancial de la propiedad o de la renta”¹¹⁶; caso contrario, devendría en confiscatorio, lo que supondría un severo atentado al derecho fundamental de la propiedad privada. Sin embargo, salvo el contenido mismo del principio de capacidad contributiva¹¹⁷, no existe un límite fijo que permita interpretar este principio (el de no confiscatoriedad), ni tampoco que nos permita ofrecer una respuesta en términos absolutos. Para Giuliani Fonrouge la dificultad está en determinar que debemos entender como parte sustancial de la propiedad o de la renta, no pudiendo precisarla sino en virtud de la discreción o razonabilidad de los mismos tributos, en atención a las circunstancias del momento, debiendo apreciar el tiempo, el lugar y las finalidades económico sociales de cada tributo¹¹⁸. Ejemplifica lo señalado, indicándonos que

¹¹⁴ Martín Queralt y otros, *óp. cit.*, p. 122.

¹¹⁵ Tribunal Constitucional, *Resolución del 7 de junio de 2.000*, Expediente No. 094-2000-TP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 107 de 27 de junio de 2.000.

¹¹⁶ Giuliani Fonrouge, *óp. cit.*, p. 298.

¹¹⁷ Pérez de Ayala y González advierten que la capacidad contributiva es un principio relativo a la medición o límite subjetivo del impuesto y que en consecuencia pocos se atreven a negarlo pero cada cual lo entiende y aplica de distinta forma (*Cfr.* Pérez de Ayala y González, *óp. cit.*, p. 156).

¹¹⁸ Por ejemplo, la jurisprudencia argentina ha demarcado las siguientes directrices a fin de visualizar si un tributo es o no confiscatorio: (1) tratándose de un gravamen directo, éste es exorbitante o confiscatorio si trae aparejado un desapoderamiento de más del 33% de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación razonable o del valor del capital; y, (2) tratándose de un gravamen indirecto, éste es exorbitante o confiscatorio si del análisis detenido de las

la imposición en épocas de paz no puede ser igual a la imposición en épocas de guerra, advirtiendo además, que la conciencia social es variable, de modo que lo que algunas sociedades consideran como confiscatorio, para otras no lo es¹¹⁹. Al respecto, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que:

[...] respecto de la evolución de la concepción de tasa al profesor César Albiñana, que al referirse en su Obra 'Derecho Tributario Español Comparado' a las tasas en el ámbito local (capítulo 33) dice 'que la legalidad vigente dispone: 'Para la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo permitan se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas', lo cual pone de manifiesto que la evolución de la conciencia social de los pueblos bloquea o restringe el ámbito de la 'justicia conmutativa', propia de las relaciones interindividuales directas y amplía la esfera de acción de la 'justicia distributiva', propia de las relaciones interindividuales indirectas.- Lo dicho se identifica con uno de los tres principios que rige el régimen tributario ecuatoriano, el de proporcionalidad, que establece el Art. 52 (300) de la Constitución de la República, en virtud del cual se encuentra inmerso el principio de capacidad contributiva [...]'¹²⁰

Por lo que, en conclusión, la igualdad en Derecho Tributario (material o sustancial) se expresa en la construcción positiva de estados de diferenciación (a fin de propender a la igualdad sustancial), en los que se cumple la declaración de tratar por igual a los iguales y, de tratar de modo desigual a los desiguales y en proporción a su desigualdad, legitimando tales diferenciaciones bajo el criterio de capacidad contributiva del contribuyente, de modo que sea el sacrificio en el cumplimiento de los deberes tributarios el que se distribuya por igual en los habitantes de un determinado Estado, no así, los tributos o su valor pecuniario. Esto es posible, únicamente, con la interacción e interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad que garantizan estados reales de igualdad fiscal, a través del reconocimiento de las obvias, pero razonables, diferencias económicas.

En apariencia, lo dicho no genera inconveniente alguno; sin embargo, el carácter extra-fiscal que, hoy por hoy, es inseparable de los tributos, relativiza la sola remisión a la capacidad contributiva como

circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, resulta la prueba de la absorción de un parte sustancial de la renta o del capital gravado, por parte del Estado (Cfr. José M. Martín y Guillermo Rodríguez Usé, *Derecho Tributario General*, Lexis Nexis Argentina S.A., Buenos Aires 2.006, pp. 63-64).

¹¹⁹ Cfr. Giuliani Fonrouge, *óp. cit.*, pp. 298-301.

¹²⁰ Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, *Resolución de 12 de septiembre de 1.994*, Expediente No. 23-94, publicada en el Registro Oficial No. 573, de 22 de noviembre de 1.994.

manifestación de la igualdad en la configuración de los impuestos, tasas y contribuciones, pues, por razones de interés general o superior – como puede ser la redistribución de la riqueza –, la igualdad fiscal, a la que hemos dedicado este capítulo, aparentemente se ve menoscabada. Por ejemplo, el caso de los comerciantes domiciliados en una Zona Económica de Desarrollo (ZEDE)¹²¹, destino aduanero creado por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones¹²², quienes reciben importantes estímulos tributarios¹²³, pese a mostrar evidente capacidad contributiva.

Por ello, aun persiste la dificultad para apreciar el principio jurídico de la igualdad en el régimen tributario nacional, pues, éste no solo obedece a los principios constitucionales tributarios sino también a los fines de la política económica (asimismo declarados en la Constitución de la República). De modo que, el siguiente capítulo lo dedicaré a establecer, bajo las circunstancias ya mencionadas, si es posible garantizar el principio de no discriminación fiscal, como expresión negativa del principio jurídico de igualdad, en los tributos cuando estos sirven como instrumento de política económica general; para ello, buscaré determinar los fines extra-fiscales de nuestro régimen tributario, y en torno a ellos,

¹²¹ De conformidad con el artículo 36 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, las Zonas Especiales de Desarrollo Económico pueden ser: “a. Para ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación. En estas zonas se podrá realizar todo tipo de emprendimientos y proyectos de desarrollo tecnológico, innovación electrónica, biodiversidad, mejoramiento ambiental sustentable o energético; b. Para ejecutar operaciones de diversificación industrial, que podrán consistir en todo tipo de emprendimientos industriales innovadores, orientados principalmente a la exportación de bienes, con utilización de empleo de calidad. En estas zonas se podrá efectuar todo tipo de actividades de perfeccionamiento activo, tales como: transformación, elaboración (incluidos: montaje, ensamble y adaptación a otras mercancías) y reparación de mercancías (incluidas su restauración o acondicionamiento), de todo tipo de bienes con fines de exportación y de sustitución estratégica de importaciones principalmente; y, c. Para desarrollar servicios logísticos, tales como: almacenamiento de carga con fines de consolidación y desconsolidación, clasificación, etiquetado, empaque, reempaque, refrigeración, administración de inventarios, manejo de puertos secos o terminales interiores de carga, coordinación de operaciones de distribución nacional o internacional de mercancías; así como el mantenimiento o reparación de naves, aeronaves y vehículos de transporte terrestre de mercancías. De manera preferente, este tipo de zonas se establecerán dentro de o en forma adyacente a puertos y aeropuertos, o en zonas fronterizas [...] Las personas naturales o jurídicas que se instalen en las zonas especiales podrán operar exclusivamente en una de las modalidades antes señaladas, o podrán diversificar sus operaciones en el mismo territorio con operaciones de varias de las tipologías antes indicadas, siempre que se justifique que la variedad de actividades responde a la facilitación de encadenamientos productivos del sector económico que se desarrolla en la zona autorizada; y que, la ZEDE cuente dentro de su instrumento constitutivo con la autorización para operar bajo la tipología que responde a la actividad que se desea instalar.”; de manera, que los agentes económicos que participan en el giro de estas actividades evidentemente, por el mismo ejercicio de sus giros, muestran capacidad contributiva suficiente.

¹²² Publicado como Ley s/n en el Suplemento del Registro Oficial No. 351, de 29 de diciembre de 2.010. Se publicó también, una Fe de Erratas, en el Registro Oficial No. 374, de 31 de enero de 2.011.

¹²³ De conformidad con el artículo 46 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, “Por tratarse de una estructura jurídica de excepción, las zonas especiales de desarrollo económico gozarán del tratamiento de destino aduanero que les otorga el régimen legal aduanero, con *la exención del pago de aranceles de las mercancías extranjeras que ingresen a dichas zonas*, para el cumplimiento de los procesos autorizados, tanto para administradores como para operadores [...]”.

ahondaré en nuevas expresiones de la igualdad en el Derecho Tributario: la no discriminación fiscal y la equidad tributaria, buscando sistematizar las razones legítimas e ilegítimas para establecer estados tributarios desiguales promovidos por aquellas necesidades extra-fiscales (no financieras).

CAPÍTULO II

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA Y LA POLÍTICA FISCAL¹²⁴

1. ANTECEDENTES

Como lo indiqué en el capítulo anterior, la igualdad es un valor, un principio jurídico y un derecho que resulta o se deriva de una primera categoría racional auto-creada por la especie humana: la dignidad; por lo que, si bien la igualdad no se manifiesta naturalmente es indispensable para la convivencia social, pues surge como una limitación legítima al estado natural de libertad, garantizando la paz y armonía social. Por ello, la acepción formal de la igualdad (declaración constitucional: todos somos iguales) no es suficiente para entender el alcance y contenido de dicho valor/ principio jurídico/derecho, pues, su sola declaración no desmiente, corrige ni elimina la desigualdad natural – individual y social – de los seres humanos, siendo indispensable la construcción racional de categorías conceptuales y normativas que permitan establecer estados reales de tratamiento igualitario, respetando las obvias diferencias naturales y sociales de todos los individuos.

Asimismo, había sostenido ya, que el principio jurídico de igualdad en materia tributaria se manifiesta a través de los principios constitucionales de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación, que, finalmente, se sintetizan en el deber de todos los habitantes de un Estado de contribuir al gasto público en proporción de la capacidad para hacerlo, sin que dicha obligación atente

¹²⁴ La *política fiscal* de un Estado trata de una política pública. La política pública “es todo lo que los gobiernos deciden hacer o no hacer” (Thomas R. Dye, *Understanding Public Policy*, 6^{ta}. Edición, Inglewood Cliff N.J., Prentice Hall, p. 2, “*Public policy is whatever governments choose to do or not to do.*”). En Ecuador, de conformidad con el artículo 85 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (Ley s/n publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 306, de 22 de octubre de 2.010)., la política fiscal es la política pública “dictada por el Presidente de la República en los campos de ingresos, gastos, financiamiento, activos, pasivos y patrimonio del Sector Público no Financiero”; la cual debe propender “al cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo y de los objetivos del Sistema Nacional de Finanzas Públicas (SINFIP).”; y, es el SINFIP el que recomienda “los lineamientos de política fiscal, en coordinación con las entidades involucradas.” De conformidad con el artículo 70 *ibídem*, “El SINFIP comprende el conjunto de normas, políticas, instrumentos, procesos, actividades, registros y operaciones que las entidades y organismos del Sector Público, deben realizar con el objeto de gestionar en forma programada los ingresos, gastos y financiamiento públicos, con sujeción al Plan Nacional de Desarrollo y a las políticas públicas establecidas en esta Ley.”, y la rectoría de dicho sistema, según el artículo 71, “corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, quien la ejercerá a través del Ministerio a cargo de las finanzas públicas.”

de modo alguno la digna subsistencia de tales habitantes, pues, pese a la obligación impuesta, el Estado a su vez garantiza un monto mínimo desgravado con el cual dichos habitantes pueden subsistir dignamente.

Sin embargo, lo dicho aparece como incuestionable siempre que los tributos fijados por el Estado cumplan su obvio fin: recaudar dinero suficiente para atender el gasto público. Empero, no todos los tributos cumplen únicamente dicha finalidad, pues, los gobiernos generalmente hacen uso de los tributos para promover o desincentivar diferentes actividades económicas¹²⁵, como por ejemplo, la reducción de los niveles de contaminación. De ahí, que nazca la siguiente inquietud: en aquellos tributos en los que no se cumple exclusivamente un fin financiero sino, con preminencia, cualquier otro de distinta naturaleza (como por ejemplo, la inversión, la generación de fuentes de trabajo, etc.), ¿son los principios constitucionales estudiados (el de generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad) las limitaciones racionales suficientes que garantizan el principio jurídico de igualdad?

A primera vista, si los tributos se conciben como herramientas que promueven o evitan determinados comportamientos económicos, y ya no como el reflejo del deber general de soportar la carga del gasto público del Estado, parecería que, necesariamente, tales fines extra-fiscales deberían en mayor o en menor grado relativizar los principios tributario-constitucionales¹²⁶ estudiados que, inicialmente – al menos –, han sido estructurados pensando en el fin fiscal del tributo: recaudar dinero.

Por ello, en este capítulo pretendo apreciar y distinguir el fin fiscal o financiero y los fines extra-fiscales o no financieros de los tributos; evidenciar los supuestos y nuevas manifestaciones del principio jurídico de igualdad en la vinculación de los tributos con la política fiscal de los estados, y enunciar, en dicho entorno, los límites racionales de los tributos como herramienta de la política

¹²⁵ *Cfr.* Martín Queralt y otros, *óp. cit.*, pp. 89-91; *Cfr.* Tipke, *óp. cit.*, pp. 74-78; *Cfr.* Troya Jaramillo, *Los tributos*, *óp.cit.*, p. 3.

¹²⁶ César Montaña Galarza afirma que: “[...] los principios de la imposición se presentan con un frágil ropaje, a veces como absolutos, otras como relativos, e incluso como virtuales, ello por las diversas intenciones que están detrás de las políticas económicas principalmente fiscales, así como por el rol que asumiría cada tributo (como medio o como fin)”. (Montaña Galarza, *óp.cit.*, p. 251).

económica, de manera que no se vulnere el principio de igualdad material, sino que, *contrario sensu*, se lo garantice¹²⁷.

1.1. Los fines de los tributos:

El tributo, en una concepción lata, es una prestación pecuniaria que los contribuyentes se ven obligados a pagar en los casos y en la medida señalados por la ley a fin de sostener el gasto público en general¹²⁸, de ahí que su finalidad primordial sea la de recaudar dinero que le permita al Estado cumplir con sus deberes y sus fines. Sin embargo, entre los fines primordiales de aquel (del Estado) no constan únicamente aquellos que se cumplen a plenitud gastando directamente el dinero recaudado de los contribuyentes, como en el caso de la prestación de los servicios públicos¹²⁹; sino que, además existen una serie de finalidades (que buscan promover el bienestar de la colectividad)¹³⁰ que se

¹²⁷ En Ecuador, en la enumeración de los principios del Sistema Nacional de Finanzas Públicas, de conformidad con el artículo 73 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, no consta el principio de igualdad, únicamente se hace mención de los principios de “legalidad, universalidad, unidad, plurianualidad, integralidad, oportunidad, efectividad, sostenibilidad, centralización normativa, desconcentración y descentralización operativas, participación, flexibilidad y transparencia.”; sin embargo, el artículo 14 *Ibidem*, declara la obligatoriedad de dictar políticas públicas con enfoque de igualdad, esto es – respecto de lo que resulta de interés para la presente investigación –, a través de la “reducción de brechas socio-económicas”, que supone la redistribución del ingreso con el objetivo de combatir la pobreza.

¹²⁸ Cfr. Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho material tributario, *óp. cit.*, p. 3.

¹²⁹ Como consta, en nuestro país, en el numeral 1 del artículo 285 de la Constitución de la República: “[...] 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.”

¹³⁰ Así por ejemplo, de conformidad con los artículos 284, 285, 302 y 304 de la Constitución de la República, el Estado ecuatoriano debe: “[...] 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional. 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética. 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas. 5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural. 6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales. 7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo. 8. Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes. 9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.”; “[...] 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”; “[...] 1. Suministrar los medios de pago necesarios para que el sistema económico opere con eficiencia. 2. Establecer niveles de liquidez global que garanticen adecuados márgenes de seguridad financiera. 3. Orientar los excedentes de liquidez hacia la inversión requerida para el desarrollo del país. 4. Promover niveles y relaciones entre las tasas de interés pasivas y activas que estimulen el ahorro nacional y el financiamiento de las actividades productivas, con el propósito de mantener la estabilidad de precios y los equilibrios monetarios en la balanza de pagos, de acuerdo al objetivo de estabilidad económica definido en la Constitución.”; y, “[...] 1. Desarrollar, fortalecer y dinamizar los mercados internos a partir del objetivo estratégico establecido en el Plan Nacional de Desarrollo. 2. Regular, promover y ejecutar las acciones correspondientes para impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial. 3. Fortalecer el aparato productivo y la producción nacionales. 4. Contribuir a que se garanticen la soberanía alimentaria y energética, y se reduzcan las desigualdades internas. 5. Impulsar

ejecutan, esencialmente, con la intervención – en mayor o menor grado – del Estado en la economía nacional, promoviendo o restringiendo determinados hechos y/o actos económicos, sin que dicha intervención se reduzca exclusivamente al gasto directo o indirecto del dinero recaudado¹³¹.

Por ello, los tributos – a final de cuentas –, siendo la potestad tributaria una de las manifestaciones del poder público¹³², no son sino instrumentos para la consecución de las finalidades mismas del Estado; así, los tributos, por un lado, sirven como una herramienta de recaudación a fin de recoger el dinero suficiente que permita sostener el gasto público general¹³³ y pagar aquello para lo cual dicho dinero recaudado haya sido afectado presupuestariamente¹³⁴; y por otro, como herramienta económica, en aquellas actividades en las que el Estado, en beneficio de la colectividad, deba

el desarrollo de las economías de escala y del comercio justo. 6. Evitar las prácticas monopólicas y oligopólicas, particularmente en el sector privado, y otras que afecten el funcionamiento de los mercados.”

¹³¹ La intervención y participación estatal en el mercado económico se consolidó a la par con el reconocimiento universal del *Estado Social de Derecho* o, del *Estado de bienestar* o *welfare state*, que superó la concepción económica clásica del Estado liberal decimonónico, de la no intervención o intervención mínima del Estado en la economía (Cfr. Tipke, *óp. cit.*, pp. 33 y 34; Cfr. Vicente Acosta Iparraguirre, *La constitución económica en el Perú y en el derecho comparado*, Tesis doctoral, 2.003, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, tesis digitales UNMSM, www.unmsm.edu.ec, pp. 115-118; Cfr. Ferrajoli, *óp. cit.*, pp. 11-13; Cfr. José Roldán Xopa, *Constitución y Economía*, en: *Constitución y Mercado*, México D.F., Porrúa, 2.004, pp. 82-84). La intervención del Estado en la economía, en los Estados constitucionales actuales, se concreta a través de la función de planificación (Cfr. José Vicente Troya Jaramillo, *El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2.008*, en: *La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones*, Quito, Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini, eds., UASB / CEN, 2.009, pp. 317-319); así, por ejemplo, el artículo 280 de la Constitución de la República establece que: “el Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordinar las competencias exclusivas entre el Estado Central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores.” Por ello, el considerando cuarto del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en base a lo dispuesto por la Constitución, concluye que “es necesario regular la aplicación de los principios de sujeción coordinación establecidos constitucionalmente”, y para dicho efecto, en el artículo 17 *Ibidem*, dispone que sea la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo quien elabore “los instructivos metodológicos para la formulación, monitoreo y evaluación de las políticas públicas nacionales y sectoriales.”

¹³² Cfr. Martín y Rodríguez Usé, *óp. cit.*, p. 55.

¹³³ Los ingresos tributarios son de vital importancia como la principal fuente de recursos para el Estado, por cuanto, de manera general, el Estado solo puede obtener sus recursos de lo que rinda su patrimonio, de los tributos y de los empréstitos internacionales no reembolsables (Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *óp. cit.* pp. 194 a 200 y 206) de los cuales, solo a los ingresos tributarios se les puede atribuir el calificativo de permanentes, pues no dependen sino de la decisión de la misma administración... de ahí su importancia. Por ello, el artículo 94 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas pone de relieve la necesidad de que la administración tributaria nacional, año a año, estime y entregue al ente rector de las finanzas públicas, la cuantificación del gasto tributario (es decir, los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente) que afectará al Presupuesto General del Estado.

¹³⁴ Los ingresos del Estado no pueden ser consumidos arbitrariamente, de ahí la concepción de que el Estado deba previamente aprobar los ingresos y los gastos públicos a través de un acto denominado: presupuesto, en el que, en definitiva, los ingresos públicos quedan afectados a determinados gastos, y es dicha afectación la que legitima la administración de tales fondos (Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *óp. cit.* p. 127; Cfr. José Ignacio Morillo-Velarde Pérez, *Dominio Público*, Editorial Trivium S.A., Madrid, España, pp. 23).

intervenir en la economía como un sujeto regulador, promocionando o eliminando determinados comportamientos económicos. Al respecto, Juan Martín Queralt manifiesta lo siguiente:

Al analizar los caracteres que definen el tributo indicábamos que su finalidad esencial es financiar el gasto público, aunque se ha generalizado la utilización del tributo – y, de forma especial, del impuesto – como un medio de conseguir otras finalidades: creación de empleo, fomento del desarrollo económico de una determinada zona, preservación del medio ambiente, ahorro de energía, repoblación forestal, etc. De ahí que quepa hoy distinguir entre impuestos fiscales – los tradicionales, aquellos cuya finalidad esencial es financiar el gasto público – e impuestos extrafiscales – aquellos cuya finalidad esencial está encaminada a la consecución de esos otros objetivos –.¹³⁵

De manera que, la finalidad clásica (sino básica) en la que se fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos para financiar las actividades del Estado, es decir, una finalidad recaudatoria; pero – como lo indica también Troya Jaramillo –, la doctrina contemporánea reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a una finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extra-fiscales; de hecho – señala el mismo autor –, que en la actualidad, en las figuras tributarias aparecen vinculados en una u otra medida el elemento fiscal y el elemento extra-fiscal¹³⁶.

De ahí que, hoy en día, por ejemplo, en el ámbito del derecho financiero¹³⁷, específicamente en lo que conviene a la política fiscal, se discuta abiertamente el cómo redistribuir la riqueza entre los habitantes de manera justa haciendo uso del régimen tributario¹³⁸, a sabiendas, que a través de los tributos el Estado puede influir directamente en la situación patrimonial de los habitantes y afectarla, modificando el estatus pecuniario de unos frente a otros, después de la aplicación de tales imposiciones, como resulta de la designación de diferentes tarifas impositivas a distintos grupos de

¹³⁵ Martín Queralt y otros, *op. cit.*, p. 90.

¹³⁶ Cfr. Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho material tributario, *op. cit.* pp. 3-5.

¹³⁷ Autores como Hensel, Giannini, Jarach y García Belsunce no creen en la autonomía del derecho financiero, por lo que, nombrarlo como tal sería incorrecto; sin embargo, otros como Griziotti, Sáinz de Bujanda y Giuliani Fonrouge – a quienes me sumo – sostienen que pese a la heterogeneidad normativa en este ámbito, existen elementos suficientes que permiten atribuirle a esta disciplina jurídica el carácter de una rama independiente dentro de la unidad científica del derecho (Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.* pp. 26 a 32); en consecuencia nombrar al *derecho financiero*, como un referente a un conjunto específico, es acertado.

¹³⁸ Nuestra Constitución de la República ha declarado esta preocupación en los artículos 284, numeral 1, y 285, numeral 2: “[...] 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza [...]”; “[...] 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados [...]”.

contribuyentes, que se distinguen por su capacidad contributiva¹³⁹; o también, indirectamente, mediando en la promoción o reducción de determinados comportamientos económicos¹⁴⁰ que de una u otra manera contribuyen con el mentado objetivo de redistribución, como ocurre con la creación de exenciones para las inversiones productivas, nacionales y extranjeras, que promuevan directamente la generación de plazas de empleo para los nacionales del Estado¹⁴¹.

1.1.1 La función extra-fiscal de los tributos:

La función extra-fiscal de los tributos se manifiesta: a través de la afectación patrimonial a los sujetos pasivos de la obligación tributaria con relación a otros de mayor o menor capacidad contributiva, e incidiendo y posiblemente alterando comportamientos o decisiones de carácter

¹³⁹ Por ejemplo, en aplicación de la tabla de liquidación de impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas para el año 2.012, publicada en el Registro Oficial No. 606 de 28 de diciembre de 2.011 (ver Anexo 4), si un sujeto percibe en el año USD. \$9.720 no paga nada, y en consecuencia le queda \$9.720, en tanto que si otro percibe, en el mismo año, USD. \$12.380 debe pagar, como impuesto, USD. \$133, quedándole en su patrimonio un valor menor al inicial, de USD. \$12.247.

¹⁴⁰ Por ejemplo, en Ecuador, con la aplicación de los nuevos *impuestos verdes*, en pos del beneficio colectivo, se busca aparentemente orientar – al menos en concepto – ciertos comportamientos de los contribuyentes en un sentido determinado con mayor o menor intensidad; por ejemplo, se busca, a más de la obvia recaudación de ingresos, la aparente reducción de la contaminación con la renovación del parque automotor antiguo (que se supone contamina en mayor grado que el actual) y la promoción en la adquisición de vehículos con motores pequeños (con un grado de consumo menor de combustible y por ello supuestamente con un índice menor de contaminación), o en todo caso, la reducción en la adquisición de vehículos con motores grandes (Cfr. Tercer considerando y artículos s/n titulados Base Imponible y Tarifa, Factor de Ajuste y Cuantía de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Decreto Ley s/n publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de 24 de noviembre de 2.011).

¹⁴¹ El numeral 2.2. de la segunda disposición reformativa del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 351, de 29 de noviembre de 2.010), señala que: "A continuación del Art. 9 agréguese el siguiente artículo: Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado: a. Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados; b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados; c. Metalmecánica; d. Petroquímica; e. Farmacéutica; f. Turismo; g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa; h. Servicios Logísticos de comercio exterior; i. Biotecnología y Software aplicados; y, j. Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República. El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva para efectos de lo señalado en este artículo. En caso de que se verifique el incumplimiento de las condiciones necesarias para la aplicación de la exoneración prevista en este artículo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, determinará y recaudará los valores correspondientes de impuesto a la renta, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar. No se exigirá registros, autorizaciones o requisitos de ninguna otra naturaleza distintos a los contemplados en este artículo, para el goce de este beneficio."

económico, con relación a lo que ocurriría naturalmente en el mercado¹⁴². La primera de las manifestaciones, propende a la conformación de un estado de equidad y justicia social, y ha sido justificada jurídicamente por intermedio del principio tributario-constitucional de la progresividad (manifestación legislativa del principio de capacidad contributiva); la segunda, por su parte, busca alentar (en tanto desalienta los contrarios) los comportamientos deseados mediante la construcción de tratos tributarios favorables o privilegiados denominados generalmente, incentivos fiscales¹⁴³, como ocurre – *in extremis* – en la República del Perú, en la que, en el artículo 19 de la Constitución Política¹⁴⁴, consta un régimen tributario especial para los centros de educación (universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación), quienes gozan de *inafectación*¹⁴⁵ de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

Ahora bien, la primera de las manifestaciones no se contrapone a la finalidad recaudatoria tradicional en los tributos, simplemente la delimita, evitando los excesos en los grupos de contribuyentes con capacidad contributiva limitada, es decir, su sola proposición configura, a su vez, el

¹⁴² Cfr. Paul A. Samuelson y William D. Nordhaus, *Economía*, McGraw-Hill, Madrid, 1.993, p. 490.

¹⁴³ Por ejemplo, el Título III del Libro II del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, clasifica a los incentivos fiscales, denominados como *Incentivos para el Desarrollo Productivo*, de la siguiente manera (Cfr. Art. 24): “Los incentivos fiscales que se establecen en este código son de tres clases: 1. Generales: De aplicación para las inversiones que se ejecuten en cualquier parte del territorio nacional. Consisten en los siguientes: a. La reducción progresiva de tres puntos porcentuales en el impuesto a la renta; b. Los que se establecen para las zonas económicas de desarrollo especial, siempre y cuando dichas zonas cumplan con los criterios para su conformación; c. Las deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta, como mecanismos para incentivar la mejora de productividad, innovación y para la producción eco-eficiente; d. Los beneficios para la apertura del capital social de las empresas a favor de sus trabajadores; e. Las facilidades de pago en tributos al comercio exterior; f. La deducción para el cálculo del impuesto a la renta de la compensación adicional para el pago del salario digno; g. La exoneración del impuesto a la salida de divisas para las operaciones de financiamiento externo; h. La exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva; e, i. La reforma al cálculo del anticipo del impuesto a la renta. 2. Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo: Para los sectores que contribuyan al cambio a la matriz energética, a la sustitución estratégica de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, y las zonas urbanas según se especifican en la disposición reformativa segunda (2.2), se reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores. 3. Para zonas deprimidas: Además de que estas inversiones podrán beneficiarse de los incentivos generales y sectoriales antes descritos, en estas zonas se priorizará la nueva inversión otorgándole un beneficio fiscal mediante la deducción adicional del 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores, por cinco años.”

¹⁴⁴ *Constitución Política del Perú (1.993)*, <http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html>, junio 2.012.

¹⁴⁵ La *inafectación* supone la no realización del hecho imponible por encontrarse fuera del ámbito de aplicación del tributo, mientras que una exoneración supone que, pese a que el hecho imponible ha ocurrido, no existe la obligación de pago (Cfr. <http://www.sni.org.pe/servicios/legal/reportelegal/content/view/2160/28/>, Sistema Nacional de Industrias del Perú, junio 2.012).

principio tributario de no confiscatoriedad. La segunda, sin embargo, actúa aparentemente en detrimento del afán recaudador de los tributos, pues promueve estados de atenuación o no pago de los mismos... en tal virtud, cabría preguntarse si la función extra-fiscal de los tributos en realidad no los desnaturaliza, o si ésta destruye el principio de generalidad sobre el cual se apila inicialmente la igualdad tributaria. Troya Jaramillo señala que: "Es evidente que la razón fundamental de los tributos es la de ser recursos públicos y por eso, las prestaciones que se exijan coactivamente y no tenga esa vocación, no deben considerarse tributos. Tales rubros tendrán otra naturaleza. Con todo, al mismo tiempo, puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de tributos, singularmente de política fiscal. Así redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales."¹⁴⁶

De manera que, la función o finalidad extra-fiscal vista desde el matiz del principio de progresividad no desnaturaliza la esencia y concepto de los tributos, pues, la finalidad recaudatoria no se pierde en su ejecución, y si bien queda limitada, sus extremos responden a justificaciones racionales como la equidad, la redistribución de la riqueza o la justicia social¹⁴⁷, que no hacen sino demarcar el alcance del principio de la igualdad material en la creación y aplicación de los tributos; sin embargo, tratándose de la construcción de incentivos fiscales surge en apariencia cierta contradicción entre la finalidad recaudatoria y no recaudatoria de los tributos, pues: "Otra consideración a hacerse es que establecido un tributo, al mismo tiempo pueden determinarse criterios para su atenuación cuales son exenciones, reducción de la prestación, deducciones especiales, etc."¹⁴⁸, en cuyo caso, las exenciones, por ejemplo, disminuyen la recaudación al tiempo que maximizan la consecución del fin extra-fiscal. De la Garza "sostiene que un tributo no destinado a cubrir el gasto público sería inconstitucional"¹⁴⁹, y Eusebio Gonzáles, que el tributo antes de todo y por sobre todo es un instrumento jurídico ideado para

¹⁴⁶ Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho Material Tributario, *óp. cit.*, p. 3.

¹⁴⁷ Klaus Tipke pone de manifiesto la necesidad de contar en todo sistema tributario, con principios tributarios objetivamente justos (*Cfr.* Tipke, *óp. cit.*, pp. 27-38).

¹⁴⁸ Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho Material Tributario, *óp. cit.*, p. 3.

¹⁴⁹ Sergio F. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Editorial Porrúa, 1.985, p. 286, citado por: Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho Material Tributario, *óp. cit.*, p. 4.

cubrir los gastos públicos, de modo que una prestación que no tenga esa finalidad puede tener mucho interés pero no se la puede considerar tributo¹⁵⁰.

Por ello, en definitiva, si la finalidad recaudatoria corresponde a la esencia de todo tributo, no pudiendo en ningún caso prescindir de ella, los tributos extra-fiscales, en realidad, llevan implícito directa o indirectamente la consecución de diversos fines, financieros y no financieros, de modo que solo en la medida en que prevalezcan los últimos sobre los primeros, podríamos establecer si los tributos *nominalmente* son financieros o no; los primeros “[...] cuya finalidad principal es la de arbitrar recursos para la atención y cobertura de los gastos públicos; y, de otra parte, los impuestos de ordenamiento económico, o impuestos con fines (primordialmente) no fiscales, no financieros, también llamados finalistas.”¹⁵¹; que si bien persiguen distintas finalidades a la recaudatoria no adolecen de esta, pues, sencillamente dejarían de ser tributos.

Tal es así que, el tenor literal del artículo 6 del Código Tributario¹⁵² reza: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”; disposición en la que, el adverbio: *además*, sintetiza los límites y alcance de los tributos en el régimen tributario nacional, permitiendo el uso de ellos – en efecto – como herramientas de política económica, pero sin que pierdan su cualidad esencial como mecanismos para la recaudación de ingresos públicos¹⁵³.

Ahora bien, vistos los fines de los tributos, y bajo la certidumbre de que aquellos pueden constituir instrumentos de política económica (sin que por ello dejen de recaudar dinero), cabe cuestionarse de

¹⁵⁰ Cfr. Eusebio Gonzales García, *Il concetto di tributo en Trattato di Diritto Tributario*, Anuario, CEDAM, 2001, p. 644, citado por: Troya Jaramillo, *Los tributos*, en: Derecho Material Tributario, *op. cit.*, p. 4.

¹⁵¹ Pérez de Ayala y Gonzáles, *op. cit.*, p. 159.

¹⁵² *Código Tributario ecuatoriano*, Codificación 2005-09, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38, de 14 de junio de 2.005.

¹⁵³ Debe advertirse, en todo caso, que el artículo 92 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, señala que: “La determinación y cobro de ingresos públicos está sujeta a la política fiscal.”; por lo que, la determinación y cobro de los tributos (que constituyen ingresos públicos), actualmente, está sujeta inevitablemente al cumplimiento de los objetivos propios de la política fiscal ecuatoriana. Esta declaración reliva aun más el papel de los tributos como herramienta de política económica, sin que por ello dejen de constituir ingresos públicos.

qué modo el Estado hace uso de ellos, y bajo qué condiciones dicha utilización respeta la igualdad jurídica en materia tributaria. Para ello, primeramente, es necesario conocer de qué manera el Estado, como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, interviene en la economía.

2. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA, POLÍTICA ECONÓMICA Y POLÍTICA TRIBUTARIA

La intervención del Estado en la economía se explica, directamente, a través de la necesaria interrelación entre la política, el derecho y la economía; vínculo marcado por la dependencia práctica de estos tres *saberes* en la construcción, supervivencia y evolución de las estructuras de la organización social. Esta interdependencia proviene de las relaciones de subordinación (derivadas del ejercicio natural del poder) que promueven entre sí el objeto de estudio de estas tres ciencias, pues – a breves rasgos –:

[...] la acción económica se subordina a la estructura política de la sociedad, generalmente determinada por cierto grupo de dominación, mientras que la acción del grupo de dominación política se encuentra muchas veces subordinada a la estructura de los centros que deciden el poder económico. (Además) [...] compete a la ley jurídica situar al hombre, a la empresa y a la sociedad, delante del poder político y de la naturaleza, definiendo sus derechos y sus responsabilidades y fijando los límites dentro de los cuales se podrá ejercer la libertad de acción de cada uno de esos agentes de la actividad económica.¹⁵⁴ (El texto en paréntesis es mío)

Por ello, la interacción entre la economía y el Estado – considerado latamente como una forma de organización social – ha sido constante, pues, ya en los primeros visos de éste, en Grecia y en Roma, la economía, la ética y la política formaron una sola ciencia con el objeto de estudiar la industria, el comercio, la agricultura, los tributos, la esclavitud, la organización sociopolítica, la moneda (y su valor), los intereses y los salarios; unidad didáctica y de conocimiento que perduró en la edad media hasta las

¹⁵⁴ José Paschoal Rossetti, *Introducción a la Economía Enfoque Latinoamericano*, Harla S.A., Harper & Row Latinoamericana, México, pp. 14-18.

revoluciones liberales del siglo XVIII (por efecto del movimiento de *la ilustración*¹⁵⁵), en las que se propugnó, entre otras ideas, la autonomía científica de estas ciencias (la política, el derecho y la economía), las cuales, en todo caso, han permanecido y permanecen interdependientes hasta la actualidad¹⁵⁶. Cabe enfatizar que, dicho lazo relacional se acentuó a partir de la *Gran Depresión*¹⁵⁷ y luego de la Segunda Guerra Mundial (1.939-1.945), cuando se modificaron, definitivamente, las características políticas de las economías basadas en la libre empresa, en función de una nueva orientación intervencionista del Estado que transformó la estructura del sistema liberal o capitalista, preponderante en aquella época¹⁵⁸.

Y en este nuevo entorno, producto de la posguerra pero sobre todo de las conclusiones y aprendizajes obtenidos de la *Gran Depresión*, el Estado decidió incrementar su participación en la actividad económica, disminuyéndose, en consecuencia, el ámbito de la acción privada. Inclusive, se institucionalizaron órganos estatales para la restricción del poder y la libertad individual para las decisiones económicas¹⁵⁹. De esta manera, se dio paso al reconocimiento generalizado¹⁶⁰ de que la

¹⁵⁵ La *ilustración* es un movimiento filosófico – intelectual que se desarrolló a raíz de la publicación de la obra: “*L’Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*”, editada entre los años 1.751 y 1.772, bajo la dirección de Denis Diderot y Jean d’Alembert; en consecuencia, dicha corriente de pensamiento se caracterizó por la confianza en la razón y en la experimentación científica como medios de conocimiento (Cfr. Gonçal Mayos, *D’Alembert: el nuevo intelectual entre ‘biopolítica’ y ‘capitalismo de imprenta’*, en: Filósofos, filosofía y filosofías en la *Encyclopédie* de Diderot y d’Alembert, M. A. Granada, R. Rius, P. Schiavo (eds.), M.Groult, W. Tega, G. Mayos, M. A. Granada, M. Spallanzani, P.Schiavo, J. Bayod, F. Markovits, L. Delia y C. Hamel, Barcelona, Publicacions i Edicions, Univ. Barcelona, 2.009, pp. 53-75).

¹⁵⁶ Cfr. Rossetti, *óp. cit.*, pp. 14 y 15.

¹⁵⁷ Se denomina como *Gran Depresión* al periodo que duró la fuerte crisis económica mundial que se vivió en la década del '30; se originó en Estados Unidos de América, a partir de la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York, el 29 de octubre de 1.929, y duró hasta el establecimiento del *New Deal* (1.933 – 1.938), nombre con el que se conoció a la política intervencionista de Franklin D. Roosevelt. Los efectos de esta crisis fueron mundiales. (Cfr., www.grandepresion.com, julio 2.012). En este entorno, en la economía mundial surge la figura de John Maynard Keynes, quien con sus reflexiones sobre los problemas más graves del sistema capitalista (liberal) de la época, justificó científicamente el intervencionismo moderado del Estado en la economía (Cfr. Rossetti, *óp. cit.*, pp. 67-71).

¹⁵⁸ Cfr. Rossetti, *óp. cit.*, pp. 14 y 18.

¹⁵⁹ Por ejemplo, en nuestro país, en la actualidad y como consecuencia de los cambios originados en dicha época, por disposición del artículo 36 de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, se creó la Superintendencia de Control del Poder de Mercado, misma que pertenece a la Función de Transparencia y Control Social, como un organismo técnico de control, con capacidad sancionatoria, de administración desconcentrada, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, presupuestaria y organizativa; con amplias atribuciones para hacer cumplir a los operadores económicos de los sectores público, privado y de la economía popular y solidaria todo lo dispuesto en la Ley. El artículo 35 *ibidem*, asimismo, establece que: “Corresponde a la Función Ejecutiva la rectoría, planificación, formulación de políticas públicas y regulación en el ámbito de esta Ley. La regulación estará a cargo de la Junta de Regulación, cuyas atribuciones estarán establecidas en el Reglamento General de esta Ley, exclusivamente en el marco de los deberes, facultades y atribuciones establecidos para la Función Ejecutiva en la Constitución. La Junta de Regulación tendrá facultad para expedir normas con el carácter de generalmente obligatorias en las materias propias de su

actividad económica tiene por sujetos: a los individuos, a las empresas y al *sector gubernamental*¹⁶¹, cada uno con intereses particulares, los cuales, constantemente, se encuentran en conflicto potencial con los intereses particulares de los otros sujetos¹⁶².

De ahí que, hoy en día, los sistemas políticos, jurídicos y económicos¹⁶³ se encuentren integrados de modo tal que no sea posible estudiarlos de manera aislada, pues, su vinculación no solo es estructural sino también *coyuntural*¹⁶⁴. Y es este elemento dinámico, precisamente, el que debe ser

competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales. El Superintendente de Control del Poder de Mercado o su delegado participará en las sesiones de la Junta de Regulación en calidad de invitado con voz informativa pero sin voto. La Junta de Regulación estará integrada por las máximas autoridades de las carteras de estado, o sus delegados, a cargo de la Producción, la Política Económica, los Sectores Estratégicos y el Desarrollo Social." (Cfr. Ley s/n, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 555, de 13 de octubre de 2.011).

¹⁶⁰ Cfr. Rossetti, *op. cit.*, p. 18.

¹⁶¹ Nuestra Constitución de la República toma en consideración, también como sujetos económicos a los individuos, a las empresas y al Estado; lo hace a través de la declaración contenida en el artículo 283, misma que reza: "El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios." En esta, al develar la relación equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, necesariamente se admiten como sujetos o agentes económicos a los individuos, empresas y al sector gubernamental, todos, en principio, miembros de la sociedad, el sector gubernamental además como eje conductor entre la sociedad y el mercado, y el individuo no como un medio sino como un fin de realización económica. Así, de conformidad con el artículo 5 del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, el Estado tiene un rol determinado en el desarrollo productivo y la transformación de la matriz productiva del país, papel que, según lo indica el artículo 6 *Ibidem*, corresponde a la Función Ejecutiva, quien lo hace a través del Consejo Sectorial de la Producción. De ahí que el sector público, como agente económico, incida "en la renta o ingreso de equilibrio de dos maneras diferentes. En primer término, las compras gubernamentales de bienes y servicios [...] En segundo lugar, los impuestos y las transferencias afectan a la relación entre la producción y la renta disponible [...]" (Pablo Zambrano Pontón, *Macroeconomía*, Impresión Digital, Ecuador, 2.011, p. 467). Sobre la presencia del sector gubernamental como sujeto o agente económico puede observarse la siguiente bibliografía: Vid. A. Castro y C. Lessa, *Introducción a la Economía (Un enfoque estructuralista)*, Texto para estudio, Cepal/BNDE, pp. 79-101; Vid. Paul A. Samuelson y William D. Nordhaus, *Economía*, McGraw-Hill, España, 1.993, pp. 361-385; Vid. Cristián Larroulet y Francisco Mochón, *Economía*, McGraw-Hill, España, 1.996, pp. 77-96.

¹⁶² Cfr. Rossetti, *op. cit.*, pp. 18 y 19.

¹⁶³ Para José Roldán Xopa existen dos modelos históricos determinados por una forma de organización estatal y de política económica determinada: el modelo de Estado social ligado al intervencionismo estatal (el Estado de Bienestar) y el modelo de Estado de libre mercado (capitalista o liberal) que rechaza la intervención del Estado en la economía (Cfr. José Roldán Xopa, *op. cit.*, p. 83). Por su parte, para José Paschoal Rossetti existen tres modelos, el de libre mercado o *laissez-faire*, el de planificación global o total interferencia del Estado, y modelos mixtos que surgen de la apreciación ecléctica de estos modelos extremos. Este autor, al referirse a la organización de la actividad económica en Latinoamérica, puntualmente, señala que: "En la práctica, entre el *laissez-faire* (el pleno liberalismo capitalista) y la planificación global (la total interferencia del Estado) se encuentran decenas de concepciones mixtas. Los extremos de esas dos formas de organización de la actividad fueron sustituidos por un compuesto de libertad económica y de participación del Estado [...] En las economías capitalistas de hoy, se admite la participación del Estado, mientras los revolucionarios sistemas socialistas comienzan a admitir ciertas instituciones que antes eran exclusivas del sistema capitalista, como la ganancia y la competencia empresarial." (José Paschoal Rossetti, *op. cit.*, p. 245). Y para Giuliani Fonrouge, existen asimismo tres sistemas de Estado: el Estado gendarme (economía liberal), el Estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista), y el Estado fáustico (dirigismo en la economía) (Cfr. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, pp. 15-18).

¹⁶⁴ Es *coyuntural* aquello que no es permanente, que es cambiante, pero que puede ser decisivo en el lapso en el que la circunstancia adjetivada como tal, se presenta. Económicamente, hace relación al conjunto de factores que se presenta en

delimitado a efecto de que el principio de la igualdad material en materia tributaria no se vea seriamente afectado por la actuación circunstancial del Estado en la economía.

Y es, además, en virtud de esa estrecha¹⁶⁵ conexión entre la Política, el Derecho y la Economía, que hoy en día se ha generalizado¹⁶⁶ el postulado de que: "la inestabilidad de las instituciones políticas conduce fatalmente a la inestabilidad económica. Recíprocamente, la estabilidad y el desarrollo económico se alinean entre los factores esenciales que condicionan la estabilidad de los centros de disposición del poder político"¹⁶⁷, y es en estas vías, sin importar la dirección que aquellas tomen, en las que el derecho se convierte en el instrumento que desencadena los resultados positivos o negativos de uno u otro escenario. De ahí que, también, la relación instrumental del derecho y la economía haya permitido el desarrollo amplio del derecho económico¹⁶⁸, el derecho financiero, el derecho presupuestario, el derecho tributario, entre otros; en tanto que, del vínculo entre la política y la economía se hayan apilado los principios de la política económica, la que se sirve generosamente, asimismo, del derecho como instrumento¹⁶⁹, en especial del derecho relacionado directamente con las

un determinado país por la resolución de un asunto, y que dependen de la ocasión o circunstancia (*Cfr. Diccionario Anaya de la Lengua, óp. cit., p. 286*).

¹⁶⁵ La vinculación es muy cercana con relación a dos aspectos específicos identificados por José Roldan Xopa: (1) el nexo causal entre los modelos de política económica expresados como propuestas de política jurídica y las normas constitucionales finalmente resultantes (relación entre los momentos prenormativos y normativos de los contenidos constitucionales), y (2) la relación entre la norma jurídica y las conductas humanas consideradas como económicas, es decir, la economía como ámbito material de validez del derecho (*Cfr. Roldan Xopa, óp. cit. pp. 82, 111-115*).

¹⁶⁶ *Cfr. Samuelson y Nordhaus, óp. cit., pp. 367-376; Cfr. Larroulet y Mochón, óp. cit., pp. 83 y 84; Cfr. Rossetti, óp. cit., p. 15.*

¹⁶⁷ Rossetti, *óp. cit.*, p. 15.

¹⁶⁸ Por ejemplo: "Francia introdujo el derecho económico dentro del plan de estudios en 1.945, a través de Bernard Chenot, en la Universidad de París. En Italia, Lorenzo Mossa abrió el camino para el desarrollo de la nueva disciplina, mientras que en Alemania, por las investigaciones de Wilhem Hedemann, desde 1.920, se venía prestando mayor atención a la interdependencia que debería orientar los conocimientos económicos y jurídicos. Además, es a los juristas alemanes a quienes se debe la comprensión exacta del papel que el derecho debe desempeñar en cualquier sistema económico: *a través de él se obtiene la sistematización de las energías sociales, sustituyéndose así, el orden económico natural por el orden económico jurídicamente determinado.*" (Rossetti, *óp. cit.*, p. 18). Troya Jaramillo afirma que: "El Derecho económico es el ramo jurídico que estudia la intervención del Estado en la economía." (Troya Jaramillo, *El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2.008, óp. cit., p. 317; Cfr. José Vicente Troya Jaramillo, Naturaleza del derecho económico*, en: *Estudios de Derecho Económico*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 1.998).

¹⁶⁹ Por ejemplo, el artículo 17 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas otorga a la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, y a los gobiernos autónomos descentralizados (en concordancia con los lineamientos dictados por el Consejo Nacional de Planificación) la potestad – reglamentaria – para elaborar los instructivos metodológicos para la formulación, monitoreo y evaluación de las políticas públicas nacionales y sectoriales.

finanzas públicas, y por ello, de los tributos. De ahí que, no resulte desatinado suponer y afirmar que los tributos constituyen – en verdad – un instrumento o herramienta de la política económica.

Sin embargo, no todos los entendidos del tema están de acuerdo en la estrecha vinculación de la economía con las finanzas. Giuliani Fonrouge señala que “La vinculación o disociación entre economía y finanzas ha dado lugar a una amplia bibliografía [...]”¹⁷⁰, en la que, autores como Grizioti¹⁷¹ sostuvieron que el derecho financiero está vinculado inevitablemente con la ciencia de las finanzas y las doctrinas éticas, políticas y económicas; en tanto que otros, como Romanelli-Grimaldi¹⁷², Alfredo Augusto Becker¹⁷³ y Sáinz de Bujanda¹⁷⁴, defendieron la autonomía de tales disciplinas, aseverando que la unidad dialéctica de aquellas, al menos en la actualidad, no corresponde a la realidad objetiva del fenómeno complejo de las finanzas públicas¹⁷⁵.

Para mí, parafraseando a Giuliani Fonrouge, “la tarea fundamental de los hombres de derecho no consiste tan sólo, ni primordialmente, en hacer un estudio técnico de los textos fiscales, sino en definir y, sobre todo, en defender, los valores jurídicos que el derecho financiero encarna”¹⁷⁶, por lo que, creo firmemente y en armonía con lo señalado por dicho autor, que la colaboración entre juristas y economistas dentro del campo financiero, puede dar óptimos frutos, siempre que dicha colaboración se inspire en un “vehemente y sincero anhelo de descubrir la verdad, superando toda clase de orgullos y rivalidades que ensombrecen la visión del investigador”¹⁷⁷. De ahí que, crea en la inevitable relación,

¹⁷⁰ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11.

¹⁷¹ Vid. Grizioti, *Mezzi dell'attività economica e mezzi dell'attività finanziaria*, en: Saggi, p. 253, citado por: Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11, nota 48.

¹⁷² Vid. Romanelli-Grimaldi, *Metodología del derecho financiero*, en: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1.961, p. 731, citado por: Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11, nota 51.

¹⁷³ Vid. Alfredo Augusto Becker, *Teoría geral do direito tributário*, Saraiva, Sao Paulo, 1.963, p. 20 y siguientes, citado por: Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11, nota 51.

¹⁷⁴ Vid. Sáinz de Bujanda, *La autonomía del derecho financiero*, en: Hacienda y Derecho, Madrid, 1.961, tomo II, p. 47, citado por: Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11, nota 51.

¹⁷⁵ Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 11-12.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 12.

¹⁷⁷ Sáinz de Bujanda, *La elaboración corporativa de las disciplinas financieras*, en: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1.967, pp. 609 y siguientes, citado por: Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 12.

al menos práctica, entre la política, el derecho y la economía, dadas las visibles consecuencias de aquella vinculación en los diferentes grados de intervención del Estado en la economía¹⁷⁸.

Ahora bien, encaminando el trípode relacional de la política/derecho/economía hacia los objetivos del presente estudio, no me corresponde sino matizar el alcance de la política económica en Ecuador – al menos tenuemente –, determinar su vinculación con los tributos y esclarecer las posibles afectaciones al principio constitucional de la igualdad jurídica que pudiesen originarse en este esquema de intervencionismo estatal.

2.1. Nociones breves de política económica, política fiscal y política tributaria:

Previamente a rever la dimensión de la política económica en Ecuador, que para efectos del presente trabajo de investigación, en realidad, se reducirá a una sola de sus manifestaciones: la política tributaria, es necesario esquematizar de modo general las cuestiones básicas conceptuales de la política económica y de la política fiscal; y en primer lugar, establecer qué son y de qué tratan éstas¹⁷⁹. A dicho efecto, José Paschoal Rossetti señala que:

“El primer paso en la investigación de un sector específico de la economía, es el levantamiento de datos y la descripción de la realidad – ese es el contenido de la economía descriptiva. Para que tenga relevancia, los hechos deben ser ordenados sistemáticamente, interpretados y generalizados – esta es la tarea de la teoría económica. Finalmente, a partir del conocimiento general de la acción económica, se pueden formular soluciones para el control de la realidad, la corrección de los problemas y el condicionamiento general de la actividad – esta etapa de implementación es lo que constituye la política económica.”¹⁸⁰ (El subrayado es mío)

¹⁷⁸ En el Trigésimo primer período de sesiones de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), en atención a los diferentes grados de intervención del Estado en la economía, se reconocieron tres modelos paradigmáticos de Estado de Bienestar: el régimen liberal de bienestar (que minimiza el Estado, individualiza los riesgos y fomenta las soluciones de mercado, en el marco del manejo residual del riesgo), el régimen socialdemócrata de bienestar (que tiene una orientación universalista, igualitarista y comprometida con la noción de derechos) y el régimen conservador de bienestar (que se distingue por fuertes rasgos corporativistas) (Cfr. Cepal, Naciones Unidas, *La protección social de cara al futuro: Acceso, financiamiento y solidaridad*, Trigésimo primer período de sesiones de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Montevideo, Uruguay, del 20 al 24 de marzo de 2.006, p. 33, v. recuadro I.2).

¹⁷⁹Troya Jaramillo explica que los grandes postulados de las finanzas públicas están en las constituciones y que, “existe un hilo conductor entre el sistema económico, las finanzas públicas y el sistema tributario que demuestra las relaciones entre esos ámbitos, dispuesto de tal modo que se va de lo general a lo particular.” (Troya Jaramillo, *El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2.008*, *óp. cit.*, p. 323).

¹⁸⁰ Cambell R’ McConnell, *Elementary Economics*, citado por: Rossetti, *óp. cit.*, p. 37.

De modo que, la política económica no hace sino aplicar los fundamentos de la teoría económica para la mejor conducción o corrección del accionar económico, es decir, de los comportamientos de los diferentes agentes económicos. De ahí que, José Paschoal Rossetti afirme, también, que la economía, como ciencia, se divide principalmente en una rama de economía positiva y en una rama de economía normativa¹⁸¹. A la primera pertenecen la economía descriptiva (que describe la acción económica y observa sistemáticamente el comportamiento de sus diferentes agentes) y la teoría económica (que formula principios, teorías, leyes o modelos en base a las observaciones realizadas por la economía descriptiva); a la segunda, por su parte, pertenece la política económica, que “es una rama dirigida hacia el condicionamiento de la actividad económica para evitar que ocurran fluctuaciones en los niveles del empleo y de los precios, así como para establecer y garantizar las condiciones necesarias para el desarrollo.”¹⁸² Pero, ¿de qué manera opera la formulación de la política económica y cómo procede adecuadamente dicha formulación?

La formulación adecuada de la política económica – en términos de la teoría económica – comprende dos procedimientos: (1) la determinación de los principales objetivos que se pretenden alcanzar y (2) la elección de los instrumentos de acción que se utilizarán para la consecución de los objetivos determinados¹⁸³. Rossetti advierte, respecto de los principales objetivos de la política económica, que la mayoría de los autores admiten que dichos objetivos pueden dividirse en tres conjuntos: (1) el desarrollo económico, (2) la estabilidad económica y (3) la eficiencia distributiva. El *desarrollo económico* se ha visto condicionado al fomento acelerado del crecimiento económico en torno a objetivos de más alta prioridad social (programas energéticos, de electrificación, de comunicaciones, de medios de transporte y de almacenamiento); la *estabilidad económica*, a su vez, persigue tres objetivos determinados: el mantenimiento del pleno empleo, la estabilidad general de los precios y el equilibrio de la balanza de pagos; y, la *eficiencia distributiva* busca, en definitiva, la reducción de los desequilibrios regionales y la disminución de las desigualdades en la distribución del

¹⁸¹ Idéntica aseveración realizan Samuelson y Nordhaus (Cfr. Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 11).

¹⁸² Rossetti, *óp. cit.*, p. 46.

¹⁸³ Ver Anexo 3.

ingreso nacional entre las unidades familiares¹⁸⁴. Y es, precisamente, en este último conjunto de los objetivos principales de la política económica, en el que incide directamente el contenido material del principio jurídico de la igualdad, el cual, puede verse afectado por la superposición de los otros conjuntos de objetivos.

Ahora bien, para la consecución de los objetivos mentados, la política económica requiere de un grupo de instrumentos de acción, que sirvan de *medios* para la realización de los *finés* determinados. Los más significativos y empleados con mayor frecuencia – a decir del mismo autor – son: los instrumentos monetarios (ligados a la teoría de la moneda y la política cambiaria), los instrumentos fiscales (ligados a la teoría de las finanzas públicas y a la política fiscal, y en ésta, en particular, a la política tributaria) y los instrumentos cambiarios (ligados a la teoría de las relaciones internacionales y a la política comercial). Éstos, a su vez, están secundados por otros instrumentos de análisis microeconómico, denominados *coadyuvantes*, ligados a las teorías del consumidor, de la empresa, de la producción y de la distribución¹⁸⁵. De los mentados, son de mi interés los instrumentos fiscales (particularmente los tributos), dado el objetivo del presente trabajo de investigación: establecer los límites del ejercicio de la política económica en la formación y aplicación de los tributos de manera que no se atente con el principio jurídico de la igualdad; los cuales, específicamente:

“[...] se aplican al manejo de las finanzas públicas. Aquí se incluyen los diferentes componentes de los gastos y de los ingresos gubernamentales. El gobierno gasta a través de inversiones, de consumo, de concesión de subsidios y de transferencias financieras, y obtiene ingresos a través de impuestos sobre las actividades de producción y de circulación de mercancías, sobre las propiedades, las herencias y las transferencias *inter vivos* y sobre los ingresos y ganancias de cualquier otra naturaleza. Mediante ese conjunto de fuentes de ingreso, y de formas de gasto, el gobierno puede influir poderosamente sobre el desarrollo, la estabilidad y la distribución. Aplica sus recursos y recauda sus ingresos según los objetivos predeterminados de la política económica [...]”¹⁸⁶

De manera que, y en conclusión, la política económica, siendo una rama dirigida hacia el condicionamiento de la actividad económica, es decir, que trata de las acciones prácticas

¹⁸⁴ Cfr. Rossetti, *óp. cit.*, p. 46.

¹⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 49 y 50.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 50.

desarrolladas por el gobierno con el fin de conducir y/o corregir el sistema económico hacia la consecución de uno o más objetivos económicos políticamente establecidos, hace uso de los tributos como un instrumento financiero que le permite alcanzar dichos objetivos, sin que por ello, aquellos (los tributos), pierdan el objetivo intrínseco y claro de recaudar dinero para el sostenimiento del gasto público.

2.1.1 Objetivos de la política económica, de la política fiscal¹⁸⁷ y de la política tributaria en Ecuador:

En Ecuador, los objetivos de la política económica están enunciados en el artículo 284 de la Constitución de la República¹⁸⁸, los cuales, en efecto pueden ser atribuidos, de manera general, a los tres conjuntos señalados por Rossetti, y en consecuencia, asimismo – como aconseja la teoría económica¹⁸⁹ –, se le ha concedido constitucionalmente al Estado los instrumentos necesarios para la consecución de tales finalidades; entre ellos, los fiscales, y entre estos: el poder para la creación, aplicación y recaudación de tributos¹⁹⁰; ámbito particular y exclusivo éste, al que se limita el presente

¹⁸⁷ Samuelson y Nordhaus señalan que: “Por política fiscal entendemos el proceso de configuración de los impuestos y del gasto público para a) ayudar a amortiguar las oscilaciones de los ciclos económicos y b) contribuir a mantener una economía creciente de elevado empleo y libre de una alta y volátil inflación [...] En suma, las políticas fiscales de impuestos y gasto público, en colaboración con la política monetaria, tienen como objetivo acelerar el crecimiento económico con un elevado empleo y precios estables.” (Samuelson y Norhaus, *op. cit.*, p. 752).

¹⁸⁸ Estos son: (1) asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional, (2) incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional, (3) asegurar la soberanía alimentaria y energética, (4) promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas, (5) lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural, (6) impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales, (7) mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo, (8) propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes, e (9) impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.

¹⁸⁹ *Vid.* Rossetti, *op. cit.*, pp. 49 y 50.

¹⁹⁰ En el artículo 261, número 5, de la Constitución de la República se declara que: “El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre [...] 5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento.”; en tal virtud, en el artículo 120, número 7, *Ibidem*, se otorga a la Asamblea Nacional la atribución para “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”; en el artículo 165, número 1, *Ibidem*, se le otorga, también, al Presidente de la República, la potestad para que una vez declarado el estado de excepción, pueda: “1. Decretar la recaudación anticipada de tributos.”; en el artículo 264 se le otorga a los gobiernos municipales, por su parte, la competencia exclusiva para: “5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.”; en el artículo 301, se dispone que: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y

trabajo de investigación, de ahí, que resulte indispensable establecer los objetivos específicos de la política fiscal y de la política tributaria ecuatoriana a fin de visualizar de que manera tales fines, en especial los extra-fiscales, pueden afectar, distorsionar o *deconstruir* el principio jurídico de la igualdad en los procesos de formación y aplicación de los diferentes tributos en Ecuador.

El artículo 285 de la Constitución de la República enumera tres objetivos específicos de la política fiscal ecuatoriana: (1) el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, (2) la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados, y (3) la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables; asimismo, el artículo 300 *ibidem*, segundo inciso, puntualmente – y conjugando lo ya expuesto, pero atendiendo exclusivamente a la finalidad no recaudatoria de los tributos – establece que: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”; de manera que, en Ecuador la política tributaria no hace sino acoger difusamente los fines no recaudatorios de la política fiscal.

Ahora bien, atendiendo a cada una de las finalidades de la política fiscal indicadas, resulta evidente que los tributos son la principal¹⁹¹ herramienta tratándose del primer objetivo, pues, su función natural es la de recaudar dinero, con el que se pueda financiar – ciertamente – los servicios, la inversión y los bienes públicos. Con relación al segundo objetivo, es la misma norma constitucional la que cita a los tributos como una herramienta adecuada para la consecución de la redistribución de la riqueza; y, respecto del tercer supuesto, si bien la imposición de tributos al productor directamente no

extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”; y, en el artículo 305 se establece que: “La creación de aranceles y fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”.

¹⁹¹ Tal es así que la Constitución de la República en el artículo 290, número 1, autoriza a recurrir al endeudamiento público, como fuente de ingreso, únicamente, “cuando los ingresos fiscales y los recursos provenientes de cooperación internacional sean insuficientes.” En Ecuador, “Las dos principales fuentes de ingresos que financian el gasto público [...] son las recaudaciones tributarias y los ingresos por exportación de petróleo.” (*La Carga Tributaria en el Ecuador*, Cámara de Industrias y Producción, Pantone Impresiones, Quito, noviembre de 2.011, p. 49). Sobre la importancia de los ingresos tributarios para el Estado puede observarse la siguiente bibliografía: *Vid.* Larroulet y Mochón, *op. cit.*, pp. 363-388; *Vid.* Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, pp. 194-208; y en particular, respecto de la importancia de los ingresos tributarios para Ecuador (y de los países de América latina y el Caribe), puede observarse: *Vid.* Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *op. cit.*, pp. 68-77.

genera un incentivo para la producción, es su ausencia, la disminución en su carga, las facilidades en su pago¹⁹² o la imposición a terceros competidores¹⁹³, los que producen tales incentivos; de modo que, en Ecuador, los tributos de una u otra forma, manifestándose positivamente (en la imposición de las exacciones) o negativamente (en la construcción de exenciones, deducciones, etc.), constituyen una herramienta adecuada para la consecución de los objetivos específicos de la política fiscal, recaudatorios y no recaudatorios, consagrados en la Constitución de la República.

Sin embargo, cabe precisar, respecto – únicamente – de los objetivos extra-fiscales antedichos (que constituyen los objetivos específicos de la política tributaria ecuatoriana), es decir, del segundo y del tercero mencionados, que, por un lado, la sola idea de redistribuir la riqueza supone estados disímiles de apropiación de la misma, de modo que reconoce la existencia de sujetos que han acaparado mayores ingresos frente a otros, y por ello, cualquier medida de corrección asimismo debería construir estados diferenciados de tratamiento en pos de la consecución del objetivo mentado de redistribución. Por otro lado, la construcción de incentivos tributarios, no supone sino la aceptación de privilegios de *algunos* en detrimento de la obligación general de *todos*, de manera que su sola mención, ratifica incuestionablemente la ruptura del principio de generalidad en el sostenimiento

¹⁹² Como puede observarse en el artículo 24 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, que señala: "Los incentivos fiscales que se establecen en este código son de tres clases: 1. Generales: De aplicación para las inversiones que se ejecuten en cualquier parte del territorio nacional. Consisten en los siguientes: a. La reducción progresiva de tres puntos porcentuales en el impuesto a la renta; b. Los que se establecen para las zonas económicas de desarrollo especial, siempre y cuando dichas zonas cumplan con los criterios para su conformación; c. Las deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta, como mecanismos para incentivar la mejora de productividad, innovación y para la producción eco-eficiente; d. Los beneficios para la apertura del capital social de las empresas a favor de sus trabajadores; e. Las facilidades de pago en tributos al comercio exterior; f. La deducción para el cálculo del impuesto a la renta de la compensación adicional para el pago del salario digno; g. La exoneración del impuesto a la salida de divisas para las operaciones de financiamiento externo; h. La exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva; e, i. La reforma al cálculo del anticipo del impuesto a la renta. 2. Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo: Para los sectores que contribuyan al cambio a la matriz energética, a la sustitución estratégica de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, y las zonas urbanas según se especifican en la disposición reformativa segunda (2.2), se reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores. 3. Para zonas deprimidas: Además de que estas inversiones podrán beneficiarse de los incentivos generales y sectoriales antes descritos, en estas zonas se priorizará la nueva inversión otorgándole un beneficio fiscal mediante la deducción adicional del 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores, por cinco años."

¹⁹³ Como ocurre con el arancel compuesto dispuesto para la importación de bebidas alcohólicas, ordenado mediante Resolución No. 63 del Comité de Comercio Exterior, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 725 de 15 de junio de 2.012, pues, dicho arancel, se supone, afecta directamente los precios de los licores importados, promoviendo la producción de los licores nacionales, patrocinando como ventaja competitiva, un precio relativamente bajo.

común del gasto público, por lo que, su ejecución resulta – en apariencia – discriminatoria, entendida esta en su concepción más lata, es decir, sencillamente como un estado de ausencia de igualdad.

Por lo dicho, es evidente la necesidad de establecer las limitaciones materiales que deben tomar en consideración las instituciones de poder a efecto de hacer uso de los tributos como herramienta de política económica, de modo que garanticen el valor/principio/derecho de la igualdad jurídica; en cuyo caso, ¿de qué manera se garantiza el principio jurídico de la igualdad en el sometimiento tributario a fines económicos políticamente establecidos?

3. EL PRINCIPIO DE LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CRITERIO MATERIAL DE LA IGUALDAD JURÍDICA

Había mencionado ya, que la interdependencia de los principios tributarios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación, promueve el entorno adecuado de la igualdad fiscal; pues, a breves rasgos, ésta (la igualdad fiscal) resulta visible en la medida en que todos tienen la obligación de aportar al gasto público de acuerdo a su capacidad contributiva, de modo que, el Estado no pueda exigir arbitrariamente más allá de lo que cada individuo podría aportar, respetando siempre un mínimo suficiente para una digna subsistencia. Por ello, no es sino la capacidad contributiva el eje central sobre el que se levantan los estatutos jurídico-tributarios de trato igualitario para los iguales, y los de trato diferenciado para los desiguales en la medida de su justa desigualdad – precisamente – en su capacidad para contribuir.

Es decir, la igualdad en materia tributaria (en su dimensión material) no se aprecia solamente desde la óptica de la generalidad, pues no habría igualdad en la suposición de que *A* y *B* paguen por igual un tributo mensual de \$.100, a sabiendas que *A* percibe un ingreso, asimismo mensual, de \$.1.000, en tanto que *B* percibe únicamente \$.10. Tampoco podría apreciarse igualdad alguna, en el caso de que *A* y *B* paguen \$.1 por igual, en consideración exclusiva al ingreso bajo de *B*, buscando que la imposición no resulte exuberante únicamente para él, sin importar las necesidades sociales de

A que deben reflejarse en el gasto público. Pero, sí es posible estimar algún juicio de igualdad en la condición de que A y B, por igual, paguen un valor que se origine de una distribución justa de la *carga tributaria*¹⁹⁴, que atienda sus evidentes diferencias de ingreso y sus idénticas (y posiblemente también distintas) necesidades de una digna subsistencia.

Por ello – en definitiva –, la igualdad en derecho tributario material supone necesariamente la existencia de tratos diferenciados, siempre que dichos tratos no se originen en distinciones irracionales o arbitrarias, sino atendiendo a la capacidad contributiva de los individuos obligados al pago de las exacciones; de ahí que, con significativa precisión, el principio constitucional de la igualdad jurídica (tributaria) asuma su manifestación y reflejo negativo, es decir, el de la no discriminación fiscal en lugar de la dimensión positiva de la sola declaración general de la igualdad ante la ley, pues, en realidad no todos somos iguales y el Estado debe tratarnos de modo diferente en función de nuestras obvias disimilitudes, no por razones absurdas, sino, en principio, por motivo de nuestra capacidad contributiva. De ahí que, legítimamente, sí se pueda, atendiendo la capacidad contributiva de cada individuo, establecer un régimen tributario diferente, ya que, aunque la discriminación en su concepto más amplio únicamente supone el tratamiento desigual entre iguales aparentes¹⁹⁵; jurídicamente, la discriminación fiscal supone, directamente, que dicho tratamiento haya sido admitido por un motivo irracional, totalmente arbitrario, que degenera en la construcción absurda de privilegios ilegítimos.

Ferreres Comella explica que “si una Constitución prohíbe explícitamente la discriminación por razón de raza y de sexo, por ejemplo, es claro que normalmente se dan dos cosas al mismo tiempo: por un lado, existe suficiente consenso en la comunidad en el sentido de que las desigualdades que padecieron en el pasado determinadas razas y las que sufrieron las mujeres constituyen una discriminación injustificable; por el otro, existe conciencia de que perviven los efectos de ese pasado discriminatorio y de que, en consecuencia, es necesario dotar de especial protección a los miembros de esos grupos. Estas cláusulas constitucionales reflejan un repudio del pasado y una conciencia de que ese pasado sigue dominando.”¹⁹⁶

¹⁹⁴ No existe una definición formal de *carga tributaria*, sin embargo, puede ser entendida como “el peso impositivo que deben soportar los ciudadanos y las empresas de un país en un período determinado” (*La Carga Tributaria, óp. cit.*, p. 29), la cual se expresa generalmente como la relación entre la recaudación tributaria y el producto interno bruto: PIB (*Cfr. La Carga Tributaria, óp. cit.*, pp. 29-45).

¹⁹⁵ *Cfr. Diccionario Anaya de la Lengua, óp. cit.*, p. 349; *Cfr. <http://es.thefreedictionary.com/discriminar>*, julio 2.012.

¹⁹⁶ Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, *Justicia constitucional y democracia*, Madrid, 1.997, p. 253, citado por: Ezequiel Nino, Efecto o intención: cuál debería ser el requisito en los casos de discriminación, en: Igualdad y no

Sin embargo, pese a que históricamente la creación de privilegios tributarios ha sido amplia¹⁹⁷, y que en la actualidad, se ha considerado y considera (colectivamente) que dicho proceder es completamente injustificado, no ha sido ni es de uso frecuente el denominativo del principio de la no discriminación fiscal en lugar del de la igualdad como uno de los principios rectores de los regímenes tributarios estatales consagrados en las constituciones de los diferentes países; lo ha sido sí doctrinariamente, pero con un enfoque internacional como una posible solución a los problemas de la doble tributación¹⁹⁸. Además, indudablemente, ha permanecido y permanece aun en la conciencia

Discriminación. El reto de la diversidad, Editores: Danilo Caicedo Tapia y Angélica Porras Valdivieso, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2.010, p. 220.

¹⁹⁷ En Colombia por ejemplo: "En 2004 el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) calculó que las exenciones al impuesto a la renta concedidos a sectores o actividades específicas fueron ese año del orden de 1.41% del PIB (1,520 millones de dólares). La legislación que daba origen a este valor está aún vigente. A esas exenciones se sumaron en los últimos ocho años otras dos políticas tendientes a reducir la carga impositiva del sector empresarial: una política que permitía deducir parcialmente del impuesto de renta a la inversión en activos fijos productivos (sobre la que vamos a hablar en más detalle en este post) y la política de zonas francas. Por cuenta de la primera de estas políticas el sector empresarial dejó de pagar aproximadamente 1,694 millones de dólares en 2007 por concepto de impuesto de renta, un valor que ha venido creciendo desde 2004 tanto en términos absolutos como en proporción del recaudo tributario. En el caso del sector manufacturero, por ejemplo, los beneficios tributarios representaron 24% del valor del impuesto de renta pagado en 2004, y 39% del impuesto de renta pagado en 2007, comparables con 15% en 2003, antes de que entrara en vigencia la medida. Como era de esperar, adicionalmente, a pesar del carácter transversal de la medida, los beneficios tributarios se concentraron en los sectores más intensivos en capital. Con respecto a la segunda, en 2007 el gobierno convirtió las antiguas zonas francas de exportación en zonas de libre comercio con fines generales, en las que las empresas pueden importar bienes de capital libres de impuestos y acceder a un impuesto de renta corporativo reducido al 15% (menos de la mitad del impuesto pleno de 33%). Estos privilegios fueron extendidos a una gran variedad de zonas permanentes o temporales, incluyendo puertos, zonas mineras y proyectos individuales localizados en cualquier parte, en tanto pasaran de unos umbrales de inversión o niveles de empleo. En la práctica, el nuevo régimen de zonas francas es esencialmente un mecanismo para conceder incentivos de impuestos a empresas grandes en una manera más o menos discrecional. La evidencia muestra que el costo fiscal de las exenciones es con frecuencia mayor que los beneficios directos que generan. Empíricamente, sin embargo, es difícil cuantificar el nivel de transferencia de rentas, porque las presiones de lobby tienden a jugar un rol importante en el diseño de las exenciones tributarias y eso se suma a las consideraciones de eficiencia y bienestar." (Arturo Galindo y Marcela Meléndez, *La triste historia de los estímulos tributarios en Colombia*, 31 mayo de 2.011, <http://focoeconomico.org/2011/05/31/la-triste-historia-de-los-estimulos-tributarios-en-colombia/>, julio 2.012). Samuelson y Nordhaus, por su parte, aseguran que: "Antiguamente, los impuestos era establecidos por los que tenían el poder sobre los que carecían de él. Un noble de la corte de Luis XIV podía estar libre de pagar impuestos, mientras que un campesino de Normandía estaba sometido a una elevada presión fiscal." (Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 390).

¹⁹⁸ Vid. Adolfo Martín Jiménez, *El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2.008*, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, octubre de 2.009, pp. 229-260; Vid. Armando Miranda Pérez, *El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas*, 2.003, Tesis PhD, Tesis de la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario; Vid. Armando Miranda Pérez, *Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/contl.../art7.pdf>, julio 2.012; Vid. Fabiola Valenzuela Viera, *Principio de neutralidad fiscal, la no discriminación y restitución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores en Bolivia y Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, tesis de la Maestría en Derecho, mención en Derecho Tributario, 2.007, Tutor: Dr. César Montaña Galarza; Vid. José Manuel Iglesias Casias, *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, 2.007; Vid. Jordi de Juan Casadevall, *El principio de discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, 2.010.

colectiva el temor a la persistencia de los abusos provocados por los privilegios tributarios¹⁹⁹. Dicho temor se produce, por cuanto tales excesos podrían devenir de la ejecución de políticas fiscales y tributarias que naturalmente trasgreden el principio de capacidad contributiva, como ocurre regularmente en la composición de beneficios e incentivos tributarios, en la imposición de tributos en los que prevalecen los fines económicos no recaudatorios, y en la admisión de regímenes simplificados de tributación, en los que, la capacidad contributiva queda subordinada a los objetivos económico-constitucionales de la política tributaria o, posiblemente, a los intereses particulares del grupo de dominación política²⁰⁰.

De ahí que, la discriminación fiscal, en efecto, reúna los elementos nombrados por Ferreres Comella, por lo que, las constituciones, en general, bien podrían prohibirla explícitamente, incluyendo, de esta manera, al principio material de la no discriminación fiscal o tributaria en sus textos, como una especificación del principio general de la igualdad. Obviamente, la aseveración realizada por dicho autor proviene de la proyección del repudio social en las constituciones (a través de los constituyentes) de los actos de discriminación en general. En Ecuador, aparentemente, no existió dicha proyección o no hubo la presión suficiente del repudio social para considerar en concreto al principio de la no discriminación fiscal o tributaria en el artículo 300 de la Constitución de la República²⁰¹, aunque la cláusula de no discriminación contenida en nuestra Carta Magna es amplísima²⁰².

¹⁹⁹ Para el profesor colombiano Francisco Azuero Zúñiga: "Los incentivos tributarios en Colombia se han convertido en un instrumento que facilitan la búsqueda y otorgamiento de rentas, y son una invitación para la corrupción." (Francisco Azuero Zúñiga, *Incentivos tributarios en Colombia: fuente de privilegios y de corrupción*, en: Economía y Políticas Públicas, <http://franciscoazuero.blogspot.com/2010/04/incentivos-tributarios-en-colombia.html>, julio 2.012).

²⁰⁰ Para Julio Piza Rodríguez, los beneficios e incentivos tributarios, los tributos de ordenamiento económico y los regímenes simplificados de tributación, en efecto, constituyen excepciones al principio de la capacidad contributiva (Cfr. Julio Roberto Piza Rodríguez, *Capacidad económica como principio del sistema tributario*, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, mayo de 2.003, pp. 74-76).

²⁰¹ "Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria [...]."

²⁰² "Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios [...] 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 [...]."

Ahora bien, el presente trabajo de investigación está dirigido a establecer los límites materiales que deben respetarse, particularmente, en los casos de excepción al principio de capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica en los procesos de formación y aplicación de los tributos, por efecto de la ejecución de políticas fiscales y tributarias. Si no existiesen tales límites, la política fiscal y la política tributaria resultarían materialmente inconstitucionales, pero, dicha afirmación, en sí mismo, es contradictoria, pues, los objetivos que las conforman – y que constituyen restricciones al derecho de igualdad – constan también expresamente en la misma Constitución; sin embargo, esto no quiere decir, tampoco, que las diferentes concreciones en la consecución de los objetivos y fines extra-fiscales establecidos constitucionalmente, llevadas a cabo por el gobierno de turno, resulten indiscutiblemente legítimas.

Por ello, a continuación, conjuntamente con el estudio de la excepciones señaladas y de la determinación de las manifestaciones del principio de la no discriminación tributaria como límites materiales que garantizan la igualdad jurídica en la concreción de la política tributaria, realizaré un breve análisis particular de tres figuras de alcance tributario en Ecuador en las que intuyo podrían existir ciertos quebrantamientos al principio antes mencionado, y en las que podrían evidenciarse de mejor manera los límites materiales objeto de este estudio.

3.1. El principio de capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica:

Para Julio Piza Rodríguez, debe reconocerse la inevitable dificultad en consagrar el principio de la capacidad contributiva en la Constitución, por lo que, a su entender, más bien debe comprenderse que su verdadero alcance se refleja en la labor del legislador en el diseño del tributo y más aun del intérprete en la aplicación y control de la ley, y que por tanto, como principio debería encontrarse en el control de constitucionalidad, en específico, como una herramienta de la proporcionalidad con que debe medirse su expresión en la leyes impositivas²⁰³. Por ello, la corrección a los supuestos de

²⁰³ Cfr. Piza Rodríguez, *op. cit.*, p. 74.

discriminación tributaria se la realiza en algunas etapas: (1) en la de formación, (2) en la de aplicación y (3) en la de control de los diferentes tributos. El Fondo de Desarrollo de las Naciones Unidas para la Mujer (UNIFEM), a efecto de estimar el alcance de los actos discriminatorios, ha señalado que:

En un documento oficial emitido por el Fondo de Desarrollo de las Naciones Unidas para la Mujer (UNIFEM), organismo independiente de Naciones Unidas, se precisa que el acto discriminatorio puede producirse en distintas etapas de la existencia del derecho: "la primera etapa se refiere al momento de crear leyes que establecen derechos; la segunda a las necesidades que se satisfacen con ese derecho y la tercera, el aspecto activo del derecho, lo que implica que debe haber algún organismo donde la titular pueda denunciar la violación a su derecho y lograr el resarcimiento por la misma."²⁰⁴

De manera que, siendo la capacidad contributiva el elemento intrínseco sobre el cual se sostiene el principio de no discriminación fiscal²⁰⁵, la ausencia de éste en el proceso de construcción de los tributos y, en los actos de aplicación y control legal de los mismos, degenera directamente en la conformación de un estado fiscal discriminatorio – no admisible –, el cual será fácilmente apreciado, cuando, en el proceso de control constitucional, la ley impositiva no se sobreponga al *examen de proporcionalidad*²⁰⁶. Es decir, para Piza Rodríguez, la capacidad contributiva es uno de los criterios que conforman el test de proporcionalidad en el ejercicio interpretativo constitucional, bajo el inminente reconocimiento de la igualdad como un derecho fundamental que admite restricciones permitiendo de

²⁰⁴ Fondo de Desarrollo de Naciones Unidas para la Mujer, *Convención para la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer*, Nueva York, UNIFEM, 2.006, p. 12.

²⁰⁵ Cfr. Betina Treiger Grubenmacher, *Justicia fiscal: el principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencial*, en: *Tributos y Dogmas*, Jorge Bravo Cucci, compilador, Ediciones Caballero Bustamante, Perú, 2.010, pp. 40-42.

²⁰⁶ El *examen de proporcionalidad* resulta de la aplicación del principio de proporcionalidad en la interpretación constitucional. El principio de proporcionalidad, con sus tres subprincipios (de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) es el fundamento de la racionalidad en la operación de la ponderación, la que se legitima a través de dicha racionalidad en cuyo caso, la estructura de la misma es decisiva para ella. Dicha estructura corresponde al examen o test de proporcionalidad (denominado también en la jurisprudencia constitucional colombiana como *test de racionalidad*). La ponderación es un mecanismo u operación fundamental de la interpretación constitucional en aquello en donde la subsunción es insuficiente, pues, en la Constitución resulta usual la confrontación de principios, que a diferencia de las reglas (normas que ordenan algo definitivamente), constituyen *mandatos de optimización* y en consecuencia, pueden ser cumplidos en diferentes grados y medidas, las que dependen no solo de algunas posibilidades fácticas sino también de algunas posibilidades jurídicas (Cfr. Robert Alexy, *La fórmula del peso*, en: *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, editor Miguel Carbonell, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, V&M Gráficas, Quito, 2.008, pp. 13-42; Cfr. Carlos Bernal Pulido, *El juicio de la igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, en: *Igualdad y no discriminación. El reto de la diversidad*, *óp. cit.*, pp. 451-479). Esta apreciación es supremamente útil en el análisis de las restricciones constitucionales a los derechos fundamentales, como ocurre confrontando del principio de igualdad y los objetivos constitucionales de la política fiscal.

manera razonada estados de trato desigual²⁰⁷. Por lo que, por regla general, es la capacidad contributiva esa razón suficiente que permite construir figuras tributarias y estados fiscales diferentes, sin que estos puedan ser considerados como discriminatorios: “El principio de capacidad contributiva representa la equidad en la tributación. Solo los signos de capacidad económica pueden ser gravados. Estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica. La religión, género, lenguaje, nacionalidad, raza y otras situaciones por sí mismas no son demostrativas de capacidad contributiva y los tributos aplicados en función de estos criterios son violatorios del derecho a la propiedad.”²⁰⁸

De ahí que, la capacidad contributiva sea el criterio manifiesto de la justicia y equidad tributaria, y “el principio de la equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia”²⁰⁹ (la materia tributaria); por ello, el principio de capacidad contributiva es – finalmente – el criterio material de la igualdad jurídica en todo régimen tributario legitimado constitucionalmente; principio que ha sido implícitamente considerado en los textos constitucionales por los constituyentes a través de los principios de equidad y progresividad²¹⁰.

Sin embargo, Piza Rodríguez, a su vez, admite tres excepciones al principio material de la capacidad contributiva en la imposición de tributos, los cuales, en relación a todo lo anotado en este trabajo de investigación, devienen naturalmente de la indiscutible posibilidad de que los tributos, como tal, constituyan instrumentos de política económica y en consecuencia persigan fines distintos a los recaudatorios²¹¹. Dichas excepciones – ya anunciadas con anterioridad – son: (1) los beneficios e

²⁰⁷ Cfr. Julio Roberto Piza Rodríguez, *Capacidad económica como principio del sistema tributario*, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, septiembre de 2.008, pp. 74-76.

²⁰⁸ Troya Jaramillo, *Tributación y Derechos Humanos*, óp. cit., p. 29.

²⁰⁹ *Sentencia C-643* de la Corte Constitucional colombiana, Ministro Ponente: Jaime Córdoba Triviño, citada por: Juan Carlos Upegui Mejía, *Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México*, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, octubre de 2.009, p. 153.

²¹⁰ Bibiana García Poveda sostiene que los principios modernos de equidad y progresividad son, en definitiva, el principio de capacidad contributiva (Cfr. García Poveda, óp. cit., pp. 168-170). En Ecuador, en el artículo 300 de la Constitución de la República constan ambos principios: el de equidad y el de progresividad.

²¹¹ En un sentido similar, César Montaña Galarza advierte que, la igualdad en derecho tributario se percibe por medio de los principios de universalidad y de capacidad contributiva – que encuentra un límite asimismo en el de no confiscación –, pero que, este último (el de capacidad contributiva) queda en serios aprietos debido a la incuestionable presencia de la extrafiscalidad de los tributos (Cfr. Montaña Galarza, óp. cit., p. 224).

incentivos tributarios, (2) los fines extra-fiscales (propriadamente aquellos que persiguen de una u otra manera alterar comportamientos o decisiones de carácter económico) y (3) los regímenes simplificados²¹².

Ahora bien, previamente a establecer cuales son los límites de corrección en tales excepciones cabe apreciar un supuesto adicional que afecta directamente su valoración, por cuanto, tales excepciones finalmente concluyen en una aparente disminución de la recaudación tributaria, pese a que el gasto público no se reduce. Esto supone que el gobierno de turno, en la misma medida en que extiende las excepciones anotadas, debe establecer medidas de compensación que le permitan sostener el gasto social. Por ello, en Ecuador, el artículo 94 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas pone de relieve la necesidad de que la administración tributaria nacional, año a año, estime y entregue al ente rector de las finanzas públicas, la cuantificación del gasto tributario (es decir, los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente) que afectará al Presupuesto General del Estado. Asimismo, el artículo 169, literales a) y c), del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) dispone que para la concesión o ampliación de incentivos o beneficios de naturaleza tributaria por parte de los gobiernos autónomos descentralizados se requiere un informe que contenga la previsión del impacto presupuestario y financiero y, las medidas de compensación²¹³ de aumento de ingresos en los ejercicios financieros; de manera que, pese a la disminución inicial en el recaudo fiscal por efecto de la ejecución de las finalidades de la política tributaria, lo recaudado finalmente debe ser lo suficiente para atender el gasto público social que supone, a su vez, la concreción de los objetivos de la política fiscal.

²¹² Cfr. Piza Rodríguez, *op. cit.*, p. 74.

²¹³ El último inciso del artículo 169 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización indica que: “[...] Las medidas de compensación consistirán en la creación o aumento del tributo o contribución, la ampliación de la base de cálculo asociada a la incorporación de nuevos contribuyentes o el aumento de alícuotas [...]”.

3.1.1 La suficiencia recaudatoria en los actos de discriminación tributaria:

Había expuesto ya la importancia de los tributos en los ingresos de todos los Estados; de ahí que, la función básica de los tributos sea la de recaudar lo suficiente para el sostenimiento del gasto público, sin embargo – como lo he sostenido también en líneas anteriores – la concreción de los objetivos de la política tributaria supone necesariamente la disminución del recaudo fiscal. Por ello, a efecto de poner un límite a los excesos que podrían devenir del diseño desproporcionado de las excepciones al principio material de la capacidad contributiva – enumeradas por Piza Rodríguez –, las constituciones actuales han insertado en su texto el principio de suficiencia recaudatoria que, Sandro Vallejo indica resulta ser el más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario²¹⁴.

Eddy De la Guerra, por su parte, señala que la suficiencia recaudatoria “equivale a obtener la mayor cantidad de ingresos tributarios, al menor costo posible”²¹⁵, de manera que, este nuevo principio se concreta cuando “la administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar y superar el presupuesto previsto en relación al destino de dichos ingresos, es decir en directa proporcionalidad al gasto público”²¹⁶; de modo que, la recaudación tributaria debe ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras del Estado, que supone el cumplimiento, también, de las finalidades extra-fiscales implícitas en tales necesidades. De ahí que, el principio de suficiencia recaudatoria esté directamente relacionado con la equidad en el gasto público, pues para que lo efectivamente recaudado en calidad de ingresos tributarios sea eficaz y eficientemente administrado, asignado y redistribuido, deberá serlo – asimismo – a través del gasto público, el cual debe ser equitativo en la satisfacción de las necesidades sociales básicas²¹⁷.

²¹⁴ Cfr. Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2.009, p. 11.

²¹⁵ Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito, 2.012, pág. 47. Jorge Cosulich define al principio de eficiencia recaudatoria indicando que se trata de un “principio que apunta a lograr la máxima recaudación posible con un tributo al mínimo coste tanto de gestión tributaria (costes directos de gestión tributaria) como del cumplimiento voluntario de los contribuyentes (costes indirectos).” (Jorge Cosulich Ayala, *Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos*, inédito, Panamá, abril 2.009, p. 9.

²¹⁶ De la Guerra, *óp. cit.*, p. 47.

²¹⁷ Cfr. *Ibidem.*, p. 51.

Por ello, en la aplicación de las excepciones al principio de capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica, con cierta facilidad – pero equivocadamente – podría atribuirse al principio de suficiencia recaudatoria la justificación necesaria para la admisión de tratos tributarios discriminatorios, no por efecto de tales excepciones sino a través de la imposición de medidas de compensación, pues, sencillamente, si el gasto social (el que depende directamente de los ingresos tributarios) no se reduce pero sí los ingresos, dicha variación solo puede ser corregida obteniendo mayores tributos de quienes aun deben contribuir, es decir, incrementando sobre ellos la carga y presión tributaria, o bien ampliando la base de contribuyentes, obligando a tributar a quienes regularmente no lo hacían; esto es, en definitiva, incrementando las tarifas fiscales, acrecentando el ámbito inclusivo de los hechos generadores tributarios, o reduciendo las bases mínimas desgravadas. Cualquiera de estas medidas, en realidad, constituye una restricción al principio de capacidad contributiva y actúa directamente en su detrimento, pues, promueve la creación de simples privilegios. De ahí que, a fin de no recurrir a supuestos de discriminación fiscal, las administraciones tributarias deberían mejorar los procedimientos administrativos de control y gestión tributaria, que en sí mismos, constituyen una medida adecuada de suficiencia recaudatoria, o en su defecto encontrar alternativas financieras no tributarias para compensar el gasto tributario.

Es por esto que, De la Guerra sostiene – también – que si bien el contenido de este principio es el de recaudar más y en forma más eficiente, no debe ni puede ser entendido como la sola potestad discrecional del Estado para “imponer tributos a diestra y siniestra con el objeto de recaudar más; este principio implica recaudar más para gastar mejor.”²¹⁸; pero siempre, sin excederse o irrespetando el valor/principio/derecho de la igualdad jurídica, manifestada en la interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación. De modo que, el principio de suficiencia recaudatoria en lugar de justificar estados discriminatorios tributarios, sirve de límite extrínseco para la garantía de la igualdad en las excepciones al principio de la capacidad contributiva, pues, si bien – por

²¹⁸ *Ibidem*, p. 56.

efecto de la eficiencia recaudatoria –, deben vincularse a tales excepciones medidas de compensación del gasto tributario, éstas no pueden sobrepasar el contenido de los principios: (1) de generalidad, de manera que no puedan ser *muchos* los beneficiados en virtud del sacrificio de unos *pocos*; (2) de capacidad contributiva, pues aun tratándose de medidas de compensación, no puede recurrirse al exceso sobre aquellos que no tienen capacidad suficiente para contribuir; (3) de no confiscación, por cuanto debe respetarse en todo caso lo necesario que garantice una digna subsistencia humana; y, (4) de criterio o beneficio²¹⁹, “que indica que cada individuo debería contribuir a cubrir los gastos del Estado de acuerdo con los usos y beneficios que obtiene por los bienes y servicios públicos que éste le proporciona (cuando se pueda identificar y costear estos beneficios)”²²⁰.

Ahora bien, hecha esta precisión, conviene al desarrollo de este trabajo de investigación y a sus objetivos, la disposición y análisis de las manifestaciones de la igualdad jurídica en los supuestos de excepción al principio de la capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica, y la enunciación de aquellas, a través del estudio de tres innovaciones legislativas, de naturaleza tributaria extra-fiscal, en Ecuador, a saber: (1) la potestad de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales para reducir el valor de los tributos impuestos por ley por motivo del cumplimiento de ciertos fines de orden económico, (2) los incentivos tributarios de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, y (3) el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano y la exclusión a quienes se dedican a la actividad del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario.

4. MANIFESTACIONES DE LA IGUALDAD JURÍDICA EN LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CRITERIO MATERIAL DE LA IGUALDAD JURÍDICA

Pérez de Ayala y González habían advertido ya que: “los principios del artículo 3 de la Ley General Tributaria no son necesariamente respetables y aplicables a los impuestos cuya *ratio legis* es político-

²¹⁹ Vid. Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 390.

²²⁰ Cosulich Ayala, *óp. cit.*, p. 6.

económica de *ordenamiento económico*, y no financiera (no fiscal)²²¹; por lo que, tratándose de figuras tributarias extra-fiscales, los principios generales necesariamente asumen nuevas manifestaciones. El artículo 3 de la Ley General Tributaria de España²²², precisamente, en su enunciación de principios de ordenación del sistema tributario toma en consideración al principio de igualdad, el cual, en efecto, dadas las excepciones al principio de la capacidad contributiva señaladas por Piza Rodríguez, debe manifestarse a través de nuevas acepciones, ya no únicamente, a través de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación.

Estas nuevas expresiones son de orden económico, dado el contenido y naturaleza de los objetivos políticamente establecidos que se persiguen; sin embargo, “el Derecho tributario debiera acentuar quizás su vertiente de ciencia social *normativa* proponiendo medidas de política fiscal – de política jurídico fiscal – que pueden ser tan necesarias y significativas como las propuestas económicas para alcanzar lo fines de un sistema tributario que cumpla con las cuatro reglas smithianas de la imposición: economía, certeza, comodidad y justicia.”²²³; por lo que, atendiendo al objetivo principal de este trabajo de investigación, a continuación propongo tres principios que sirven de límites materiales que garantizan la igualdad jurídica en la proyección de los tributos como herramienta de la política económica. A dicho efecto, he relacionado cada una de las excepciones al principio de la capacidad contributiva con las manifestaciones específicas de la igualdad jurídica en el ámbito de la política tributaria.

4.1. Los beneficios e incentivos tributarios²²⁴:

²²¹ Perez de Ayala y González, *óp. cit.*, p. 160.

²²² “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

²²³ Ferreiro Lapatza, *óp. cit.*, p. 262.

²²⁴ Piza Rodríguez en una misma categoría de excepción incluye a los beneficios e incentivos tributarios, de ahí que mantenga dicha estructura didáctica en este trabajo de investigación, a pesar de que conceptualmente beneficios e incentivos tributarios nos sean lo mismo.

Piza Rodríguez sostiene que tratándose de los beneficios e incentivos tributarios, la capacidad contributiva queda de lado por cuanto, éstos son creados por dos razones ajenas a ella, una, la de direccionar la inversión pública a través de gastos tributarios y la otra, por razones de equidad en la disminución del impuesto²²⁵, que llevan a introducir técnicas de reducción del gravamen a través de múltiples métodos para asignar la carga²²⁶. Al respecto, este autor, asimismo advierte que: "[...] las tendencias recientes desaconsejan este modelo de gasto tributario porque no se miden sus resultados y porque responden más a coyunturas de presiones políticas que ha políticas económicas sostenibles (Pacto Fiscal, Cepal 1.999). En Colombia, esta visión aislada o individual de los beneficios ha llevado a aceptar demasiados privilegios sin reparar en el efecto agregado que reduce la eficiencia y la productividad del sistema tributario."²²⁷

Por lo que, el mayor inconveniente que presenta esta primera excepción es que el principio de no discriminación fiscal puede verse afectado por presiones políticas de momento, bajo el velo de la ejecución de políticas tributarias, coyuntura que además, puede afectar severamente la eficiencia y la productividad del sistema tributario, acentuando el riesgo del Estado a dejar de recaudar lo suficiente para financiar sus funciones básicas, por efecto de un grupo privilegiado que deja de aportar. De ahí que, sean indispensables como límites materiales en la construcción de beneficios e incentivos tributarios, la razonabilidad en la fijación de aquellos y la equidad en la redistribución de la renta²²⁸; de

²²⁵ Por ejemplo, la Constitución de la República (la vigente) en el artículo 47 declara el deber del Estado para garantizar políticas de prevención de las discapacidades y, conjuntamente con la sociedad y la familia, procurar la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad y su integración social. En consecuencia, reconoce a las personas con discapacidad el derecho a: "4. Exenciones en el régimen tributario."; de igual manera, el artículo 37 *Ibidem*, garantiza a las personas adultas mayores el mismo derecho a "5. Exenciones en el régimen tributario." *Contrario sensu*, el Tribunal Constitucional, el 25 de octubre de 2.000 (antes de la promulgación de la Constitución de la República actual), mediante Resolución No. 181-2000-TP, publicada en el Registro Oficial No. 194, de 30 de octubre de 2.000, había indicado que: "la excepción de no pagar impuestos, es decir la exoneración, no puede constituir un derecho humano que pueda ser alegado por ninguna persona, mucho menos puede tener las calidades de derecho irrenunciable e intangible; el hecho de establecer exenciones o de eliminarlas -para pagar tributos- no puede atentar a la seguridad jurídica si la misma Constitución del Estado prevé que el pago de impuestos es un deber y responsabilidad de todo ciudadano; Que, si la exoneración en el pago de tributos no constituye un derecho de la persona, la Ley puede establecerla o suprimirla de acuerdo, como es lógico, a motivaciones económico-sociales, políticas o de equidad, en todo caso por razones de conveniencia al interés público."

²²⁶ *Cfr.* Piza Rodríguez, *op. cit.*, p. 74.

²²⁷ *Ibidem*, p. 75.

²²⁸ La Corte Constitucional colombiana ha sostenido que: "Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder

modo que, el poder del gobierno en la determinación de esta restricción al derecho fundamental de la igualdad no se observe con amplitud²²⁹, ya que, la sola apariencia de legitimidad en su actuación, incrementa el riesgo de que el gobierno intervenga coyunturalmente promoviendo privilegios indebidos.

La teoría de la elección pública describe cómo toman los gobiernos sus decisiones relacionadas con los impuestos, el gasto, la regulación y otras medidas económicas. El juego de la política, al igual que el de los mercados, debe acoplar las demandas de bienes de los individuos y la capacidad de la economía para ofrecerlos. La mayor diferencia se halla en el hecho de que los jugadores principales de la política – los políticos – están interesados principalmente en ganar las elecciones, mientras que los jugadores principales de los mercados – las empresas – aspiran lógicamente a obtener beneficios.²³⁰

De ahí que, conforme lo desarrolla la *teoría de la elección pública*²³¹, los excesos en la fijación de beneficios e incentivos tributarios devengan de la vinculación natural en la toma de decisiones por parte de los gobiernos, entre los intereses particulares de los políticos del momento (el de ser elegidos

exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible." (Corte Constitucional, *Sentencia C-409-96*, M. P. Alejandro Martínez Caballero, <http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html>, julio 2.012).

²²⁹A efecto de interpretar la confrontación entre derechos y restricciones constitucionales, debe acudir al criterio hermenéutico del *pro homine*, "en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos o, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o a su suspensión extraordinaria." (Edgar Carpio Marcos, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Palestra Editores, Lima, 2.004, Serie Derechos y Garantías No. 9, p. 28); de modo que, "el intérprete debe siempre elegir la norma que ampare de modo más amplio los derechos humanos." (Pablo Luis Manili, *El Bloque de Constitucionalidad La Recepción del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en el Derecho Constitucional Argentino*, Editorial La Ley S.A.E. e. I., Buenos Aires, 2.003, p. 223. Al respecto puede verse más en: Pedro Nikken, *La Protección internacional de los Derechos Humanos, su desarrollo progresivo*, Editorial Civitas S.A., 1.987, pp. 100 y 101; y, Mónica Pinto, *El Principio pro homine, criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos*, en: ABREGU, Martín y Christian Courtis (Compiladores), Editores El Puerto, Buenos Aires, 1.997, p. 163.

²³⁰ Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, p. 369.

²³¹ La *teoría de la elección pública* es la rama de la economía que estudia la manera en que toman sus decisiones los poderes políticos. La elección pública es el proceso por el que se transforman las preferencias individuales en decisiones colectivas, a dicho efecto, todos los países tienen un sistema político que les permite tomar tales decisiones. En los países democráticos el proceso de elección pública generalmente pende de los sistemas de votación, los cuales se legitiman bajo las reglas de unanimidad o de mayoría. Bajo la regla de unanimidad, no es posible mejorar el bienestar de ninguna persona si todas deben estar de acuerdo en todas las decisiones, mientras bajo la regla de la mayoría, el grupo mayoritario puede tomar decisiones y votar a favor de cualquier propuesta que mejore su renta, pero, tales decisiones pueden ser tanto eficientes y justas, como ineficientes e injustas. Por ello, Kenneth Arrow (el Teorema de Arrow) demostró que no existe ningún sistema de votación, basado en el criterio de la mayoría, que garantice la eficiencia, respete las preferencias individuales y no dependa del orden del día, de modo que no existe sistema alguno que garantice que la votación por mayoría sea coherente y que llevará a la sociedad a su posición más deseable (*Cfr.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, pp. 367-376; *Cfr.* Larroulet y Mochón, *op. cit.*, pp. 87-91). En tales condiciones es claro, el riesgo que corre el principio de no discriminación fiscal en la oferta y consecución de incentivos o beneficios tributarios que respondan exclusivamente al momento, que sean coyunturales.

y mantenerse en el poder²³²) y las decisiones colectivas; nexos ambiguos que conllevan inevitablemente a los gobiernos a fallar en la toma de tales decisiones y, "existen fallos del gobierno cuando sus medidas no mejoran la eficiencia económica o cuando redistribuye incorrectamente la renta"²³³; por lo que, en lo que conviene al ámbito jurídico-tributario, no son sino los principios de razonabilidad y el de equidad en la redistribución de la riqueza, los que cumplen la función correctora de tales errores políticos, pues, evitan que la sola creación irracional de beneficios e incentivos tributarios merme innecesariamente la eficiencia económica del sistema²³⁴, misma que, de una u otra manera, debe ser revertida, pues el Estado necesita del ingreso, de modo que, en la misma medida en la que se estipulan beneficios e incentivos tributarios arbitrarios, deben imponerse medidas de compensación que generalmente tratan del incremento de la presión fiscal en otros sectores de la economía, promoviendo a la par, otros estados de discriminación fiscal. Francisco Azuero Zúñiga lo explica de la siguiente manera:

La racionalidad de un incentivo tributario es en principio inobjetable: si se le disminuyen los impuestos a pagar a un empresario, la rentabilidad aumenta y por lo tanto estará más dispuesto a invertir. Pero existe por otra parte una realidad, también inobjetable: los impuestos son necesarios. El Estado tiene que financiar sus funciones básicas de producción de bienes públicos, y la sociedad ha considerado que debe también cumplir un papel importante en la redistribución de ingresos a través del gasto social. Si se aspira a mantener un nivel de gastos, o a aumentarlo (en la actual campaña presidencial todos los candidatos han prometido programas que se traducen en aumentos de gasto, pero han sido parcios en resolver cómo los financiarían), la única manera de reducirle los impuestos a un empresario o a un grupo de ellos es aumentándoselos al resto. Estos por lo tanto, tendrán un desincentivo para invertir. En principio, entonces, el efecto neto de un incentivo sería absolutamente neutro.²³⁵

De modo que, resulta preponderante la necesidad de velar por el apego de estos principios: el de razonabilidad y el de redistribución equitativa de la renta en la promoción y construcción de beneficios e incentivos tributarios, a fin de garantizar el respecto irrestricto del principio de la no discriminación

²³² Cfr. Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, pp. 368 y 369. Larroulet y Mochón afirman que: "La teoría de la elección pública supone, en concreto, que los políticos tratan de maximizar las posibilidades de ser elegidos. Esto es, son maximizadores de votos" (Larroulet y Mochón, *óp. cit.*, p. 88).

²³³ Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 375.

²³⁴ Al referirse a la eficiencia económica, se dice que: "una situación es eficiente [...] cuando no es posible mejorar el bienestar de ninguna persona sin empeorar el de alguna otra" (Larroulet y Mochón, *óp. cit.*, p. 242), de modo que un sistema económico es ineficiente cuando el bienestar de uno, solo es posible afectando, en la misma medida, a otro.

²³⁵ Azuero Zúñiga, *óp. cit.*, julio 2.012.

tributaria mientras se cumplen y ejecutan a su vez los objetivos de la política fiscal y de la política tributaria, de modo que, tampoco se justifique indebida y equívocamente la construcción de estados irracionales de tratamiento tributario diferenciado, en la necesidad – también imperante – de suficiencia recaudatoria.

4.1.1 El principio de razonabilidad²³⁶:

El principio de no discriminación tributaria, supone en esencia la existencia de estados diferenciados de tratamiento, pero: “Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados.”²³⁷; de manera que, en términos generales, es la capacidad contributiva la razón obvia y natural para la construcción de estados tributarios de tratamiento desigual; sin embargo, como lo indica Piza Rodríguez, y lo he tratado anteriormente, cuando los objetivos son otros (no los recaudatorios) como direccionar la inversión pública a través de gastos tributarios o – por razones de equidad – disminuir el impuesto, la capacidad contributiva deja de ser el elemento central a considerar, y las razones que explican tal desigualdad no pueden ser justificadas sino por la idoneidad de la medida tomada y su adecuación al fin que se persigue. Así por ejemplo, el derecho a exenciones en el régimen tributario que la Constitución de la República reconoce a las personas con discapacidad y a las personas adultas mayores²³⁸, no toma en consideración la capacidad contributiva de dichos individuos, sino que son las calidades (subjetivas) de *discapacitado* (criterio de orden físico o mental) o de *adulto mayor*

²³⁶ Vid. Martín y Rodríguez, *óp. cit.*, pp. 67 y 68.

²³⁷ XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Resolución Tema 1: Los Derechos Humanos y Tributación*, 2.000, recomendación número 7.1, <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>, julio 2.012.

²³⁸ Cfr. Constitución de la República de Ecuador, artículos 47, número 4, y 37, número 5.

(criterio sujeto a la edad de las personas), las – aparentes – razones suficientes para justificar el tratamiento fiscal diferente.

Por ello, conviene estimar esta manifestación adicional del principio de no discriminación fiscal tratándose de figuras tributarias que por efecto de los objetivos de la política fiscal (como el de la redistribución y justicia social en los ejemplos anotados), no responden exclusivamente a la capacidad contributiva como límite material de la igualdad jurídica. En cuyo caso: ¿cuál es el alcance del principio de razonabilidad en este ámbito en particular?

Fernando Velásquez señala que el principio de la razonabilidad también es denominado como de idoneidad o de adecuación al fin, y que, el concepto de idoneidad supone una “valoración empírica en virtud de la que – tanto desde un perspectiva objetiva como subjetiva – se debe examinar la causalidad de las medidas adoptadas ante los fines perseguidos, y exige que las intromisiones llevadas a cabo en los derechos ciudadanos faciliten la obtención del logro perseguido en virtud de su adecuación cualitativa, cuantitativa y de su ámbito subjetivo de aplicación.”²³⁹; de modo que, la medida adoptada se justificaría siempre y cuando haya sido la más adecuada para la consecución del objetivo fiscal perseguido; e indica que:

Lo anterior pone de presente que el test de razonabilidad es un auténtica guía lógica y metodológica mediante la que se busca responder a una de las cuestiones involucradas en todo juicio de igualdad, esto es, la que trata de precisar cual es el criterio relevante para establecer en el caso concreto un tratamiento disímil a cuyo efecto debe precisarse si es razonable la justificación ofrecida para mantener ese trato distinto. Previamente, sin embargo, deben determinarse dos situaciones: una, la existencia de un objetivo perseguido mediante el establecimiento del trato desigual; y, otra, la validez de ese objetivo a la luz de la Constitución.²⁴⁰

²³⁹ Fernando Velásquez V., *Manual de Derecho Penal General*, Comlibros y Cía. Ltda., Medellín, Colombia, 2.007, p. 36. Al respecto, Juan Carlos Upegui Mejía señala respecto de las exenciones tributarias y su justificación que: “[...] el argumento termina reposando en las mismas razones que en el caso mexicano: la prohibición de los privilegios; pero con un valor agregado en términos de justicia constitucional: que la Corte hace un juicio de adecuación entre los fines que se pretenden con la exención, y la forma en que la exención es diseñada, esto es, aplica una parte del llamado test de igualdad, como herramienta metodológica para identificar cuando un trato diferente incorpora una discriminación prohibida por el principio constitucional de igualdad.” (Upegui Mejía, *óp. cit.*, pp. 147 y 148).

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 37.

La Corte Constitucional colombiana, por su parte, a fin de establecer si existe una razón suficiente que justifique el trato no igualitario, de modo que resulte constitucionalmente admisible, efectúa – en palabras de Carlos Bernal Pulido – un *test de razonabilidad* compuesto de tres etapas. La primera, verifica la existencia de un objetivo perseguido a través del establecimiento del trato desigual; la segunda, coteja la validez de ese objetivo a la luz de la Constitución; y, la tercera, mide la razonabilidad del trato desigual, es decir, la relación de proporcionalidad entre dicho trato y el fin perseguido²⁴¹. Bernal Pulido, sin embargo, critica severamente dicho examen, por cuanto, a su criterio – mismo que comparto – no es posible considerar como uno de los criterios del test de razonabilidad, a la mismísima razonabilidad²⁴², pues su conclusión resulta circular y en consecuencia constituye un error lógico. Por ello, para establecer la razonabilidad de las medidas de trato desigual, propone un *juicio integrado de la igualdad* como un juicio de proporcionalidad, para lo cual debe hacerse un examen sobre la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en estricto sentido de la medida tomada.

La medida es *idónea* si la injerencia en los derechos fundamentales es la adecuada para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo, es *necesaria* si no existe otro medio alternativo que revista por lo menos la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado, y es *proporcional en estricto sentido* si es por lo menos equivalente al grado de afectación del derecho fundamental²⁴³; de modo que: “Un medio idóneo y necesario para el fomento de un fin no debe ser implementado, si los perjuicios para los derechos fundamentales de los afectados que se derivan del medio son mayores que la importancia del fomento del fin, en modo tal que el medio escogido aparece como desproporcionado.”²⁴⁴ Por ejemplo, en Ecuador, la potestad de los gobiernos autónomos descentralizados municipales o distritales para crear estímulos tributarios, que

²⁴¹ Cfr. Carlos Bernal Pulido, *El juicio de igualdad en la jurisprudencia de la corte constitucional*, *óp. cit.*, p. 460.

²⁴² Cfr. *Ibidem*.

²⁴³ Cfr. *Ibidem*, pp. 475-479.

²⁴⁴ Laura Clérico, *El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto*, en: El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, *óp. cit.*, p. 156.

nace del artículo 498 del COOTAD²⁴⁵, es un medio desproporcionado con relación al fomento de los fines expresamente señalados en dicho artículo, pues, las decisiones político-coyunturales en estos niveles del poder son las más comunes y frecuentes.

4.1.2 El principio de equidad en la redistribución de la riqueza:

Para los economistas, el mercado²⁴⁶ se autoregula libremente, pues, las leyes de la oferta y la demanda le sirven de pilares funcionales, límites de acción y como medidas de corrección de sí mismo²⁴⁷, de ahí, que la economía cimentada en el principio de eficacia económica²⁴⁸, deje de lado consideraciones como la justicia, la equidad y la posibilidad de que todos tengan acceso a las ventajas de la distribución del ingreso y a los resultados eficientes del sistema, con los que se satisfacen las necesidades sociales básicas como la salud, la educación, el empleo, la seguridad, la alimentación, etc.²⁴⁹ De ahí que, se justifique la necesaria intervención del Estado en el sistema económico²⁵⁰, pues,

²⁴⁵ "Art. 498.- Estímulos tributarios.- Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente, los concejos cantonales o metropolitanos podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el presente Código. Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados en favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza. En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general, cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley."

²⁴⁶ El *mercado* es "el punto de encuentro entre los oferentes y los demandantes de bienes y servicios en una economía de libre competencia. El mercado envuelve un sistema de intercambio entre vendedores y compradores que determina no solamente el precio de las cosas sino también el volumen de su producción" (Rodrigo Borja, *Enciclopedia de la Política*, Fondo de Cultura Económica, México, 1.997, pp. 638-639).

²⁴⁷ *Cfr.* Rossetti, *op. cit.*, pp. 30-36; *Cfr.* Larroulet y Mochón, *op. cit.* pp. 57-76, 183, 197-201; *Cfr.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, pp. 42-43, 79-262, 347-360.

²⁴⁸ El *principio de eficacia económica* atiende exclusivamente al equilibrio del mercado producto del cruce entre las curvas de la demanda y la oferta, no atiende a los fallos del mercado ni a las externalidades. Larroulet y Mochón definen al equilibrio como "aquella situación en la que no hay fuerzas inherentes que inciten al cambio" (Larroulet y Mochón, *op. cit.*, p. 67); sin embargo, como sí existen aquellos fallos en el mercado y ciertas externalidades que provocan la ineficiencia del sistema, el Estado debe intervenir a fin de que, en uso de su función correctora, el sistema alcance la eficiencia económica y no solo a eficacia. Al respecto se recomienda la siguiente bibliografía: *Vid.* Larroulet y Mochón, *op. cit.*, pp. 59-67, 241-259; *Vid.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, pp. 347-359, 361-382.

²⁴⁹ *Cfr.* Larroulet y Mochón, *op. cit.*, p. 280; *Cfr.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, p. 51; Borja Cevallos, *op. cit.*, p. 639.

²⁵⁰ La Corte Constitucional de Colombia, en Sentencia No. C-015/96 señala que: "El crecimiento de la economía y el aumento de los ingresos públicos, así como las variables que pueden incidir en su decaimiento progresivo o en crisis coyunturales, no son fenómenos que puedan tener lugar en un contexto carente de la debida orientación por parte del Estado, que como director general de la economía debe conocer con antelación las metas básicas de su gestión en los distintos renglones que la integran y hallarse adecuada y oportunamente informado, previo un preciso diagnóstico, acerca

entre una de sus funciones primordiales está la de actuar como un ente que busque lograr la redistribución del ingreso²⁵¹ y la estabilidad económica²⁵², de la mano de las políticas fundamentadas que permitan el desarrollo económico y social de los habitantes²⁵³.

La política de distribución es “[...] aquel conjunto de medidas económicas y sociales cuyo objetivo principal es erradicar la pobreza, alterando así la distribución del ingreso de un país.”²⁵⁴ Ésta (la política de distribución) pretende otorgar igualdad de oportunidades a través de programas sociales cuyos beneficios se concretan en sectores de extrema pobreza, y reducir las diferencias de ingreso de la sociedad ya que la distribución uniforme del ingreso se considera un beneficio social; a dicho efecto, deben resolverse con antelación dos cuestiones: (1) a favor de quién o de qué grupos se desea distribuir y (2) cómo llevar a cabo la distribución.

La respuesta a la determinación de los beneficiarios presenta tres alternativas: (1) tomar como punto de referencia al individuo y tratar de distribuir el ingreso a favor de determinados individuos en función de características específicas, (2) tomar como unidad distributiva la familia o la economía doméstica y tomar las medidas que se consideren idóneas en tal sentido, y (3) elegir como unidad distributiva determinados grupos como los niños, madres, ancianos, etc.²⁵⁵ Respecto del modo, la distribución puede realizarse en especie (la oferta gratuita de bienes o servicios) y en términos monetarios (a través de subsidios, impuestos negativos²⁵⁶ e incentivos y beneficios tributarios). Así, en nuestro país, el derecho a las exenciones tributarias de los discapacitados y adultos mayores es la

de los sectores que requieren de modo más apremiante la atención de necesidades impostergables y el impulso de las inversiones necesarias para su incorporación al desarrollo global, no menos que sobre las mejores posibilidades de financiación y sostenimiento de los proyectos que se emprendan.” (<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/autos/1996/A015-96.htm>, julio 2.012).

²⁵¹ Vid. Juan Camilo Restrepo, *Hacienda Pública*, Universidad Externado de Colombia, 2.005, p. 27.

²⁵² Vid., *Ibidem*, p. 32.

²⁵³ Samuelson y Nordhaus manifiestan, en una línea similar, que dos de las competencias económicas fundamentales del Estado son garantizar la eficiencia y fomentar la justicia (*Cfr.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, p. 347). Sobre el tema se recomienda como bibliografía: Vid. Larroulet y Mochón, *op. cit.*, pp. 279-284.

²⁵⁴ Larroulet y Mochón, *op. cit.*, p. 279.

²⁵⁵ *Cfr. Ibidem*.

²⁵⁶ Los *impuestos negativos* son ayudas económicas vinculados a la renta, su relación es la siguiente: si gana \$25.000 al año paga un impuesto positivo sobre la renta, pero si gana \$8.000 al año y de mi depende un hijo pequeño (como un supuesto), podría recibir una ayuda económica por parte del Estado, por cuanto mi renta se entiende está por debajo de lo básico. La dificultad en la imposición de estas figuras está en establecer de que manera se puede ayudar económicamente a una familia sin desincentivar el trabajo (*Cfr.* Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, pp. 449-451).

concreción de una política distributiva que eligió como unidad de distribución un grupo determinado de individuos y como medio, uno monetario, disminuyendo la presión fiscal en tales grupos y en consecuencia garantizándoles a estos, un ingreso mayor a otros que no correspondan a dichos colectivos determinados.

Ahora bien, ¿cómo puede concluirse que un beneficio o que un incentivo tributario, que responde a una política de distribución en particular, es equitativo? En materia tributaria, la equidad se asienta en el principio de la capacidad contributiva²⁵⁷, pero en ausencia de ésta – en la excepción de los beneficios e incentivos tributarios –, no queda sino redimensionarla hacia la justa redistribución del ingreso, en términos del principio de razonabilidad. A dicho efecto, todo incentivo y beneficio tributario debería respetar los principios económicos de eficiencia (en el sentido de no distorsionar la asignación eficiente de recursos), de sencillez administrativa (de modo que tales beneficios e incentivos no incrementen los costos de administración y cumplimiento), de flexibilidad²⁵⁸ (de manera que el sistema

²⁵⁷ La *equidad tributaria* presenta una doble dimensión en su ejecución práctica: la equidad horizontal y la equidad vertical. Existe equidad horizontal cuando los esencialmente iguales pagan un mismo tributo, y equidad vertical, cuando las personas con diferentes niveles de renta tienen un trato fiscal disímil; de modo, que la equidad horizontal garantiza a los individuos que son iguales recibir el mismo trato, y la equidad vertical, por su lado, garantiza que los individuos en diferentes condiciones reciban un tratamiento tributario diferente, de manera que pague más quien se encuentre en una mejor situación. Económicamente, a la equidad en materia tributaria debe observársela en conjunto con el principio del beneficio, que indica, que los individuos deben pagar tributos proporcionales a los beneficios que reciben de los programas públicos (Cfr. Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 390). Jurídicamente, la equidad se observa desde la óptica del principio de progresividad, de manera que a medida que aumenta la riqueza verticalmente aumenta la contribución horizontalmente.

²⁵⁸ El principio económico de flexibilidad, jurídicamente adopta la forma del *principio de solidaridad*, mismo que es de orden tributario: el Tribunal Constitucional del Perú en la resolución del Expediente No. 0002-2006-PI/TC afirmó que: "5. En el Estado Social y Democrático de Derecho la tributación se basa en el principio de solidaridad, que se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el Estado logrará sus fines. 6. En esta clase de Estado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar tributos sino también a los deberes de colaboración con la Administración Tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas." (<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00002-2006-AI.html>, julio 2.012). La Corte Constitucional de Colombia, en Sentencia No. C-540/96, asimismo sostiene que: "5. Pero para que el Estado pueda satisfacer todas las expectativas que están depositadas en él ha de contar con los recursos necesarios. Si bien la actividad estatal ha requerido siempre, para efectos de poder mantenerse en funcionamiento, de los ingresos tributarios, la dimensión de los recursos financieros que exige la adecuada prestación de los servicios a los asociados - que se deriva de la condición social de nuestro Estado -, hace ahora más necesario que nunca reflexionar a profundidad acerca de los métodos más eficaces para lograr el debido recaudo de los créditos fiscales [...] 6. Lamentablemente, la cultura política de los colombianos - entendiendo por ella los valores, actitudes y comportamientos que condicionan la manera de actuar de las personas frente a las instituciones políticas y sociales - ha favorecido una tendencia a evadir las obligaciones tributarias. Esta censurable proclividad reduce la eficacia del Estado social de derecho y erosiona la exigibilidad de los deberes de solidaridad... Es claro, pues, que constitucionalmente le corresponde a todas las personas pagar impuestos, de acuerdo con sus posibilidades económicas. Para que ello se cumpla debe diseñarse un sistema tributario, el cual, como lo dijo esta Corporación en su sentencia C-015 de 1993, 'en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (C.P. art. 1) que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de

tributario pueda adaptarse rápidamente a los cambios económicos), de responsabilidad política (que transparente el sistema fiscal) y, de justicia²⁵⁹. Así:

En una sociedad verdaderamente justa, los principios de equidad e igualdad no se anulan uno al otro, ambos se aplican porque son interdependientes: ninguno es suficiente sin el otro. La equidad se asocia a oportunidades, mientras que la igualdad tiene que ver con el reconocimiento social y legal de derechos y el ejercicio de poder. En una sociedad donde las personas no se reconocen como iguales, es difícil que hayan oportunidades para todos. En una sociedad de iguales donde no hay equidad, habrá una igualdad restringida porque todos somos diferentes desde el punto de vista biológico, social y cultural, y necesitamos cosas distintas en tiempos distintos.²⁶⁰

De modo que, la equidad se define como un principio asociado a valoraciones éticas, morales y políticas sobre la idea de lo que es justo²⁶¹. En función de este anhelo, la equidad "orienta una acción consciente y deliberada dirigida a impactar en las determinantes sociales, culturales, políticas, económicas e institucionales que producen tratos, condiciones y/o posiciones injustas, vistas como innecesarias, evitables, así como inaceptables en la vida concreta de las personas dentro de cada sociedad y cada cultura [...]" ²⁶² De ahí que, la equidad tributaria, que naturalmente encuentra su contenido en el principio de capacidad contributiva, y en consecuencia, en los principios de progresividad²⁶³ y no confiscatoriedad²⁶⁴, en ausencia de éstos, no pueda estar limitada sino por la

los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2)." (Citada en: *Sentencia C-369/11*, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-369-11.htm>, julio 2.012).

²⁵⁹ Cfr. Samuelson y Nordhaus, *op. cit.*, p. 389-405; Larroulet y Mochón, *op. cit.*, pp. 81-83, 283 y 359.

²⁶⁰ Yolanda D'Elia y Thais Maingon, *La equidad en el desarrollo humano: estudio conceptual desde el enfoque de igualdad y diversidad*, Documentos para la discusión, Informes sobre Desarrollo Humano en Venezuela, PNUD, Editorial Torino, 2.004, p. 11.

²⁶¹ La equidad – como tal – tiene relación con cuatro principios ético-políticos, que se interrelacionan en dos ejes que la sostienen: el eje de igualdad-justicia y el eje de universalidad-diversidad. En el primero, la igualdad necesita una práctica de justicia orientada a corregir, a contener o a eliminar las diferencias contrarias a su espacio o esfera central, de modo que, la igualdad tiene como objetivo una igualdad entre iguales y la justicia una igualdad que se hace práctica real entre desiguales. A través del segundo, del eje de universalidad-diversidad, "la equidad ayuda a favorecer o a restablecer el vínculo entre sujetos y sociedad, a través de una igualdad basada en el reconocimiento y en el poder que estos tienen para participar en los asuntos colectivos o que atañen al bien común, ejerciendo plenamente su identidad y modos de vida propios" (Cfr. D'Elia y Maingon, *op. cit.*, pp. 18-39).

²⁶² D'Elia y Maingon, *op. cit.*, p. 7.

²⁶³ "Se entiende por progresividad, como ha dicho Martín Delgado, "aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza". Puede decirse así que la progresividad supone la conjunción del principio de capacidad económica y el objetivo de la redistribución de la riqueza al que se refieren los artículos [...] Como ha declarado el propio TC en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, "...la progresividad global del sistema tributario (...) alienta la aspiración a la redistribución de la renta." (Cfr. Menéndez Moreno, *op. cit.*, p. 85).

²⁶⁴ Vid. Martín y Rodríguez, *op. cit.*, p. 62.

justa redistribución del ingreso, que presupone estados diferenciados de trato, por lo que, debe acreditarse suficientemente su razonabilidad económica, pensando en la solidaridad que supone; pues, “[...] en materia de tributación, el principio de igualdad fiscal tiene su aplicación en consideraciones de orden equitativo, distributivo y de proporcionalidad, que dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de una misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo.”²⁶⁵

4.1.3 Potestad de los gobiernos autónomos descentralizados municipales o distritales para disminuir los valores que corresponda cancelar por tributos según lo dispuesto por el artículo 498 del COOTAD y la no razonabilidad e inequidad de esta medida:

El artículo 498 del COOTAD otorga la potestad a los gobiernos autónomos descentralizados municipales o distritales ecuatorianos para “disminuir hasta en un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el presente Código”²⁶⁶, a fin de “estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente”. Tales estímulos – se indica – “serán aplicados en favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas”, y estos (los estímulos tributarios), “tendrán un plazo máximo de duración de diez años improrrogables”.

Si bien no es posible, al tenor de lo indicado, realizar el análisis de un estímulo tributario en particular, sí corresponde valorar la razonabilidad y la equidad en el otorgamiento mismo de esta

²⁶⁵ Tribunal Constitucional ecuatoriano, *Resolución de 07 de junio de 2.000*, Expediente No. 094-2000-TP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 107, de 27 de junio de 2.000.

²⁶⁶ (1) Impuesto a los predios urbanos, (2) impuesto a los predios rurales, (3) impuesto de alcabala, (4) impuesto a los vehículos, (5) impuesto a los espectáculos públicos, (6) impuesto de patentes municipales y metropolitanas, (7) impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, (8) impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos, (9) impuesto por la explotación de materiales áridos y pétreos, (10) impuesto al juego, (11) tasas municipales y metropolitanas y, (12) contribuciones especiales de mejoras.

facultad a los gobiernos autónomos descentralizados, pues su carencia únicamente denotaría total arbitrariedad en su ejercicio; a dicho efecto – conforme lo he indicado en las páginas anteriores, es necesario establecer si esta potestad como tal es adecuada, necesaria y proporcional en estricto sentido, y determinar, a quiénes y de qué modo redistribuye eficientemente la renta, la concreción de dicha facultad.

A primera vista, esta potestad no es idónea, pues la restricción al derecho de igualdad no es la adecuada para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo, ya que la finalidad que persigue como tal es de carácter legal y no constitucional; y aun, si pretendiéramos, incluir ésta en los fines señalados por el segundo inciso del artículo 300 de la Constitución de la República²⁶⁷, permanece en exceso amplia; y buscar a lo largo de toda la Constitución declaraciones que de una u otra manera justifiquen aleatoriamente el objetivo dispuesto por el COOTAD, declinaría el criterio hermenéutico del *pro homine*, pues, el derecho es el que debe mirarse de manera amplia y no la restricción a dicho derecho, de modo que la cadena argumentativa de justificación debe apuntalar a encontrar de modo sencillo un justificativo para la restricción, y no responder, ésta, a un ejercicio complejo de interpretación. Siendo así, tratándose de una medida inadecuada, mal haríamos en proseguir el examen, pues sencillamente, aun cumpliendo con los demás criterios (supuesto inaceptable, pues, tanto la necesidad como la proporcionalidad en estricto sentido requieren la vinculación de un objetivo constitucional válido), la medida seguiría siendo irrazonable.

En todo caso, he de advertir que la medida difícilmente aprobaría el test de razonabilidad, aún si el objetivo que procura fuese constitucional, por cuanto en esencia, además, esta potestad cedida destruye el contenido y el alcance del poder tributario en el Estado, pues, constitucionalmente, solo la Asamblea Nacional, y por iniciativa del ejecutivo, puede crear, modificar o extinguir impuestos²⁶⁸, y

²⁶⁷ “Art. 300.- [...] La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

²⁶⁸ El artículo 301 de la Constitución de la República declara que: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos [...]”; el artículo 135 *Ibidem* establece que: “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.”; el

esta potestad (la concedida a los gobiernos autónomos descentralizados) no hace sino alterar profundamente (modificar, cambiar y disminuir temporalmente) los impuestos y otros tributos creados mediante ley, permitiendo la creación de privilegios en niveles de poder no legítimos para dicho efecto. Esta situación actúa directamente en contra de los principios de necesidad y de proporcionalidad.

Ahora bien, con relación a la redistribución eficiente de la renta que puede promover esta medida, no es posible afirmar nada (al menos que observemos un estímulo en específico dictado en virtud de esta potestad, que en todo caso no es el objetivo de este trabajo de investigación), salvo, que la amplitud de beneficiarios contenidos en dicho articulado, vuelve difícil el garantizar una distribución eficiente de la renta, pues, por la relación cercana entre los políticos promotores de los estímulos y la amplia base de beneficiarios, los fallos propios de la teoría de la elección pública son inminentes, indeterminables e incuantificables.

4.2. Tributos que persiguen primordialmente alterar comportamientos o decisiones de carácter económico:

Piza Rodríguez resume – *grosso modo* – la problemática que ha guiado el desarrollo del presente trabajo de investigación: la aparente carencia de límites materiales que garanticen el principio de no discriminación fiscal en la construcción, aplicación y recaudación de los tributos finalistas (no recaudatorios)²⁶⁹, de la siguiente manera:

Quando los tributos se usan para fines que no sean estrictamente recaudatorios, como una licencia para omitir la capacidad económica, en función del cumplimiento de fines extrafiscales, como

artículo 120 *Ibidem* manda que: “La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”; y el artículo 132 *Ibidem* ordena que: “La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”

²⁶⁹ Pérez de Ayala y González señalan que fueron los alemanes quienes distinguieron entre los impuestos financieros o fiscales, cuya finalidad principal es la de obtener recursos para la atención y cobertura de los gastos públicos, y los impuestos de ordenamiento económico o impuestos con fines (primordialmente) no fiscales, no financieros, a cuales denominan *impuestos finalistas* (Cfr. Pérez de Ayala y González, *óp. cit.*, p. 159).

descontaminar el medio ambiente, focalizar la inversión pública en un sector económico o en una zona geográfica, la capacidad económica no es el referente impositivo. Sin embargo, la utilidad de instrumentos tributarios ha sido muy cuestionada por sus resultados, además de las distorsiones que genera en la distribución de la carga tributaria y las posibilidades de elusión que fomentan estos mecanismos de difícil control.²⁷⁰

Por lo que, aunque discutidos han sido reconocidos, de manera que los tributos de ordenamiento económico, pese a la posible arbitrariedad en su conformación, pueden brindar la apariencia suficiente de legitimidad y legalidad a privilegios y a otros actos de discriminación fiscal, perdiendo el *sumus* jurídico y transformándose, únicamente, en una herramienta de poder y control político. Ahora bien, Piza Rodríguez – a diferencia del enfoque de la presente investigación – ha catalogado la presencia de los tributos extra-fiscales en los regímenes como un caso particular dentro de las excepciones al principio general de la capacidad contributiva; en tanto que, en esta disertación, aquellos (los tributos de ordenamiento económico²⁷¹) no son sino el resultado necesario de la vinculación indispensable, en el Estado constitucional actual, entre la política, el derecho y la economía²⁷²; en consecuencia, no se trata de una excepción sino de un *instituto*, que al igual que los tributos recaudatorios, tiene manifestaciones propias para garantizarse – a sí mismo – la igualdad jurídica en su ejercicio²⁷³. A ello responde la catalogación de los principios de razonabilidad y de equidad en la distribución del ingreso hecha anteriormente.

²⁷⁰ Piza Rodríguez, *óp. cit.*, p. 75.

²⁷¹ *Vid.* Pérez de Ayala y González, *óp. cit.*, p. 159.

²⁷² *Cfr.* Roldán Xopa, *óp. cit.*, p. 82.

²⁷³ Al respecto, Albiñana sostiene que: "En efecto, el impuesto, que tiene un fundamento en la capacidad económica o contributiva, sirve a la justicia con criterios de proporcionalidad o de progresividad, pero sin alcance confiscatorio, según previene el artículo 31, apartado 1, de la vigente Constitución española. El impuesto al exclusivo servicio de la justicia es, por esencia, un fenómeno de índole parciario, pues su propia presentación, se evalúa en términos de cuota... En cambio, el impuesto que se concibe como instrumento de la economía ha de cumplir un fin estrictamente económico, sin perjuicio de que este último responda a remotos objetivos de justicia. El impuesto al servicio de la economía carece, por otra parte, de función financiera, pues cuanto más eficaz sea a sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el tesoro público. Los impuestos de esta clase – insisto – llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos." (El subrayado es mío) (César Albiñana, *Los impuestos de ordenamiento económico*, en: Hacienda pública española, número 71, 1.981, pp. 17 y 18; *Vid.* César Albiñana, *Los tributos no financieros*, en: Economía española, Cultura Sociedad, Homenaje a J. Velarde Fuertes, Eudema, Madrid, 1.992; *Vid.* Gabriel Casado Ollero, *Los fines no fiscales de los tributos*, en: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 213, mayo-junio, pp. 455-511).

En todo caso, Piza Rodríguez, avizora adecuadamente – creo yo – los posibles efectos negativos de la promoción de los tributos de ordenamiento económico: (1) la distorsión que generan en la distribución de la carga tributaria y (2) las posibilidades de elusión que fomentan estos mecanismos de difícil control; ambos, que indudablemente dan paso a la instauración de estados tributarios de tratamiento diferenciado. En dichos supuestos: ¿de que manera puede garantizarse el principio de no discriminación fiscal? Evidentemente, los principios de razonabilidad y de equidad en la distribución del ingreso sirven de límites materiales en la consecución de los tributos finalistas, y lo hacen en las mismas condiciones ya anotadas; pero ambos están condicionados *prima facie* a la validez constitucional de un objetivo económico políticamente asimilado, de modo que, en la medida en que dicha finalidad conste en la Constitución y de ella se parta hacia los programas de redistribución solidaria de la renta, el tributo de orden económico podría ser considerado como justo y razonable; sin embargo, no basta la sola justificación del nexo causal entre el medio y el fin que se persigue, sino también del espacio de decisión (ámbito y atribuciones) del sector público para acoger dicho medio, a fin de corregir la potencial arbitrariedad que deviene de la teoría de la elección pública.

Así, por ejemplo (*in extremis*), el gobierno podría fijar un impuesto equivalente al 80% del total de ingresos, a todos aquellos que en el ejercicio de una actividad productiva perciban una renta de \$.10.000, a fin de elevar a \$.2.000 el valor de transferencia²⁷⁴ que entrega a quienes no tienen empleo y en consecuencia son pobres, de modo, que tantos los unos como los otros perciban un mismo ingreso. Al respecto, la generalidad de ciudadanos podría sostener, de manera lata, que le parece justo y razonable; por su parte, el interés del gobierno sería el de figurar socialmente como *Robin Hood*²⁷⁵ y el aparente justificativo razonable sería la redistribución equitativa del ingreso.

²⁷⁴ "Las transferencias son pagos por los cuales los que los reciben no dan en contraprestación ningún bien o servicio. Ejemplos típicos son los gastos de la Seguridad Social, los subsidios de vejez y desempleo o las ayudas familiares según el número de hijos." (Larroulet y Mochón, *op. cit.*, p. 81)

²⁷⁵ *Robin Hood* es un legendario héroe de la literatura inglesa clásica que robaba a gobernantes y eclesiásticos, acomodados, para entregar parte del botín a necesitados, menesterosos y oprimidos. La obra narrativa es de un autor anónimo (Cfr. <http://www.bibliotecasvirtuales.com/biblioteca/obrasdeautoranonimo/RobinHood/index.asp>, julio 2.012).

Pero una decisión así, que quizá podría justificarse política y hasta jurídicamente²⁷⁶, en el tiempo incide notablemente en el sistema económico, desincentivando directamente el trabajo, pues, resulta cómodo no trabajar y recibir la bonificación como pobre, por lo que, inclusive aquellos que en algún momento dado realizaban una actividad económica, la dejarán para sumarse al grupo de desempleados; pero, en dicho instante no habrá ya quien pague el impuesto fijado, y por ello el gobierno no podrá pagar una transferencia tan elevada, debiendo suspenderla. Cuando ello ocurra, ya no habrá contribuyentes productivos sino solo desempleados y todo el ingreso se habrá diluido a causa de la ineficiencia de dicho sistema. Y esto, sin tomar en consideración la dificultad en el acceso a bienes y servicios que en algún momento dado tendrá que asumir el Estado por la carencia de la iniciativa privada, incrementando notablemente el gasto público mientras disminuyen los ingresos tributarios. Esta paradoja, podría concluir con la fijación de nuevos y elevados impuestos para todos (ahora pobres), quienes deberán asumir dicha obligación pese a carecer de la capacidad económica suficiente para contribuir.

De ahí la necesidad de establecer en qué medida se admite la distorsión del mercado por efecto de los tributos y hasta dónde puede intervenir el Estado de manera que no perturbe la eficacia y la eficiencia del sistema. A dicho efecto, Pablo Zambrano Pontón sostiene que el Estado tiene seis funciones económicas fundamentales: (1) establecer un marco legal para la economía, (2) incentivar la competencia, (3) corregir las externalidades o dispersiones negativas, (4) producir bienes públicos, (5) conservar la estabilidad económica y (6) redistribuir equitativamente el ingreso²⁷⁷. Larroulet y Mochón, por su parte, enuncian las mismas funciones, pero a su vez, las vinculan directamente con los instrumentos de su ejecución: ofrecer y comprar bienes y servicios, realizar transferencias, y establecer

²⁷⁶ En el ejemplo dado, la capacidad contributiva es inobjetable pues, los contribuyentes obligados perciben un ingreso de \$10.000; inclusive condicionándolo a la interdependencia que dicho principio debe tener con el de no confiscatoriedad, de modo que la imposición no resulte exuberante, *in extremis*, podría justificarse la tarifa de la misma desde la óptica de la función social de la propiedad (Cfr. Genaro Eguiguren, *Derecho de Propiedad en el Ecuador*, Incluye jurisprudencia, Corporación Editora Nacional, Ecuador 2.008, pp. 58-59), bajo la suposición de que la renta de \$2.000 es suficiente para mantener un nivel de vida congruo (alto). Eguiguren, por ejemplo, explica que el Concilio Vaticano Segundo "considera legítima la propiedad privada hasta el límite en que permita satisfacer las necesidades de la persona dueña de ellas; en el exceso, es ilegítima [...] entendiendo las necesidades según el estado y condición de las personas, es decir, no hay una medida única, ella es variable en función de la condición y estado de la persona" (Cfr. Eguiguren, *óp. cit.*, p. 59).

²⁷⁷ Cfr. Zambrano Pontón, *óp. cit.* pp. 467-474.

impuestos²⁷⁸. Y tales funciones e instrumentos son los que delimitan la presencia del sector público en la economía; de manera, que el Estado no tiene por qué intervenir desnaturalizando las leyes básicas del mercado: la oferta y la demanda, que encuentran su equilibrio en el sistema de precios²⁷⁹, sino por aquellos supuestos que contravengan las funciones señaladas que en conjunto impiden la eficiencia del sistema económico, a los cuales, la teoría económica ha denominado las *fallas del mercado* y las *externalidades*²⁸⁰.

En consecuencia, dado que las fallas del mercado y las externalidades son causas de excepción al equilibrio natural del sistema económico de precios, el Estado no puede distorsionar arbitrariamente los comportamientos y decisiones económicas sino atendiendo únicamente a una función correctora del mismo (buscando el equilibrio competitivo del mercado²⁸¹), situación que supone necesariamente la *neutralidad* del Estado en el ejercicio de su poder para la creación, aplicación y recaudación de tributos.

4.2.1 El principio de neutralidad o de incidencia económica menor:

Mauricio Plazas Vega, parafraseando a Duverger, sostiene que un tributo es *neutro* cuando su objeto no busca incitar en los contribuyentes la ejecución de una acción determinada o una abstención cualquiera de importancia para el comercio²⁸². Para éste – en palabras de Fabiola Valenzuela Viera –, son dos las condiciones indispensables de la neutralidad: (1) el principio de igualdad y (2) el principio de moderación; el primero, por cuanto un tratamiento desigual puede desestimular ciertas actividades y dar incentivo a otras en las cuales el régimen tributario aparece más favorable; y el segundo, porque

²⁷⁸ Cfr. Larroulet y Mochón, *óp. cit.*, pp. 80-87.

²⁷⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 241-245.

²⁸⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 245-253.

²⁸¹ Vid. Larroulet y Mochón, *óp. cit.*, pp. 241-259; Cfr. Cfr. Samuelson y Nordhaus, *óp. cit.*, p. 347-482.

²⁸² Cfr. Mauricio A. Plazas Vega, *El Impuesto al Valor Agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1.998, Editorial Temis S.A., citado por: Valenzuela Viera, *óp. cit.*, p. 127.

mientras más elevado es el gravamen mayor es su efecto en las actividades sociales o individuales que se afectan²⁸³.

De manera que, atendiendo más a las condiciones indispensables del principio antes que a la definición puntual de Plazas Vega, creo, que la neutralidad de un tributo no supone la total apatía de éste en el mercado, pues, todo tributo en mayor o menor medida induce a los contribuyentes a actuar de determinada manera en su entorno económico, aunque no todos directamente busquen u orienten la ejecución de determinadas actuaciones o no-actuaciones económicas, sino simplemente recaudar ingresos para el Estado, pues, todos los tributos, en definitiva, privan al contribuyente de una parte de su renta, y en consecuencia desatan otros tantos efectos económicos a más de la sola disminución patrimonial. Por ejemplo, en los impuestos a los consumos, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) – reconocido por su neutralidad²⁸⁴ –, el incremento de la tarifa impositiva acrecienta directamente el precio de venta al público del producto; por lo que, los consumidores bien podrían buscar un sustituto de menor precio o disminuir sencillamente su consumo.

Por ello, el principio de neutralidad, que a decir de Valenzuela Viera corresponde a opiniones contrarias²⁸⁵, queda redimensionado tratándose de los tributos finalistas, pues, inclusive los tributos recaudatorios afectan directa o indirectamente a las decisiones económicas de los contribuyentes, y en consecuencia, no podría esperarse que los tributos extra-fiscales no incidan directamente en los comportamientos económicos de los individuos, pues, para eso – *in stricto sensu* – han sido diseñados; pero, a fin de precautelar las condiciones de igualdad (no discriminación fiscal) y de moderación (razonabilidad), deben incidir lo menos posible en tales comportamientos, y esto se cumple, cuando el grado de incidencia está en estricta relación proporcional con la función de

²⁸³ Cfr. Valenzuela Viera, *op. cit.*, 127-128.

²⁸⁴ Plazas Vega, citando a Juan Gómez Castañeda y José Manuel Guirola López (*El impuesto sobre el valor añadido*), afirma sobre el IVA, que “es el que permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, ya que al conocerse la carga con exactitud se puede efectuar de manera sencilla la desgravación de aquellas y la compensación impositiva de éstas” (Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado – IVA*, 1998, Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, p. 47, en: Valenzuela Viera, *op. cit.*, p. 131), de ahí, que en la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones: Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, en uno de los considerandos se establezca: “Que técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía [...]”.

²⁸⁵ Cfr. Valenzuela Viera, *op. cit.*, p. 131.

corrección económica del Estado y en consecuencia, con el objetivo económico que se persigue. De ahí, que una de las condiciones que debe estimarse en el examen de razonabilidad de un tributo de orden económico, es la determinación causal del fallo de mercado o externalidad que dicho tributo pretende corregir.

4.2.2 Incidencia económica de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico:

Si bien las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE's) no constituyen en sí mismas un tributo de ordenamiento económico, son una figura de orden aduanero-tributario que, justificada en una serie de objetivos económicos, garantiza un trato preferencial tributario, por lo que, parecería prudente realizar un breve análisis de éstas con relación al principio de neutralidad o de incidencia económica menor al que me he referido con anterioridad.

Las ZEDE's, de conformidad con el artículo 34 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones²⁸⁶, son destinos aduaneros, autorizados por el gobierno nacional, establecidos en espacios delimitados del territorio ecuatoriano, para que se asienten nuevas inversiones, con los incentivos reconocidos en dicho código, condicionados al cumplimiento de los objetivos específicos establecidos ahí mismo. Según el artículo 35 del mismo código, las ZEDE's deben instalarse en áreas geográficas delimitadas, considerando condiciones como: preservación del medio ambiente, territorialidad, potencialidad de cada localidad, infraestructura vial, servicios básicos, conexión con otros puntos del país, entre otros, y están sujetas a un tratamiento especial de comercio exterior, tributario y financiero. Los tipos de ZEDE's autorizados legalmente son los dispuestos en el artículo 36²⁸⁷ de la misma codificación normativa.

²⁸⁶ "Art. 34.- El Gobierno nacional podrá autorizar el establecimiento de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), como un destino aduanero, en espacios delimitados del territorio nacional, para que se asienten nuevas inversiones, con los incentivos que se detallan en la presente normativa; los que estarán condicionados al cumplimiento de los objetivos específicos establecidos en este Código, de conformidad con los parámetros que serán fijados mediante norma reglamentaria y los previstos en los planes de ordenamiento territorial."

²⁸⁷ "Art. 36.- Las Zonas Especiales de Desarrollo Económico podrán ser de los siguientes tipos: a. Para ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación. En estas zonas se podrá realizar todo tipo de emprendimientos y proyectos de desarrollo tecnológico, innovación electrónica, biodiversidad, mejoramiento ambiental sustentable o energético; b. Para ejecutar operaciones de diversificación industrial, que podrán consistir en todo tipo de

Ahora bien, la incidencia económica de las ZEDE´s es inminente, pero como destino aduanero su justificación no dista de las necesidades propias que promueven las *zonas francas*²⁸⁸; sin embargo, la tipología ampliada de estas y la no vinculación indispensable a los puertos usuales del Estado incrementa notablemente su grado de intervención en las decisiones y comportamientos económicos de los agentes del sistema, en apego a ciertas condicionantes físicas, como el nivel de infraestructura vial y el acceso a los servicios básicos.

De manera que, en principio, no necesariamente las ZEDE´s deberían ubicarse en las ciudades de Quito o Guayaquil, sino en cualquier otra, permitiendo la conformación de centros productivos de desarrollo económico, que se verán avocados inevitablemente y en el tiempo a intervenir en el comercio exterior (pues se trata de un destino aduanero), situación que actúa en beneficio de la balanza comercial del país y, microeconómicamente, en favor de las familias relacionadas con el centro de desarrollo económico; sin embargo, si han de respetarse las condicionantes físicas señaladas, existen provincias como la del Cañar²⁸⁹, que no estarían en condiciones de competir con los centros usuales de desarrollo: Quito y Guayaquil, los que, al centralizar el desarrollo económico en

emprendimientos industriales innovadores, orientados principalmente a la exportación de bienes, con utilización de empleo de calidad. En estas zonas se podrá efectuar todo tipo de actividades de perfeccionamiento activo, tales como: transformación, elaboración (incluidos: montaje, ensamble y adaptación a otras mercancías) y reparación de mercancías (incluidas su restauración o acondicionamiento), de todo tipo de bienes con fines de exportación y de sustitución estratégica de importaciones principalmente; y, c. Para desarrollar servicios logísticos, tales como: almacenamiento de carga con fines de consolidación y desconsolidación, clasificación, etiquetado, empaque, reempaque, refrigeración, administración de inventarios, manejo de puertos secos o terminales interiores de carga, coordinación de operaciones de distribución nacional o internacional de mercancías; así como el mantenimiento o reparación de naves, aeronaves y vehículos de transporte terrestre de mercancías. De manera preferente, este tipo de zonas se establecerán dentro de o en forma adyacente a puertos y aeropuertos, o en zonas fronterizas. El exclusivo almacenamiento de carga o acopio no podrá ser autorizado dentro de este tipo de zonas. Los servicios logísticos estarán orientados a potenciar las instalaciones físicas de puertos, aeropuertos y pasos de frontera, que sirvan para potenciar el volumen neto favorable del comercio exterior y el abastecimiento local bajo los parámetros permitidos, en atención a los requisitos establecidos en el Reglamento de este Código. Los bienes que formen parte de estos procesos servirán para diversificar la oferta exportable; no obstante, se autorizará su nacionalización para el consumo en el país en aquellos porcentajes de producción que establezca el reglamento al presente Código. Estos límites no se aplicarán para los productos obtenidos en procesos de transferencia de tecnología y de innovación tecnológica. Las personas naturales o jurídicas que se instalen en las zonas especiales podrán operar exclusivamente en una de las modalidades antes señaladas, o podrán diversificar sus operaciones en el mismo territorio con operaciones de varias de las tipologías antes indicadas, siempre que se justifique que la variedad de actividades responde a la facilitación de encadenamientos productivos del sector económico que se desarrolla en la zona autorizada; y que, la ZEDE cuente dentro de su instrumento constitutivo con la autorización para operar bajo la tipología que responde a la actividad que se desea instalar."

²⁸⁸ Vid. Guillermo Palau Aldana y Francisco Diego Cadena Antia, *Zonas francas y zonas económicas especiales, un ensayo de apertura hacia el sector externo*, Cali, Universidad Icesi, 1.991.

²⁸⁹ Vid. Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), *Agenda zonal para el buen vivir, propuesta de desarrollo y lineamientos para el ordenamiento territorial*, Zona de planificación 6: provincias de Azuay, Cañar y Morona Santiago, Documento de Trabajo, 2.010, www. senplades, gob.ec, julio 2.012.

éstos, incrementarían notablemente su capacidad para acumular riqueza y en consecuencia su capacidad para contribuir, pero no tendrían que hacerlo pues se les reconoce un tratamiento fiscal preferente; por el contrario, quienes no pudieron competir adecuadamente para conformar una ZEDE, no tendrán sino que migrar hacia los centros de desarrollo económico, dejando a su paso un costo social elevado, que supone un mayor gasto público pese a la reducción del ingreso tributario, lo que concluye en un estado de inequitativa distribución del ingreso, que conllevaría a estados de desigualdad económica patrocinados por el gobierno de turno.

Otro caso, puede ser la situación de la ciudad de Esmeraldas, la cual ofrece un puerto marítimo mucho más económico que el de Guayaquil²⁹⁰, pues, directamente se reducen los costos de acceso al mismo, por la facilidad en el paso, pero, por carecer de las condicionantes físicas necesarias no puede competir con dicha ciudad (Guayaquil), y al establecerse en ella la zona de desarrollo económico no solo que Esmeraldas no recibiría un tratamiento preferente tributario, sino que, injustamente, debería soportar una carga fiscal excesiva; por ello, previamente a autorizar la conformación de una ZEDE, el gobierno debería proyectar los resultados económicos de su decisión, y a efecto de garantizar la igualdad jurídica de todos los ecuatorianos, limitarse materialmente, actuando de manera neutral.

4.3. Regímenes simplificados de tributación

Finalmente, Piza Rodríguez ubica a los regímenes simplificados de tributación entre las excepciones al principio de la capacidad contributiva, indicando que éstos “se utilizan para incorporar segmentos de economía informal en la tributación reduciendo el gasto de control por practicidad y efectividad de las normas.”²⁹¹; y que, en los países con economías informales amplias, resulta necesario distinguir a los contribuyentes de estos sectores para “facilitar su administración, mediante

²⁹⁰ Al respecto, pueden observarse los datos e información publicados en la página web oficial de cada uno de los puertos en mención: www.puertoesmeraldas.gob.ec y www.apg.gob.ec; en los que, consta que el puerto de Esmeraldas tiene una ventaja natural sobre el de Guayaquil: una profundidad de calado de 11.50m, frente a una de 10m que le representa a la autoridad portuaria de Guayaquil un costo considerable en dragado. Sin embargo, la infraestructura del puerto de Guayaquil, por sus dimensiones y facilidades tecnológicas, resulta incomparable con la del puerto de Esmeraldas (*Cfr.* www.puertoesmeraldas.gob.ec, julio 2.012; *Cfr.* www.apg.gob.ec, julio 2.012).

²⁹¹ Piza Rodríguez, *óp. cit.*, p. 75.

normas que alteran la carga, por razones de simplificación y que constituyen excepciones al principio de capacidad económica.²⁹²; en cuyo caso, como ocurre en las excepciones ya estudiadas, son los principios de razonabilidad, redistribución equitativa del ingreso y neutralidad, los que garantizan el principio de la no discriminación fiscal. Cabe indicar que, los regímenes simplificados de tributación son objeto suficiente para otro estudio, por lo que, no ahondaré en ellos, más que para enunciar que éstos, asimismo, han de respetar como límites materiales en su ejecución los criterios expuestos como manifestaciones particulares de la no discriminación fiscal en las figuras tributarias de ordenamiento económico.

Sin embargo, cabe brevemente referirse a la exclusión del Régimen Impositivo Simplificado ecuatoriano a quienes se dedican a la actividad del libre ejercicio profesional que requiere título terminal universitario²⁹³, por cuanto, en apariencia su único justificativo es el de suponer que el ejercicio profesional en ningún caso se realiza de manera informal, conclusión absurda en nuestro medio²⁹⁴, la cual promueve, únicamente, tratos fiscales diferenciados irrazonables, pues, la actividad comercial puede con facilidad superar la renta que se obtiene a través de una actividad profesional, más aun en los inicios del ejercicio de la profesión, pudiendo además, eludir con mayor facilidad los controles que se realizan a efecto de determinar el monto total de la renta (mírese únicamente a todos los comerciantes ambulantes de nuestro país); inclusive, quienes se acogen a este régimen no se ven obligados a contratar los servicios profesionales de un contador, pues, sus obligaciones formales suponen mayor simplicidad que las de quienes están obligados al régimen general.

Quizá, si se simplificase asimismo el régimen general, la distinción entre los regímenes no se observaría tan desproporcionada, pues, uno como contribuyente, cuando se compara con quienes

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ "Art. 97.3.- Exclusiones.- (Ley de Régimen Tributario Interno, agregado por el artículo 141 de la Ley s/n, publicada en el Suplemento 3 del Registro Oficial No. 242, de 29 de diciembre de 2.007).- No podrán acogerse al Régimen Simplificado (RS) las personas naturales que hayan sido agentes de retención de impuestos en los últimos tres años o que desarrollen las siguientes actividades [...] 5) Del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario [...]".

²⁹⁴ "Los niveles de ocupación en el sector informal y en la categoría de subempleo se han mantenido a lo largo de los últimos quince años en alrededor del 44% y 50%, respectivamente, a pesar de los cambios en el ciclo económico o del fenómeno migratorio iniciado hacia finales de la década de 1990." (Ministerio de Coordinación de la Política Económica, *Sector Informal y Subempleo*, Documentos de Trabajo, No.1 marzo de 2.011, Katuska King Mantilla, Ministra Coordinadora de la Política Económica, y Alexandra Pastaza, Coordinación de Consistencia Macroeconómica, p. 5).

están beneficiados con el régimen simplificado sienten (al menos yo) la imposición de algún tipo de castigo a sabiendas que posiblemente el usuario del beneficio del sistema recibe ingresos mayores a aquel que pertenece al régimen general.

Por lo expuesto en este capítulo, para finalizar y en conclusión, debo indicar que – vistos los tres casos – son innegables las peculiares manifestaciones del principio de la no discriminación tributaria en los supuestos de excepción de la capacidad contributiva como criterio material de la igualdad jurídica, pues, en aras de la concreción de los objetivos de la política tributaria, no son sino los principios de razonabilidad, de equidad en la redistribución de la renta y de incidencia económica menor o neutralidad, los que sirven de límites de legitimidad y justicia en la construcción y aplicación de las figuras de naturaleza tributaria que persiguen fines distintos a los recaudatorios; ya que, a sabiendas que el Estado necesita de los ingresos tributarios pero que, por la promoción de determinados objetivos económicos, se reduciría o eximiría (de manera general) la carga tributaria y la presión fiscal a un sector determinado con capacidad para contribuir, solo la adecuación, la necesidad y la justa proporcionalidad de las medidas ordenadas (con relación a los fines perseguidos), justificaría suficientemente el matizar los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación sin que se perjudique el contenido y alcance de la igualdad jurídica, pues se busca garantizar un interés público superior (constitucionalizado), el cual, a su vez, debe concretarse cíclicamente en la equitativa redistribución del ingreso, de manera que pese a que las medidas no hacen sino trasladar o incrementar la carga y presión tributaria en los no beneficiados por aquellas, éstos, por justicia, han de recibir, en cambio, beneficio directo en la concreción de las medidas económicas promovidas o en la ejecución directa del gasto social, que supone una enorme responsabilidad política.

Por ello, el Estado cuando hace uso de los tributos como herramienta de política económica debe ser neutro, es decir, incidir lo menos posible en las decisiones económicas de los agentes en el mercado, a fin de no actuar en detrimento de la eficiencia del sistema económico y evitar el quebrantamiento del principio de la igualdad, pues, su función no va más allá de la de corrector en los

casos de fallos del sistema económico y externalidades que afecten negativamente al mismo. Patrocinar medidas sin atender estas limitaciones materiales solo promovería la creación de privilegios indebidos fiscales, debiendo tomar en consideración – además – que la sola suficiencia recaudatoria no justifica lo suficiente tales privilegios y los excesos ocasionados por ellos, pues ésta (la suficiencia recaudatoria) como principio ha de respetar la igualdad jurídica fiscal, concebida desde la interdependencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva y no confiscación, y, con ocasión de las figuras tributarias de ordenamiento económico, desde el beneficio que en proporción a la carga tributaria ha de recibir el contribuyente, que no es sino, una manifestación de la equidad en la redistribución del ingreso. De ahí que crea necesario que deba tomarse en consideración estas nuevas manifestaciones del principio de no discriminación tributaria como límites específicos en la ejecución de la política tributaria, y en el uso de los tributos como herramienta de política económica.

CONCLUSIONES

1. *Todos* como individuos, naturalmente, somos desiguales, y dichas diferencias se acentúan en la conformación del grupo social, pero, por razones de una convivencia armónico-social, se han elaborado una serie de categorías racionales, entre ellas jurídicas, que permiten a los individuos apreciarse por intermedio de juicios valorativos de igualdad, pues, éstos solo son posibles en la medida en que existen criterios comparables – *a priori* – sobre los cuales tales individuos se reflejan, ya que, el juicio de igualdad es de naturaleza relacional y deviene de la cualidad prima racional: la dignidad humana.
2. La igualdad es un valor, un principio y un derecho, y su función primordial en un Estado constitucional es la de limitar (impedir o guiar), en armonía y en conjunto con otros valores y principios (como la justicia y la solidaridad) los excesos de la libertad humana, de manera que el ámbito de ejercicio del poder quede legitimado y la arbitrariedad propia en los abusos del mismo, prohibida. De ahí su presencia transversal en un gran número de constituciones a nivel mundial y la conclusión actual en su evolución en todas las constituciones ecuatorianas a partir de 1.830.
3. La sola declaración de la igualdad ante la ley no es suficiente para garantizar el límite a los excesos del poder, pues, resulta contraria a la realidad en la que *todos* naturalmente somos desiguales, por lo que, la igualdad sustancial no puede sino garantizar estados de tratamiento diferente, uno para los iguales y otro para los desiguales, en proporción a su justa desigualdad, que no puede justificarse en un supuesto subjetivo de importancia menor o atentatorio a la dignidad humana, sino en uno lo suficientemente razonable.
4. La igualdad como principio en derecho tributario debe materializarse en los ámbitos procesal o formal y sustancial o material. En el proceso tributario (administrativo y judicial), la igualdad se garantiza: (1) concediendo a la administración tributaria y a los contribuyentes idénticas oportunidades procesales, (2) respetando irrestrictamente el debido proceso (como derecho

fundamental y sus garantías), y (3) valorando en conjunto, justa e imparcialmente, toda la prueba que se llegare a aportar al expediente del proceso. Materialmente, por su parte, la igualdad se garantiza a través de la interdependencia de los principios de: (1) generalidad, que presupone el deber de *todos* de contribución al gasto público, (2) capacidad contributiva, de modo que no puedan imponerse exacciones sino sobre manifestaciones suficientes de riqueza respetando, siempre, un monto mínimo de digna subsistencia, y (3) no confiscación, de manera que la carga fiscal resulte proporcional a la capacidad del contribuyente para tributar, de lo contrario, los tributos resultarían excesivos, convirtiéndose en una vulneración al derecho fundamental de propiedad.

5. Los tributos son (también) una herramienta de política económica, en cuyo caso, su función es la de contribuir a la ejecución de los objetivos económicos políticamente establecidos en la Constitución. La política tributaria, como política pública, hace uso de estos para incentivar o desincentivar determinados comportamientos económicos, de manera que se concreten los programas de justicia social; sin embargo, en ningún caso, los tributos pueden perder su finalidad recaudatoria.
6. Inevitablemente en el diseño de los tributos como herramienta de la política fiscal, se construyen estados de trato diferenciado, los cuales son admitidos siempre que se justifiquen razonablemente, por lo que, la igualdad jurídica en materia tributaria asume la dimensión del principio de no discriminación tributaria o fiscal, por cuanto las diferencias, en esta materia, son permitidas siempre que tales distinciones no constituyan actos de discriminación, es decir, actos de diferenciación justificados en criterios subjetivos irrazonables.
7. La capacidad contributiva, por regla general, como eje central en la interdependencia de ésta con los principios de generalidad y no confiscación, es el único criterio subjetivo que permite crear estados tributarios de trato diferenciado; sin embargo, por efecto del rol que tienen los tributos como instrumentos de la política tributaria y fiscal, este principio queda excluido como garantía de la igualdad jurídica en los casos específicos de los beneficios e incentivos tributarios, de los

tributos de ordenamiento económico (propiamente dichos) y de los regímenes simplificados de tributación, en cuyos casos, el principio de la no discriminación tributaria asume nuevas formas, que sirven de límites materiales para la garantía de la igualdad en la creación, aplicación y recaudación de estas figuras tributarias de excepción.

8. Las manifestaciones del principio de no discriminación tributaria o fiscal tratándose de figuras tributarias de ordenamiento económico (no recaudatorias) son los principios de: (1) razonabilidad, (2) equidad en la redistribución del ingreso y (3) neutralidad o incidencia económica menor. El principio de razonabilidad supone que las medidas y/o mecanismos de política tributaria deben ser adecuados, necesarios y estrictamente proporcionales con los fines constitucionales perseguidos. El de equidad en la redistribución del ingreso, por su parte, dada la obvia necesidad del Estado de contar con el ingreso tributario pese a la disminución de la recaudación por efecto de estas medidas no recaudatorias, y en consecuencia, el incremento o traslado de la carga tributaria, indica que los estados de tratamiento diferenciado no se justificarían si los no beneficiados no reciben una compensación en la concreción de dichas políticas económicas o a través del gasto público. Y el de neutralidad o de incidencia económica menor advierte que el Estado no puede excederse en su campo de acción para establecer estados tributarios de diferenciación, pues, su función es solo la de intervenir como un corrector de los fallos del sistema económico y en la externalidades que afectan su eficiencia.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Iparraguirre, Vicente, La constitución económica en el Perú y en el derecho comparado, Tesis doctoral, 2.003, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, tesis digitales UNMSM, www.unmsm.edu.ec.

Alexy, Robert, La fórmula del peso, en: El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, editor Miguel Carbonell, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, V&M Gráficas, Quito, 2.008.

Albiñana, César, Los impuestos de ordenamiento económico, en: Hacienda pública española, número 71, 1.981.

Albiñana, César, Los tributos no financieros, en: Economía española, Cultura Sociedad, Homenaje a J. Velarde Fuertes, Eudema, Madrid, 1.992.

Ávila Santamaría, Ramiro, El derecho de la naturaleza: fundamentos, en: La naturaleza con Derechos. De la filosofía a la política, Alberto Acosta y Esperanza Martínez compiladores, Abya Yala, Quito, 2.011.

Azuero Zúñiga, Francisco, Incentivos tributarios en Colombia: fuente de privilegios y de corrupción, en: Economía y Políticas Públicas, julio 2.012, <http://franciscoazuero.blogspot.com/2010/04/incentivos-tributarios-en-colombia.html>.

Basso, Domingo M., O.P., Nacer y morir con dignidad bioética, 3ra. Edición ampliada, Corporación de Abogados Católicos, Depalma, Buenos Aires, 1.993.

Bernal Pulido, Carlos, El juicio de la igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en: Igualdad y no discriminación. El reto de la diversidad, Editores: Danilo Caicedo Tapia y Angélica Porras Valdivieso, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2.010.

Bobbio, Norberto, Diccionario de Política, Tomo I, Siglo Veintiuno editores, México, 1.997.

Bobbio, Norberto, Igualdad y libertad, ediciones Paidós, España, 1.993.

Borja, Rodrigo, Enciclopedia de la Política, Fondo de Cultura Económica, México, 1.997.

Cámara de Industrias y Producción, La Carga Tributaria en el Ecuador, Pantone Impresiones, Quito, noviembre de 2.011.

Carbonell, Miguel, La igualdad en la Constitución Mexicana, UNAM, www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr21.pdf, diciembre 2.011.

Carbonell, Miguel, Los derechos fundamentales, primera edición, 2.004, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F.

Carpio Marcos, Edgar, La interpretación de los derechos fundamentales, Palestra Editores, Lima, 2.004, Serie Derechos y Garantías No. 9

Casado Ollero, Gabriel, Los fines no fiscales de los tributos, en: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 213, mayo-junio.

Casás, José Osvaldo, Los principios del derecho tributario, intervención del autor en el simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del Derecho, USAL, Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1.999, <http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm>.

Castro, A. y Lessa, C., Introducción a la Economía (Un enfoque estructuralista), Texto para estudio, Cepal/BNDE.

Centro de Estudios Constitucionales, Las Constituciones de Iberoamérica, Madrid, 1.992.

Centro de Estudios Constitucionales, Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea, Madrid, 1.996.

Cepal, Naciones Unidas, La protección social de cara al futuro: Acceso, financiamiento y solidaridad, Trigésimo primer período de sesiones de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Montevideo, Uruguay, del 20 al 24 de marzo de 2.006.

Clérico, Laura, El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto, en: El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, editor Miguel Carbonell, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, V&M Gráficas, Quito, 2.008.

Cosulich Ayala, Jorge, Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos, inédito, Panamá, abril 2.009.

D'Elia, Yolanda, y Maingon, Thais, La equidad en el desarrollo humano: estudio conceptual desde el enfoque de igualdad y diversidad, Documentos para la discusión, Informes sobre Desarrollo Humano en Venezuela, PNUD, Editorial Torino, 2.004.

Darwin, Charles, El origen de las especies, 1.859, traducido por Antonio de Zulueta, <http://www.rebellion.org/docs/81666.pdf>, enero 2.012.

De Juan Casadevall, Jordi, El principio de discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa, Aranzadi, 2.010.

De la Guerra Zúñiga, Eddy, El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna, Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), Quito, 2.012.

Durkheim, Emile, Las reglas del método sociológico, diciembre 2.011, www.filosofiadelderecho.webs.com/LAS_REGLAS_DEL_METODO_SOCIOLOGICO_-_EMILE_DURKHEIN_-_PDF.pdf.

Dworkin, Ronald, Igualdad, democracia y Constitución: nosotros, el pueblo, en los tribunales, en: El canon neoconstitucional, Miguel Carbonell y Leonardo García Jaramillo editores, Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2.010.

Eguiguren, Genaro, Derecho de Propiedad en el Ecuador, Incluye jurisprudencia, Corporación Editora Nacional, Ecuador 2.008.

Enayat, Ali, On the Leibniz-Mycielski Axiom in Set Theory, Department of Mathematics and Statistics American University, Washington, D.C. 20016-8050, May 16, 2.003, en: CiteSeer.IST Scientific Literature Digital Library (Base de Datos), <http://citeseer.ist.psu.edu>, diciembre 2.011.

Escriche, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, París, Librería de Rosa, Bouret y Cía.

Ferrajoli, Luigi, Estado Social y Estado de Derecho, en: Derechos Sociales. Instrucciones de Uso, V. Abramovich, M.J. Añón, Ch. Courtis compiladores, DJC, México, 2.003.

Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2.006.

Galarza Izquierdo, Luis, Conferencia Virtual, Módulo de Derechos y Garantías Constitucionales, Maestría en Derecho Civil y Procesal Civil, UTPL, tomado del Entorno Virtual de Aprendizaje (EVA), www.utpl.edu.ec, diciembre 2.011.

Galindo, Arturo, y Meléndez, Marcela, La triste historia de los estímulos tributarios en Colombia, 31 mayo de 2.011, <http://focoeconomico.org/2011/05/31/la-triste-historia-de-los-estimulos-tributarios-en-colombia/>, julio 2.012.

García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/430/5.pdf>, diciembre 2.011.

García Etchegoyen, Marcos, El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1.998.

García Poveda, Bibiana, Aproximación a los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria a partir del análisis de la sentencia de la corte constitucional C-1060 A, de 18 de octubre de 2.001, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, mayo de 2.003.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Tomo 1, FEDYE, novena edición, Argentina, 2.005.

Hilb, Claudia, Maquiavelo, la república y la "virtú", en: Fortuna y Virtud en la República Democrática. Ensayos sobre Maquiavelo. Tomás Várnagy, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, CLACSO, Buenos Aires, 2.000, <http://www.clacso.org.ar/biblioteca>, diciembre 2.011.

Iglesias Casias, José Manuel, No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea, Aranzadi, 2.007.

Larroulet, Cristián, y Mochón, Francisco, Economía, McGraw-Hill, España, 1.996.

Loyarte, Dolores, y Rotonda, Adriana E., Procreación humana artificial: un desafío bioético, Depalma, Buenos Aires, 1.995.

Manili, Pablo Luis, El Bloque de Constitucionalidad La Recepción del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en el Derecho Constitucional Argentino, Editorial La Ley S.A.E. e. I., Buenos Aires, 2.003.

Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2.008, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, octubre de 2.009.

Martín, José M., y Rodríguez Usé, Guillermo, Derecho Tributario General, Lexis Nexis Argentina S.A., Buenos Aires 2.006.

Martin Queralt, Juan, y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, TECNOS, España, 2.006.

Mayos, Gonçal, D'Alembert: el nuevo intelectual entre 'biopolítica' y 'capitalismo de imprenta', en: Filósofos, filosofía y filosofías en la Encyclopédie de Diderot y d'Alembert, M. A. Granada, R. Rius, P. Schiavo (eds.), M. Groult, W. Tega, G. Mayos, M. A. Granada, M. Spallanzani, P. Schiavo, J. Bayod, F. Markovits, L. Delia y C. Hamel, Barcelona, Publicacions i Edicions, Univ. Barcelona, 2.009.

Mc. Keon, Richard, Aristotle's Conception of Moral and Political Philosophy, en: Ethics, vol. 51, No. 3, Abr. 1.941, <http://www.richardmckeon.org/publications-all.htm>.

Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Lex Nova, Valladolid 2.006.

Merlyn Sacoto, Sonia, Sujetos de la Relación Jurídica, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Loja, 2.011.

Ministerio de Coordinación de la Política Económica, Sector Informal y Subempleo, Documentos de Trabajo, No.1 marzo de 2.011, Katuska King Mantilla, Ministra Coordinadora de la Política Económica, y Alexandra Pastaza, Coordinación de Consistencia Macroeconómica.

Miranda Pérez, Armando, El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas, 2.003, Tesis PhD, Tesis de la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

Miranda Pérez, Armando, Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/.../art_7.pdf, julio 2.012.

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, Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri, Universidad de Guadalajara, 2.004.

Monroy Cabra, Marco Gerardo, Concepto de Constitución, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, en www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/20051/pr/pr3.pdf, diciembre 2.011.

Morillo-Velarde Pérez, José Ignacio, Dominio Público, Editorial Trivium S.A., Madrid, España.

Nikken, Pedro, La Protección internacional de los Derechos Humanos, su desarrollo progresivo, Editorial Civitas S.A., 1.987.

Nino, Ezequiel, Efecto o intención: cuál debería ser el requisito en los casos de discriminación, en: Igualdad y no Discriminación. El reto de la diversidad, Editores: Danilo Caicedo Tapia y Angélica Porras Valdivieso, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2.010.

Palau Aldana, Guillermo, y Cadena Antia, Francisco Diego, Zonas francas y zonas económicas especiales, un ensayo de apertura hacia el sector externo, Cali, Universidad ICESI, 1.991.

Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio, Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.994.

Pérez Portilla, Karla, Principio de igualdad: alcances y perspectivas, Universidad Autónoma de México, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, México 2.005.

Petit, Eugene, Tratado elemental de Derecho Romano, Abogados asociados editores, 9na. Edición, Medellín, 1.994.

Pinto, Mónica, El Principio pro homine, criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos, en: ABREGU, Martín y Christian Courtis (Compiladores), Editores El Puerto, Buenos Aires, 1.997.

Piza Rodríguez, Julio Roberto, Capacidad económica como principio del sistema tributario, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, mayo de 2.003.

Restrepo, Juan Camilo, Hacienda Pública, Universidad Externado de Colombia, 2.005.

Roldán Xopa, José, Constitución y Economía, en: Constitución y Mercado, México D.F., Porrúa, 2.004.

Rossetti, José Paschoal, Introducción a la Economía Enfoque Latinoamericano, Harla S.A., Harper & Row Latinoamericana, México.

Rousseau, Jean-Jacques, Discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres, nov. 2.000, http://www.amdh.org.mx/mujeres3/biblioteca/Doc_basicos/5_biblioteca_virtual/2_genero/5.pdf, diciembre 2.011.

Salgado Álvarez, Judith, El reto de tomarnos en serio el Estado social de derecho, en: Revista Foro No. 7, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación editora nacional, Quito, primer semestre de 2.007.

Samuelson, Paul A., y Nordhaus, William D., Economía, McGraw-Hill, Madrid, 1.993.

Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), Agenda zonal para el buen vivir, propuesta de desarrollo y lineamientos para el ordenamiento territorial, Zona de planificación 6: provincias de Azuay, Cañar y Morona Santiago, Documento de Trabajo, 2.010, www.senplades.gob.ec, julio 2.012.

Smith, Adam, An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations, A Penn State Electronic Classics Series Publication, en www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/Wealth-Nations.pdf, diciembre 2.011.

Tipke, Klaus, Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes, Marcial Pons, Madrid, 2.002.

Toscano S., Luis A., Igualdad de las partes en el proceso tributario, en Novedades Jurídicas, Ediciones Legales, número 42, diciembre 2.009.

Treiger Grubenmacher, Betina, Justicia fiscal: el principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencial, en: Tributos y Dogmas, Jorge Bravo Cucci, compilador, Ediciones Caballero Bustamante, Perú, 2.010.

Troya Jaramillo, José Vicente, Derecho tributario material, ensayo-material de cátedra, septiembre 2.004.

Troya Jaramillo, José Vicente, El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, en RFJ, Revista de la facultad de jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, número 1, marzo 1.999, Gráficas Rumiñahui.

Troya Jaramillo, José Vicente, El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2.008, en: La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones, Quito, Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini, eds., UASB / CEN, 2.009.

Troya Jaramillo, José Vicente, Los tributos, en: Derecho material tributario (material de clase), Maestría en Derecho Tributario, octubre-diciembre 2.006, Universidad Andina Simón Bolívar, versión septiembre de 2.002.

Troya Jaramillo, José Vicente, Naturaleza del derecho económico, en: Estudios de Derecho Económico, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 1.998.

Troya Jaramillo, José Vicente, Tributación y Derechos Humanos, en Revista Foro No. 2, Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, segundo semestre 2.003 – primer semestre 2.004.

Upegui Mejía, Juan Carlos, Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México, en: Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia, octubre de 2.009.

Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1.996.

Valenzuela Viera, Fabiola, Principio de neutralidad fiscal, la no discriminación y restitución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores en Bolivia y Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, tesis de la Maestría en Derecho, mención en Derecho Tributario, 2.007, Tutor: Dr. César Montaña Galarza.

Vallejo, Sandro, Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2.009.

Velásquez V., Fernando, Manual de Derecho Penal General, Comlibros y Cía. Ltda., Medellín, Colombia, 2.007.

Villabella, Carlos Manuel, Constitución y democracia en el nuevo constitucionalismo latinoamericano, en: El nuevo constitucionalismo latinoamericano, Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, No. 25., ICI, 2.010.

Williams, Joan, Igualdad sin discriminación, en: Género y derecho, colección Contraseña, Estudios de Género, LOM Ediciones.

Zagrebelsky, Gustavo, El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia, Trotta, Madrid, 1.995.

Zambrano Pontón, Pablo, Macroeconomía, Impresión Digital, Ecuador, 2.011.

DICCIONARIOS Y LEYES

Aristos, Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Editorial Ramón Sopena S.A.
Diccionario Anaya de la Lengua, Grupo Anaya S.A., Barcelona.

Código Civil, Codificación 2005-010, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 46, de 24 de junio de 2.005.

Código de la Niñez y Adolescencia, Ley 2002-100, publicada en el Registro Oficial No. 737, de 3 de enero de 2.003; reformas introducidas mediante Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 544, de 9 de marzo de 2.009 y Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 643, de 28 de julio de 2.009.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado como Ley s/n en el Suplemento del Registro Oficial No. 351, de 29 de diciembre de 2.010.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado como Ley s/n en el Suplemento del Registro Oficial No. 303, de 19 de octubre 2.010.

Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Ley s/n publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 306, de 22 de octubre de 2.010.

Código Penal, Codificación del Código Penal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 147, de 22 de enero de 1.971.

Código Tributario ecuatoriano, codificación 2005-09, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38, de 14 de junio de 2.005.

Constitución Española, segunda edición, Colex, Madrid, 1.993.

Constitución de la República de Ecuador, artículo 1, publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2.008.

Constitution of United States of America, 1.776 y Enmienda de 30 de marzo de 1.870.

Constitución de la Nación Argentina, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994.

Constitución de la República Federativa de Brasil, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Gobernación, México, 2.001.

Constitución Política del Perú (1.993), <http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html>, junio 2.012.

Constitución Política de la República del Ecuador (no vigente), publicada en el Registro Oficial No. 1, de 11 de agosto de 1.998.

Constitución República Bolivariana de Venezuela, <http://www.analitica.com/bitblo/anc/constitucion1999.asp>, diciembre 2.011.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (San José, Costa Rica, del 7 al 22 de noviembre de 1.969) publicada en el Registro Oficial No. 801, de 6 de agosto de 1.984.

Convención para la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, Fondo de Desarrollo de Naciones Unidas para la Mujer, Nueva York, UNIFEM, 2.006.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1.789.

Ley de Casación, Codificación No. 2004-01, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 299, de 24 de marzo de 2.004.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Decreto Ley s/n publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de 24 de noviembre de 2.011.

Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2.003, publicada en el Boletín Oficial Español (BOE) No. 302 de 18 de diciembre de 2.003.

Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, Codificación No. 15, publicada en el Registro Oficial No. 312, de 13 de abril de 2.004

Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, Ley s/n, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 555, de 13 de octubre de 2.011.

Ley Sálica, aprobada por las Cortes de Castilla en 1.713, aut. 5, tit. 7, lib. 5. R., http://es.wikipedia.org/wiki/Ley_S%C3%A1lica, enero 2.012.

Nueva Constitución Política de Bolivia, <http://libresdelsur.org.ar/archivo/IMG/pdf/NUEVA.pdf>, diciembre 2.011.

Resolución No. 63 del Comité de Comercio Exterior, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 725 de 15 de junio de 2.012

RESOLUCIONES JUDICIALES

Caso: Comunidad indígena Yakye Axa vs. Paraguay, Corte interamericana de Derechos Humanos, sentencia de 17 de junio de 2.005.

Resolución del Tema 1 (La Interpretación de la Ley Tributaria) de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, México, 1.958.

Resolución del Tema 1 (Derechos Humanos y Tributación) de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador (Bahía), 2.000, www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx, julio 2.012.

Resolución del Tema 3 de las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1.964.

Resolución del Tribunal Constitucional No. 020-2003-TC, publicada en el Registro Oficial No. 164, de 08 de septiembre de 2.003.

Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Resolución de 12 de septiembre de 1.994, Expediente No. 23-94, publicada en el Registro Oficial No. 573, de 22 de noviembre de 1.994.

Sentencia C-015/96, Corte Constitucional de Colombia, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/autos/1996/A015-96.htm>, julio 2.012.

Sentencia C-409-96, Corte Constitucional colombiana, M. P. Alejandro Martínez Caballero, <http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html>, julio 2.012).

Sentencia C-952/00 de la Sala Plena de la Corte Constitucional colombiana, Expediente No. D-2763, demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 828 del Decreto 410 de 1.971 y 70 del Decreto 960 de 1.970, Magistrado ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz, Santafé de Bogotá, D.C., 26 de julio de 2.000, http://www.cntv.org.co/cntv_bop/basedoc/cc_sc_nf/2000/c-952_2000.html, diciembre 2.011.

Sentencia C-369/11, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-369-11.htm>, julio 2.012.

Sentencia de Constitucionalidad No. 094/93 de Corte Constitucional, 27 de febrero de 1.993, Ponente José Gregorio Hernández Galindo, Colombia, <http://www.corte.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-094-93.htm>, diciembre 2.011.

Sentencia de Constitucionalidad No. 0183/98 de Corte Constitucional, 06 de mayo de 1.998, <http://www.corte.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-183-98.htm>, diciembre 2.011.

Sentencia No. 16-IV-2002, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador.

Tribunal Constitucional, Resolución del 7 de junio de 2.000, Expediente No. 094-2000-TP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 107 de 27 de junio de 2.000.

Tribunal Constitucional, el 25 de octubre de 2.000, mediante Resolución No. 181-2000-TP, publicada en el Registro Oficial No. 194, de 30 de octubre de 2.000

Tribunal Constitucional del Perú en la resolución del Expediente No. 0002-2006-PI/TC, en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00002-2006-AI.html>, julio 2.012.

PÁGINAS WEB

<http://www.sni.org.pe/servicios/legal/reportelegal/content/view/2160/28/>

<http://www.grandepresion.com>

<http://es.thefreedictionary.com/discriminar>

<http://www.bibliotecasvirtuales.com/biblioteca/obrasdeautoranonimo/RobinHood/index.asp>

<http://www.puertoesmeraldas.gob.ec>

<http://www.apg.gob.ec>

<http://www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm>

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/autos/1996/A015-96.htm>, julio 2.012

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00002-2006-AI.html>, julio 2.012

ANEXO 1

Manifestaciones normativas de la declaración universal de igualdad, del deber general de contribución por igual al gasto público, y del principio de reserva de ley en las constituciones ecuatorianas:

CONSTITUCIONES DE ECUADOR	Declaración y reconocimiento de la igualdad	Deber de contribuir o sostener por igual el gasto público	Principio de reserva de ley
Constitución Quiteña 1.812	---	---	Art. 35
Constitución Cuencana 1.820	---	---	---
Constitución Grancolombiana 1.821	Art. 3	Art. 5	Art. 55, n. 3
1.830	Art. 11	---	Art. 26, n. 2
1.835	Art. 8	Art. 7	Art. 43, n. 2
1.843	Art. 88	Art. 8	Art. 37, n. 2
1.845	Art. 8, l. a)	Art. 7, l. e)	Art. 42, n. 2
1.851	Art. 7	Art. 7, n. 4	Art. 31, n.3
1.852	Art. 8	Art. 7	Art. 40, n. 2
1.861	Art. 7	Art. 6	Art. 39, n.2
1.869	Art. 8	Art. 7	Art. 35, n. 2
1.878	Art. 17, n. 7	Art. 17, n. 7	Art. 47, n.5
1.883	---	---	Art. 62, n.4 / Art. 26
1.897 ²⁹⁵	Arts. 30 y 31	---	Art. 17 / Art. 65, n. 4
1.906	Art. 24	---	Art. 54, n.3
1.929 ²⁹⁶	Art. 151, n. 2	---	48., 4
1.945 ²⁹⁷	Art. 141, n. 2	---	34,8
1.946	---	---	Art. 53, n. 5 / Art. 182 ²⁹⁸

²⁹⁵ En esta Constitución, la declaración de igualdad ante la ley está limitada al ámbito procesal, pues, se enuncia en realidad la igualdad de fuero.

²⁹⁶ En esta Constitución el fuero funcional es declarado garantía de igualdad, contrario a la percepción hasta aquel momento de que el fuero funcional era un privilegio de la persona. Esto, bajo el supuesto de que el juzgamiento por parte de los pares liberaba al juzgador de las presiones que por el alto cargo del acusado podían ejercerse sobre el juez de menor jerarquía.

²⁹⁷ En esta Constitución por primera vez se incluye la cláusula de no discriminación: "Art. 141.- El Estado garantiza [...] 2. La igualdad ante la ley [...] Se declara punible toda discriminación lesiva a la dignidad humana, por motivos de clase, sexo, raza u otro cualquiera [...]".

1.967	Art. 4 / Art. 25	---	Art. 135, n. 3 / Art. 97 ²⁹⁹ / Art. 98 ³⁰⁰
1.979 ³⁰¹	Art. 19, n. 4 ³⁰²	---	Art. 59, l. d) / Art. 52 / Art. 53
1.998	Art. 23, n. 3	Art. 97, n. 10	Art. 130, n. 6 / Art. 256 / Art. 257
2.008 ³⁰³	Art. 11, n. 2	Art. 83, n. 15	Art. 120, n. 7 / Art. 301

Elaborado por: Gabriel S. Galán Melo / Diciembre 2.011.

Fuente: Constituciones del Ecuador, Fiel Profesional 5.0 (programa informático), Área de búsqueda – Históricas –, Político Administrativo.

²⁹⁸ En este artículo por primera vez se hace mención expresa de la capacidad económica como una limitación al poder tributario del Estado: "Art. 182.- No se pueden crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente."

²⁹⁹ En este artículo por primera vez se declara al principio de igualdad como uno específico del régimen tributario ecuatoriano: "Art. 97.- El régimen tributario se rige por los principios básicos de la igualdad y generalidad, de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones."

³⁰⁰ En este artículo por primera vez se declaran los límites de la potestad tributaria, sin necesidad de inferirlos de las atribuciones exclusivas del poder legislativo: "Art. 98.- Sólo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos [...]".

³⁰¹ En la cláusula de no discriminación de esta Constitución, constó originalmente como un criterio irracional de diferenciación la *posición económica*, pero en las codificaciones de los años 1.984 y 1.993 se eliminó la palabra *económica*, y en la codificación de 1.996 se incorporaron las palabras *económica* y *laboral*, que fueron suprimidas finalmente por la codificación de 1.997.

³⁰² En este artículo por primera vez se declara la equidad de género: "Art. 19.- Toda persona goza de las siguientes garantías [...] 4. la igualdad ante la ley. Se prohíbe toda discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen social, posición económica o nacimiento. La mujer, cualquiera sea su estado civil, tiene iguales derechos y oportunidades que el hombre en todos los órdenes de la vida pública, privada y familiar, especialmente en lo civil, político, económico, social y cultural [...]".

³⁰³ Esta Constitución suprime principio de igualdad del detalle de los principios del régimen tributario ecuatoriano, contenido en el artículo 300, e incluye como novedad el principio de equidad tributaria: "Art. 300.- 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."

ANEXO 2

Manifestaciones normativas del principio jurídico de igualdad en el Derecho Comparado:

CONSTITUCIONES EUROPEAS ³⁰⁴ :	Artículo No.	Texto normativo
Alemania	3	"1. Todas las personas son iguales ante la Ley. 2. Los hombres y las mujeres tienen los mismos derechos. El Estado fomenta la realización práctica de la igualdad de derechos de mujeres y hombres y actúa en orden a la remoción de las situaciones de desventaja existentes. 3. A nadie se podrá perjudicar o beneficiar por razón de su sexo, su origen familiar, su raza, su lengua, su procedencia nacional, su credo o de sus ideas religiosas o políticas. Las minusvalías no podrán constituir causa de discriminación para nadie." (pág. 36)
Austria	7	"1. Todos los ciudadanos federales son iguales ante la ley. No se admitirán privilegios por nacimiento, sexo, estado, clase, ni confesión." (pág. 88)
Bélgica	10 y 11	"No existirá en el Estado ninguna distinción estamental. Los belgas son iguales ante la ley; únicamente ellos serán admisibles a los cargos civiles y militares, salvo las excepciones que puedan establecerse mediante una ley para casos particulares." "El disfrute de los derechos y libertades reconocidos a los belgas, deberá ser asegurado sin discriminación. Con este fin las leyes y decretos garantizarán especialmente los derechos y libertades de las minorías ideológicas y filosóficas." (pág. 160)
Dinamarca	74	"La ley abolirá toda restricción a la libertad de trabajo y a la igualdad de oportunidades de acceso, que no esté fundada en razones de utilidad pública." (pág. 202)
Finlandia	5	"Todos son iguales ante la ley. No se podrá tratar a una persona de forma diferente a causa de su sexo, edad, origen, lengua, religión, convicción, opinión, estado de salud o minusvalía o por otra razón que se refiera a su persona, sin que haya causa admisible. Se tratará a los niños como individuos iguales, y tendrán el derecho de influir en materias que les afecten, conforme a su grado de desarrollo. Se fomentará la igualdad entre los sexos en la actividad social y en la vida laboral conforme a lo establecido por la ley, especialmente en lo que se refiere a la determinación de sueldos y otras condiciones laborales." (pág. 252)
Francia	2	"[...] El lema de la República es: Libertad, Igualdad, Fraternidad." (pág. 273)
Portugal	13	"1. Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley. 2. Nadie podrá ser privilegiado, beneficiado, perjudicado, privado de algún derecho o eximido de deber alguno por razón de ascendencia, sexo, raza, lengua, territorio de origen, religión, convicciones políticas o ideológicas,

³⁰⁴ Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.996.

		instrucción, situación económica o condición social." (págs. 271-272)
Suecia	2	"El ejercicio del poder político deberá respetar la igualdad del valor de todos los seres humanos, así como la libertad y la dignidad de cada individuo [...]" (pág. 539)
Grecia	4	"1. Los griegos son iguales ante la ley. 2.- Los hombres y las mujeres griegos tienen los mismos derechos y las mismas obligaciones [...]" (pág. 318)
Holanda	1 y 4	"Todos aquéllos que se hallen en los Países Bajos serán tratados de manera igual en las mismas circunstancias. No se permitirá ninguna discriminación fundada sobre la religión, las convicciones personales, las opiniones políticas, la raza, el sexo o cualquier otro motivo." "Todo holandés tiene igual derecho a elegir los miembros de los órganos representativos generales y a ser elegido como miembro de tales órganos, salvo las limitaciones y excepciones establecidas por la ley." (pág. 365)
Irlanda	40	"1. En tanto que personas humanas, todos los ciudadanos serán iguales ante la ley [...]" (pág. 413)
Italia	3	"Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas, de condiciones personales y sociales [...]" (pág. 423)
Luxemburgo	11	"1. No habrá en el Estado distinción alguna basada en estamentos. 2. Los luxemburgueses son iguales ante la ley y, únicamente ellos serán admitidos a los empleos civiles y militares, salvo las excepciones que puedan establecerse por una ley para casos particulares. 3. El Estado garantiza los derechos naturales de la persona humana y de la familia [...]" (pág. 452)
España ³⁰⁵	14	"Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social."
CONSTITUCIONES AMERICANAS:	Artículo No.	Texto normativo
Estados Unidos de América	14	"Sección 1. Todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en que residen. Ningún Estado podrá dictar ni dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus límites jurisdiccionales la protección de la leyes, igual para todos." ³⁰⁶
México	1, 4 y 31-IV	"En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse si suspenderse, sino en los casos y las condiciones que ella misma establece." "[...] El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la

³⁰⁵ Constitución Española, segunda edición, Colex, Madrid, 1.993, p. 43.

³⁰⁶ Constitution of United States of America, 1.776 y enmienda de 30 de marzo de 1.870, p. 30.

		familia." "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes." ³⁰⁷
Argentina	16	"La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales, ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos, sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas." ³⁰⁸
Brasil	5 y 150-II	"Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad, en los siguientes términos: I. el hombre y la mujer son iguales en derechos y obligaciones, en los términos de esta Constitución [...]" "Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios [...] II. Dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos [...]" ³⁰⁹
Bolivia ³¹⁰	8.II, 14 y 323	"II. El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien." "I. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica con arreglo a las leyes y goza de los derechos reconocidos por esta Constitución, sin distinción alguna. II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona. III. El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos [...] V. Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas, naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras, en el territorio boliviano [...]" "I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad,

³⁰⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Gobernación, México, 2.001, pp. 11, 14 y 42.

³⁰⁸ Constitución de la Nación Argentina, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994, p. 9.

³⁰⁹ Constitución de la República Federativa de Brasil, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994, pp. 8 y 83.

³¹⁰ La Constitución boliviana utiliza a la igualdad (valor, principio y derecho) como un eje transversal de su conformación, por lo que, recurrentemente lo utiliza en sus mandatos a todo nivel. Por ello, únicamente hemos referido lo que corresponde al contenido de la igualdad ante la ley, la no discriminación y la igualdad tributaria.

		transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. ³¹¹
Colombia	5, 13, 43 y 95.9	“El Estado reconoce, sin discriminación alguna, la primacía de los derechos inalienables de la persona y ampara a la familia como institución básica de la sociedad.” “Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado proveerá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas a favor de grupos discriminados o marginados [...]” “La mujer y el hombre tienen iguales derechos y oportunidades. La mujer no podrá ser sometida a ninguna clase de discriminación.” “[...] Son deberes de la persona y del ciudadano [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” ³¹² Art. 97, n. 10
Costa Rica	33 y 18	“Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.” “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.” ³¹³ p. 264. p. 35.
Cuba	41, 44 y 42	“Todos los ciudadanos gozan de iguales derechos y están sujetos a iguales deberes” “La mujer y el hombre gozan de iguales derechos en lo económico, político, cultural, social y familiar.” “La discriminación por motivo de raza, color de la piel, sexo u origen nacional, creencias religiosas y cualquiera de otra lesiva a la dignidad humana está proscrita y es sancionada por la ley. Las instituciones del Estado educan a todos, desde la más temprana edad, en el principio de la igualdad de los seres humanos.” ³¹⁴
Chile	1, 19.2, 19.3, 19.20, 19.16 y 19.22	“Los hombre nacen libres e iguales en dignidad y derechos.” “La Constitución asegura a todas las personas [...] la igualdad ante la ley [...]” “La Constitución asegura a todas las personas [...] la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.” “La Constitución asegura a todas las personas [...] La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.” “Se prohíbe cualquier discriminación que no se base en la capacidad o idoneidad personal, sin perjuicio de que la ley pueda exigir la nacionalidad chilena o límites de edad para determinados casos.” “La Constitución asegura a todas la personas [...] La no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica.” ³¹⁵
El Salvador	3	“Todas las personas son iguales ante la ley [...]” ³¹⁶

³¹¹ Nueva Constitución Política de Bolivia, <http://libresdelsur.org.ar/archivo/IMG/pdf/NUEVA.pdf>, diciembre 2.011, pp. 4, 5 y 75.

³¹² Las Constituciones de Iberoamérica, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.992, pp. 180, 184 y 192.

³¹³ *Ibidem*, pp. 35 y 264.

³¹⁴ *Ibidem*, pp. 305-306.

³¹⁵ *Ibidem*, pp. 327, 330, 334 y 335.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 410.

Guatemala	4 y 135-d	" <i>Libertad e igualdad.</i> En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí." " <i>Deberes y derechos cívicos.</i> Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes [...] d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley [...]" ³¹⁷
Honduras	60 y 351	"Todos los hombres nacen libres e iguales en derechos. En Honduras no hay clases privilegiadas. Todos los hondureños son iguales ante la ley. Se declara punible toda discriminación por motivo de sexo, raza, clase y cualquier otra lesiva a la dignidad humana. La ley establecerá los delitos y sanciones para el infractor de este precepto." "El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente." ³¹⁸
Nicaragua	27 y 48	"Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social. Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los nicaragüenses, con la excepción de los derechos políticos y los que establezcan las leyes; no pueden intervenir en los asuntos políticos del país. El Estado respeta y garantiza los derechos reconocidos en la presente Constitución a todas las personas que se encuentren en su territorio y estén sujetas a su jurisdicción." "Se establece la igualdad incondicional de todos los nicaragüenses en el goce de sus derechos políticos; en el ejercicio de los mismos y en el cumplimiento de sus deberes y responsabilidades; existe igualdad absoluta entre el hombre y la mujer. Es obligación del Estado eliminar los obstáculos que impidan de hecho la igualdad entre los nicaragüenses y su participación efectiva en la vida política, económica y social del país." ³¹⁹
Panamá	20 y 48	"Los panameños y los extranjeros son iguales ante la ley, pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que establezca en tratados internacionales." "Nadie está obligado a pagar contribución ni impuestos, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes." ³²⁰
Paraguay	46, 47, 48, 88 y 181	" <i>De la igualdad de las personas.</i> Todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos. No se admiten discriminaciones. El Estado removerá los obstáculos e impedirá

³¹⁷ *Ibidem*, pp. 460 y 481.

³¹⁸ *Ibidem*, pp. 524 y 562.

³¹⁹ *Ibidem*, pp. 645 y 648.

³²⁰ *Ibidem*, pp. 676 y 673.

		<p>los factores que las mantengan o las propicien. Las protecciones que se establezcan sobre desigualdades injustas no serán consideradas como factores discriminatorios sino igualitarios." <i>"De las garantías de la igualdad.</i> El Estado garantizará a todos los habitantes de la República: 1) la igualdad para el acceso a la justicia, a cuyo efecto allanará los obstáculos que la impidiesen; 2) la igualdad ante las leyes; 3) la igualdad para el acceso a las funciones públicas no electivas, sin más requisitos que la idoneidad, y 4) la igualdad de oportunidades en la participación de los beneficios de la naturaleza, de los bienes materiales y de la cultura." <i>"De la igualdad de derechos del hombre y de la mujer.</i> El hombre y la mujer tienen iguales derechos civiles, políticos, sociales, económicos y culturales. El Estado promoverá las condiciones y creará los mecanismos adecuados para que la igualdad sea real y efectiva, allanando los obstáculos que impidan o dificulten su ejercicio y facilitando la participación de la mujer en todos los ámbitos de la vida nacional." <i>"De la no discriminación.</i> No se admitirá discriminación alguna entre los trabajadores por motivos étnicos, de sexo, edad, religión, condición social y preferencias políticas o sindicales. El trabajo de las personas con limitaciones o incapacidades físicas o mentales será especialmente amparado." <i>"De la igualdad del tributo.</i> La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país."³²¹</p>
Perú	2.2 y 74	<p>"Toda persona tiene derecho [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole." "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona."³²²</p>
Puerto Rico	2.1	<p>"<i>Sección 1.</i> La dignidad del ser humano es inviolable. Todos los hombres son iguales ante la ley. No podrá establecerse discriminación alguna por motivo de raza, color, sexo, nacimiento, origen o condición social, ni ideas políticas o religiosas. Tanto las leyes como el sistema de instrucción pública encarnarán estos principios de esencial igualdad humana."³²³</p>
República Dominicana	8.5	<p>"A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe; la ley es igual para todos: no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más que lo que la perjudica."³²⁴</p>

³²¹ *Ibidem*, pp. 747, 748, 752, 753 y 767.

³²² Constitución Política de la República del Perú (1.993), <http://www.tc.gob.pe/constitucion.pdf>, diciembre 2.011, pp. 1 y 21.

³²³ Las Constituciones de Iberoamérica, *óp. cit.*, pp. 845 y 846.

³²⁴ *Ibidem*, p. 865.

Uruguay	8	"Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes." ³²⁵
Venezuela ³²⁶	2, 21 y 311.	"Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político." "Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona. 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan. 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas. 4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias." "La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta debe equilibrarse en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios." ³²⁷

Elaborado por: Gabriel S. Galán Melo / Diciembre 2.011.

Fuentes: Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.996, Constitución Española, segunda edición, Colex, Madrid, 1.993, Constitution of United States of America, 1.776 y enmienda de 30 de marzo de 1.870, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Gobernación, México, 2.001, Constitución de la Nación Argentina, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994, Constitución de la República Federativa de Brasil, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1.994, Nueva Constitución Política de Bolivia, <http://libresdelsur.org.ar/archivo/IMG/pdf/NUEVA.pdf>, diciembre 2.011, Las Constituciones de Iberoamérica, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.992, Constitución Política de la República del Perú (1.993), <http://www.tc.gob.pe/constitucion.pdf>, diciembre 2.011, Constitución República Bolivariana de Venezuela, <http://www.analitica.com/bitblo/anc/constitucion1999.as.p>, diciembre 2.011.

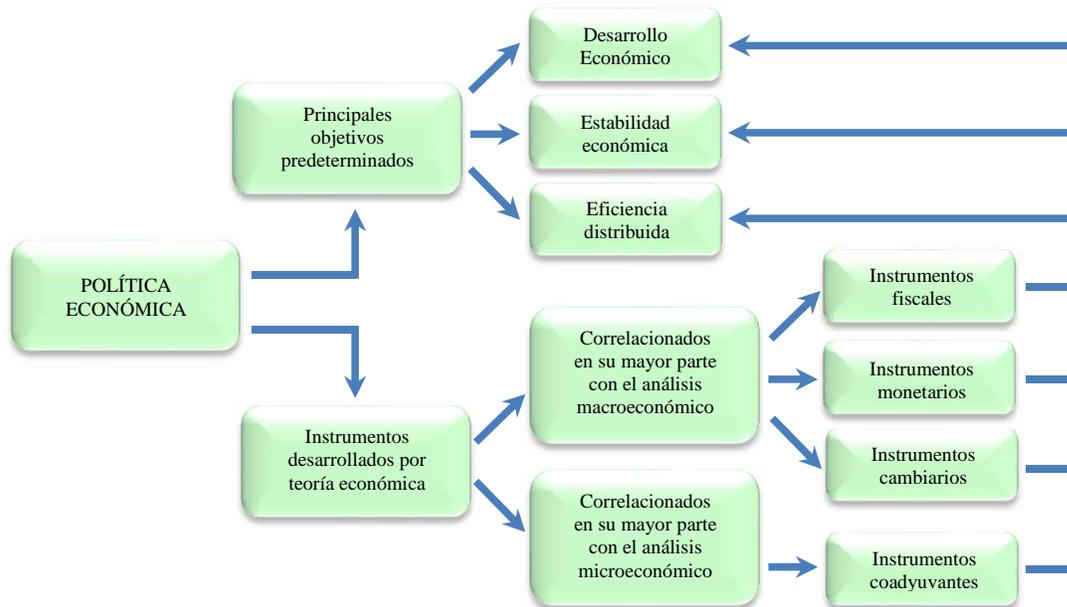
³²⁵ *Ibidem*, p. 892.

³²⁶ La Constitución venezolana, de manera muy parecida a la boliviana, utiliza a la igualdad (valor, principio y derecho) como un eje transversal de su conformación, por lo que, recurrentemente lo utiliza en sus mandatos a todo nivel. Por ello, únicamente hemos referido lo que corresponde al contenido de la igualdad ante la ley, la no discriminación y la igualdad tributaria.

³²⁷ Constitución República Bolivariana de Venezuela, <http://www.analitica.com/bitblo/anc/constitucion1999.as.p>, diciembre 2.011, pp. 1, 5 y 72.

ANEXO 3

Principales objetivos e instrumentos de la política económica:



Fuente: José Paschoal Rossetti, *Introducción a la Economía Enfoque Latinoamericano*, Harla S.A., Harper & Row Latinoamericana, México, pág. 47.

ANEXO 4

Tabla de liquidación de impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas para
el año 2.012:

IMPUESTO A LA RENTA 2012			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto fracción básica	% Impuesto fracción excedente
-	9.720	-	0%
9.720	12.380	-	5%
12.380	15.480	133	10%
15.480	18.580	443	12%
18.580	37.160	815	15%
37.160	55.730	3.602	20%
55.730	74.320	7.316	25%
74.320	99.080	11.962	30%
99.080	En adelante	19.392	35%

Fuente: Registro Oficial No. 606, de 28 de diciembre de 2.011.