

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO

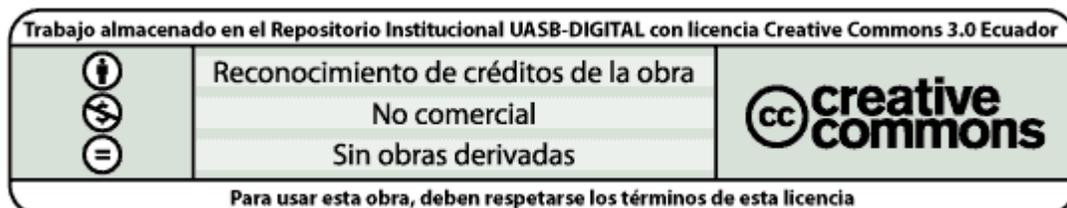
TRIBUTARIO

LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA Y PROGRESIVA.

ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE RENTA Y PATRIMONIO

MAURICIO LEONARDO AVILÉS ORDÓÑEZ

2015

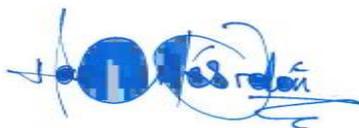


CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Mauricio Leonardo Avilés Ordóñez, autor de la tesis titulada **La justicia tributaria en la imposición directa y progresiva. Análisis de la imposición sobre renta y patrimonio**, mediante el presente documento dejo constancia de lo siguiente, como requisito para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

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

Fecha: 20 de febrero de 2015



Firma:

Mauricio Leonardo Avilés Ordóñez

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO

TRIBUTARIO

LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA Y PROGRESIVA.

ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE RENTA Y PATRIMONIO

AUTOR: MAURICIO LEONARDO AVILÉS ORDÓÑEZ

TUTORA: EDDY MARÍA DE LA GUERRA ZÚÑIGA

QUITO, 2015

ABSTRACT

Los impuestos vigentes en la República del Ecuador, han dado varios giros y han tenido grandes cambios, sin embargo, es evidente que esto es el producto de un avance en el pensamiento tanto del contribuyente como del fisco; como fieles legitimarios de esta relación jurídico tributaria entre la Administración y el administrado, se debe velar por la indudable coexistencia de las normas, el fisco y el administrado.

Es por eso que se han expuesto las normas y los principios que revisten la relación jurídico tributaria entre las partes, a través de insumos como el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la Ley Reformatoria a la Equidad Tributaria, el Plan Nacional para el Buen Vivir, impuestos como el Impuesto a la Renta, etc., y también principios como el de equidad, proporcionalidad, redistribución de las rentas, capacidad contributiva, etc., para que la relación sea más productiva y beneficiosa para los dos protagonistas de esta relación tributaria, sin establecer preferencias ni imparcialidades, sino todo como un gran cuerpo de avances y méritos tanto de la Administración como del administrado, en un régimen evidentemente perfectible.

Se han clasificado a los impuestos de acuerdo a la doctrina y las nuevas corrientes propuestas por distintos autores; sin embargo, se ha adoptado la visión de Pérez de Ayala como una propuesta de este trabajo, para analizar el Impuesto a la Renta desde el elemento económico que lo produce. A continuación se encontrará una breve reseña del desarrollo histórico de cada uno de los impuestos o hechos económicos, pues esto revela la enorme importancia de establecer mecanismos de justicia en la imposición tributaria del Estado; adicionales a la norma.

Finalmente, se identificó, describió y desarrolló los impuestos, con sus respectivos sujetos, hechos imponible, elementos, objetos imponible, efectos económicos, tasas, tarifas, naturaleza, etc., en definitiva, todo factor que contribuye en la construcción de este complejo régimen impositivo; en el desarrollo de este trabajo se pretenderá determinar la existencia o no de un régimen tributario que evidencia o materializa la justicia tributaria en algunos impuestos que gravan la renta y el patrimonio.

AGRADECIMIENTO

A mi gran Dios, porque sin Él, nada de esto sería posible.

A la Universidad Andina Simón Bolívar por la oportunidad de participar en el programa de Maestría a tiempo completo.

A mi tutora, la Dra. Eddy María De la Guerra Zúñiga por toda la ayuda brindada, elocuencia, paciencia y por guiar mi trabajo de investigación.

A todos aquellos que me insistieron tanto con aquella frase: “Y la tesis”

DEDICATORIA

A la memoria de mis abuelos, Aurelio Ordóñez E. y Germán Avilés, a quienes admiro y elogio por su intachable vida; y a quienes agradezco infinitamente por lograr cambiar mi mundo, en su visita fugaz por este planeta.

A mis padres que me dieron la vida, mis hermanos que me dieron el aliento y las princesas que cambiaron mi mundo y dibujaron una sonrisa inmortal a este rostro; gracias por su incondicional ayuda, apoyo y preocupación.

A mi Copo de nieve, quien es mi más grande fortaleza, mi eterna compañera, mi mejor virtud, mi más acertada decisión; y, sobre todo, mi fuente inagotable de inspiración.

Pues yo sé los planes que tengo para ustedes -dice el SEÑOR -. Son planes para lo bueno y no para lo malo, para darles un futuro y una esperanza. En esos días, cuando oren, los escucharé. Si me buscan de todo corazón, podrán encontrarme. Sí, me encontrarán -dice el SEÑOR -. Pondré fin a su cautiverio y restableceré su bienestar. Los reuniré de las naciones adonde los envié y los llevaré a casa, de regreso a su propia tierra”.

Jeremías 29:11-14 NTV, La Biblia.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I	
APROXIMACIÓN TEÓRICA.....	13
1. Régimen y sistema tributario	14
1.1. Diferencias entre régimen y sistema tributario	16
1.2. Régimen tributario	17
2. El carácter de los impuestos.....	22
2.1 Efectos de los impuestos.....	23
2.1.1. Percusión	24
2.1.2. Traslación	25
2.1.3. Incidencia	25
3. Impuestos	27
3.1. Impuestos directos e indirectos	27
3.1.1. En relación a la incidencia	27
3.1.2 Con respecto al hecho generador y los padrones de cotización ...	28
3.1.3. Manifestación de la fuente en el hecho imponible	28
3.2. Técnica de los impuestos	30
4. El principio constitucional de justicia	35
5. Justicia tributaria	38
6. Principios de la justicia tributaria	46
6.1. Principio de equidad	47
6.2. Principio de progresividad	50
6.3. Principio de no confiscatoriedad	52
6.4. Principio de capacidad contributiva y capacidad económica	53
7. En conclusión, un principio de justicia aplicado a la tributación.....	60

CAPITULO II

**ACERCAMIENTO HISTÓRICO Y ANÁLISIS NORMATIVO ACERCA DE LA
MATERIALIZACIÓN DE JUSTICIA**

TRIBUTARIA.....64

- 1. Introducción a la historia impositiva en Ecuador.....66**
- 2. Renta73**
 - 2.1) Sobre el concepto de renta74**
 - 2.2) Renta en el Ecuador81**
 - 2.3) Aproximación normativa sobre justicia tributaria82**
 - 2.4) Impuesto a la Renta en la norma Ecuatoriana83**
 - 2.5) Hecho Generador86**
 - 2.6) Sujeto activo y pasivo87**
 - 2.7) Tarifas88**
 - 2.8) Base imponible93**
- 3. Anticipo del Impuesto a la Renta94**
- 4. Impuestos que recaen sobre el patrimonio de las personas.....96**
 - 4.1) Concepto de patrimonio97**
 - 4.2) Impuesto sobre el patrimonio de las personas.....98**
 - 4.3) Diversos impuestos patrimoniales101**
 - 4.4) Impuesto a herencias, legados, donaciones y hallazgos109**
 - 4.5) Sujeto activo y pasivo112**
 - 4.6) Hecho generador113**
 - 4.7) Base imponible y tarifa114**
 - 4.8) Legitimidad y justicia del impuesto a herencias, legados y donaciones y la justicia de este impuesto.....115**

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES120

BIBLIOGRAFÍA127

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Tabla de cálculo de las tarifas correspondientes a la base imponible del Impuesto a la Renta	90
Gráfico 2: Tabla de cálculo de las tarifas correspondientes a la base imponible de los impuestos sobre herencias legados y donaciones	92

ANEXOS

Anexo 1. Informe de Recaudación de Impuestos 2012.....	136
Anexo 2. Informe de Recaudación de Impuestos 2013.	138

INTRODUCCIÓN

La gran proliferación de impuestos y medidas económicas que han surgido en los últimos años, como medidas preventivas en algunos casos, y en otros hasta como medidas emergentes, afectan a todos los estratos de la sociedad, a unos más que a otros. Es allí donde se presenta el primer problema, respecto al cumplimiento de los principios constitucionales y tributarios de redistribución de las rentas, equidad, igualdad, progresividad, proporcionalidad, etc. El problema radica en el cumplimiento o no de algunos de los principios tributarios mínimos, por parte de los impuestos vigentes en el Ecuador.

Se evidenciará que existe un indudable crecimiento en la cantidad de dinero recaudado a través del cobro de impuestos, el desarrollo e inversión en sectores como el educativo y el tecnológico; forman parte de los grandes avances del régimen actual, estas son evidentes mejorías que han sido posibles, en gran parte, gracias al régimen actual.

Es muy importante el incentivo sobre la cultura tributaria, para todas las personas y en todos los sectores de la producción, o por lo menos que recaee sobre aquellos que poseen un patrimonio o renta sujeta a gravamen.

Este incentivo ha provocado un aumento notable en las recaudaciones en los últimos años; existe actualmente una erradicación progresiva de la evasión y elusión, con medidas muy drásticas de control y sanción, todo esto acompañado de impuestos como el Régimen Impositivo Simplificado (RISE), que tiene como objeto simplificar y formalizar a los contribuyentes que aún no se han registrado por diversos motivos, pero que tiene como objetivo principal, crear una cultura tributaria en los contribuyentes. De esta manera, en

conjunto con lo establecido en el Plan Nacional para el Buen Vivir se pretende lograr un régimen tributario justo, que a pesar de que el principio de justicia está reconocido en la estructura del Estado se pueda crear un precedente doctrinario suficiente para distinguir y claramente evidenciar la existencia de justicia tributaria en la relación Fisco-Contribuyente.

Se analizará también la pertinencia de aquella prioridad entregada a los impuestos directos sobre los indirectos, como una medida para facilitar la ejecución de los principios de igualdad, proporcionalidad, equidad y *justicia*

También se analizará la estructura tributaria del Estado, destacando las características de un régimen y un sistema tributario indistintamente, así como los principales elementos y características que los componen, y así determinar cuál es nuestra realidad y cuál es la figura deseable.

A continuación se ubicará al principio de justicia en el ámbito constitucional; es decir, cómo a través de las normas correspondientes, se orienta como un principio necesario para la correcta ejecución de los impuestos, acompañado de principios como los de equidad, proporcionalidad, progresividad, redistribución de las rentas, capacidad contributiva, etc.

Hasta aquí llegará la descripción doctrinaria y dogmática del presente trabajo contenida en el primer capítulo, a esta altura se habrá brindando los insumos necesarios para poder dar inicio al análisis normativo, histórico y práctico de la justicia tributaria en el régimen impositivo ecuatoriano, y se contará con conceptos sólidos y claros sobre el tema.

El capítulo II iniciará con un recuento histórico muy sucinto; identificando los cambios más relevantes en relación al Impuesto a la Renta e impuestos al patrimonio, las normas que dan forma, cuerpo, vigencia y operatividad a cada impuesto; finalmente se

señalará de manera efectiva, la forma en la que los principios permiten o no, la materialización de la justicia tributaria.

La justicia tributaria no depende únicamente de la existencia de normas, sino de conceptos, categorías, principios, etc., en fin, se irá descubriendo los elementos de juicio, necesarios para determinar la materialización de justicia tributaria en los impuestos que forman el régimen ecuatoriano.

Finalmente, se hará una evaluación general de cada impuesto al patrimonio y el Impuesto a la Renta y se justificará la existencia o no de justicia tributaria, sobre la base de la existencia o no de los principios tributarios.

CAPÍTULO I

APROXIMACIÓN TEÓRICA

Para el posterior análisis del régimen tributario ecuatoriano es indispensable abstraer los conceptos y los conocimientos tributarios que lo componen, se debe obtener un marco teórico suficiente, estableciendo bases y conceptos sólidos, para concluir brindando insumos útiles para el lector, que permitan sacar sus propias conclusiones.

Los cambios impositivos que entraron en vigencia en los últimos años, sin lugar a duda, han producido que principios constitucionales básicos, hayan sido aparentemente dejados de lado en el momento de crear e implementar un impuesto. Por este motivo, es necesario definirlos para determinar el alcance de los mismos, con relación a cada impuesto.

Inicia este capítulo dando una perspectiva macro de los componentes del régimen tributario ecuatoriano y la compleja camino a seguir, en la búsqueda de mejoras en la eficacia del fisco; posteriormente se concentrará la atención en los efectos que producen los impuestos, para poder pasar a distinguirlos y clasificarlos con respecto a la doctrina y al régimen actualmente vigente en el Ecuador; se pasará a tratar doctrinariamente los conceptos y características principales de los principios que rigen el Derecho tributario, para finalizar el capítulo conceptualizando la justicia tributaria en el régimen tributario, que trata de garantizar un verdadero Estado constitucional de Derechos.

1. Régimen y sistema tributario

El término “sistema” ha sido adoptado por varias constituciones de algunos Estados, con la idea de hacer alusión a la estructura tributaria vigente en un Estado determinado; sin embargo, este concepto requiere de análisis, sobre todo porque existen países como el Ecuador que para referirse a su estructura tributaria utiliza el término “régimen”. Esto despierta cierta incertidumbre, pues aparentemente para referirse a una misma estructura, se emplean dos términos distintos, por este motivo es importante verificar la diferencia entre estos dos conceptos.

El sistema tributario de España, es de los más representativos de Iberoamérica; su Constitución en el artículo 31 establece las directrices de una manera macro sobre su funcionamiento, en el numeral 1 del artículo 31, a primera vista es posible distinguir que se trata de un sistema de cooperación, que da prioridad a la importancia de los fines de la tributación como “cubrir el gasto público”; adicionalmente presenta a los principios de justicia, igualdad y progresividad como los pilares fundamentales del sistema tributario, siendo su texto el siguiente:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”¹

¹ Constitución de España, Referencia Boletín Oficial del Estado-A-1978-31229 núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, Artículo 31.1.

En el numeral 2 del artículo 31 se distingue una restricción y una garantía para el Estado, indicando que las asignaciones del gasto público, deberán prever una asignación equitativa de los recursos públicos, de esta manera se controla que la asignación no sea desmesurada ni tampoco injustificada o inesperada; todo debe estar asignado sobre la base de una programación hecha con anterioridad. Adicionalmente suman dos principios; el de eficiencia y economía, que básicamente garantizan un eficiente y eficaz funcionamiento del sistema; es decir, se obtienen mejores resultados, con la inversión de menos recursos tanto económicos como humanos.

“2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía.”²

Finalmente en el numeral 3 del mismo artículo, indica que las prestaciones, tanto personales como patrimoniales, deberán ser de carácter público, en referencia a lo que ordena la ley, de la siguiente manera:

“3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”³

Esta es la manera cómo la Constitución de España, ha establecido un sistema tributario por excelencia y es de aquí de donde el legislador Colombiano, pudo haber tomado como ejemplo para configurar su propio sistema tributario, obviamente adaptado a su propia estructura, a su propia realidad, tratando de formar un sistema tributario

² Ibídem, Artículo 31. 2.

³ Ibídem, Artículo 31. 3.

funcional; sin embargo, de acuerdo a la realidad que se vive en el mencionado país, sería muy complejo evidenciar la existencia de un sistema tributario funcional, más adelante se verá cuáles son efectivamente las características de un verdadero sistema tributario.

Por lo dicho anteriormente, el artículo 363 de la Constitución Colombiana establece que: “El **sistema tributario** se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”⁴, una vez más se cuestiona entonces: ¿Cómo se distingue a un régimen de un sistema tributario? Brevemente se refiere a estos parámetros de distinción, pues permitirán identificar posteriormente muchos detalles que devienen de esto.

1.1. Diferencias entre régimen y sistema tributario

Según Dino Jarach el sistema tributario se lo concibe como “un conjunto de diferentes impuestos, aptos para alcanzar todas las formas de la capacidad contributiva, de modo tal que todas las rentas individuales sean gravadas de manera igual y que ninguna sufra cargas adicionales o duplicaciones de impuestos, ni vacíos”⁵.

Por lo tanto, basados en este concepto, sistema tributario se entiende como *el conjunto de normas y organismos que facultan a la Administración la recaudación de impuestos sin excederse en sus facultades y de manera igualitaria*, de ahí que es importante resaltar que un sistema tributario no solamente aplica y recauda por recaudar, sino es preciso *que se ejecuten las mismas normas de manera sistémica*, para que se grave al contribuyente de manera igualitaria, *sin excesos ni ilegalidades*.

⁴ Constitución de la Republica de Colombia, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991, Artículo 363. (señalado con negrillas me pertenece)

⁵ Dino Jarach, *Finanzas Publicas de una teoría general*, Capital Federal, ed. Cangallo, 1978, p. 281

Es necesario que las normas que están establecidas y vigentes, otorguen a cada impuesto, niveles adecuados de determinación, funcionamiento, finalidad, cobro, etc., para que su ejecución no asfixie, ni tampoco libre de responsabilidades a los contribuyentes, tal como lo indica José Osvaldo Casás⁶ en su obra “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”.

En todo sistema o régimen tributario, produce un impacto en el contribuyente el pago de un impuesto; sin embargo, el impacto se atenúa si su contribución se refleja en los beneficios o en los servicios que presta y contra presta el Estado por medio de instituciones públicas, representantes, concesionarias, etc.

A continuación se indicará cuáles son los elementos que permiten distinguir entre un régimen y un sistema tributario.

1.2. Régimen tributario

Eddy De la Guerra, basando su concepto en la idea de Sainz de Bujanda, presenta al sistema tributario describiéndolo “como una estructura que contiene un conjunto de impuestos de diversa naturaleza que integran un universo impositivo con finalidades de orden público dentro de una esfera normativa”⁷ al tratar impuestos diversos, dentro de un mismo universo o una misma esfera, se puede entender que un atributo de un sistema tributario es la correlación entre ellos, se obtiene de esta aseveración, el primer elemento del sistema tributario que es la *correlación entre los impuestos vigentes*.

⁶ Véase José Osvaldo Casás, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado” en *El tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 1ª Edición, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, pp. 227 – 259.

⁷ Véase Eddy María De la Guerra, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pp. 3-5 (numerales en cursiva son míos).

Aunque es indispensable que exista *armonía o correlación* entre los impuestos vigentes, adicionalmente deben ser *coherentes*, en lo que se refiere a sus tarifas o tasas y el verdadero beneficio o prestación que se está obteniendo a cambio de la exacción del pago de un impuesto determinado.

Por lo tanto, con lo que se dirá a continuación, definiré las características principales de un *sistema tributario*; en cuanto a sus exigencias y elementos característicos sobresalen los siguientes:

“1) Conjunto de tributos vigentes, 2) organizados, y 3) sistematizados; 4) que respondan a fines fiscales y extrafiscales; y, 5) que sean administrados por órganos o entidades públicas competentes”⁸ pero básicamente que sean impuestos que sean pocos pero que coexistan y estén relacionados entre sí.

Por otro lado, un *régimen tributario* está caracterizado por tener una abundante cantidad de impuestos, su finalidad o destino de lo recaudado es incierto, no obedece a una política fiscal muy definida y tampoco existe una correlación entre los impuestos que lo componen.

Sin embargo, para fines académicos; a continuación se destacarán tres elementos que sobre la base de lo expuesto, se consideran de mucha relevancia en el momento de distinguir entre sistema y régimen.

⁸ *Ibíd.*, p. 4.

a. Pocos impuestos

Un sistema se destaca por la existencia de pocos impuestos, depende mucho de la organización, estructura del sistema en general y simplicidad administrativa. Por lo que se puede distinguir en el estudio de Eugenio Jaramillo⁹, en Ecuador hay una gran proliferación de impuestos no correlacionados; esto difícilmente contribuye a la simplicidad administrativa; no existe ninguna relación estrecha entre los impuestos que están en vigencia; por lo que se considera imprescindible fijar y determinar operaciones comunes, que sean más funcionales y no produzcan tanto retraso a la Administración, nuestro régimen, contrario a lo que caracteriza a un sistema, tiene una enorme cantidad de impuestos y con una gestión de cobro aún muy compleja.

b. Finalidad y destino

Una de las finalidades de los impuestos en un sistema tributario, es proveer al Estado de los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas y sus propias necesidades; sin embargo, no es la única finalidad que persiguen los impuestos;

“Giuliani Fonrouge sostiene que: “tampoco cabe establecer, como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar al Estado, medios económicos que le sirvan para

⁹ Eugenio Armando Jaramillo Vega, *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones Ed., 2008. p. 9.

organizar y mantener el servicio público”, pues a más de ello, la tributación persigue fines extra fiscales y es instrumento precioso de política económica”¹⁰

Esto evidencia con claridad que los impuestos como instrumentos de política económica, tienen otras finalidades tales como el estímulo al desarrollo, la reinversión, al ahorro, etc.

Si bien es verdad que como contribuyentes existe el deber de contribuir, en un sistema tributario es muy fácil identificar la finalidad que se les da a los impuestos, pues se ha asignado un destino para cada impuesto, inclusive antes de que el contribuyente pague su aporte. Por otro lado, en un régimen existe una cantidad mínima de impuestos que son preasignados y cuya finalidad o destino es conocida, lo que generalmente ocurre es que se pierde el rastro del dinero que se paga por un impuesto, desde el momento en que ingresa en las arcas fiscales, pues conforme un solo ingreso. Esto ocurre en un régimen.

Entre las finalidades más comunes que existen en el régimen Ecuatoriano, se destacan aquellas que tienen como objetivo, desalentar el consumo de ciertos productos, y pretenden emprender una nueva cultura sobre quienes lo consumen, como es en el caso de los impuestos a las bebidas alcohólicas, los cigarrillos y en general a los artículos importados, entre otros; pues se está procurando crear una nueva cultura de no consumo hacia ciertos productos o servicios.

También existen aquellos denominados impuestos parafiscales, que como se ha dicho, pretenden involucrar al contribuyente en una cultura distinta o contraria, en beneficio de los propios consumidores, como por ejemplo los llamados impuestos verdes por la

¹⁰ José Vicente Troya Jaramillo, “Estudios de Derecho Tributario” en Mayté Benítez Chiriboga, *Manual Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 12.

contaminación del medio ambiente. Esto evidentemente constituye un gran avance, pero no constituye mayor aporte desde la perspectiva de la finalidad y destino que debería conocerse de cada impuesto que se cobra al contribuyente

c. Correlación

Finalmente, considerando que el Ecuador tiene un régimen tributario con un aproximado de 158¹¹ impuestos vigentes, hace que se torne imposible garantizar un funcionamiento sistémico, con impuestos interrelacionados.

Un sistema tributario, tal como se había descrito, está caracterizado por la existencia de un número óptimo de impuestos, suficientes como para que exista un equilibrio sostenible entre el gasto público y la cantidad que se recauda anualmente, sin enriquecer a uno y empobrecer al otro, sino aplicando parámetros de justicia que garanticen que antes de contribuir, se tuvo en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, acompañado de principios adicionales, tales como: el principio de proporcionalidad, redistribución de las rentas, etc.

Ninguna de las características antes descritas, se distinguen con claridad en un régimen tributario, al contrario, en un régimen existen muchos impuestos, sin una finalidad identificada, o por lo menos que se respete y tampoco tienen una correlación entre ellos, estas características son muy distintas a las estimables en un sistema.

Para ir cerrando este tema, se puede decir que un régimen, es aquel conjunto abundante de impuestos que no están correlacionados ni tienen una finalidad establecida.

¹¹ Véase Eddy María De la Guerra, *Régimen Tributario...*, op. cit., p. 29.

Mientras que por otro lado un sistema es donde hay pocos impuestos, que están correlacionados y se conoce el destino o el fin que se dará al dinero que ha recaudado el Fisco.

Por lo tanto, con relación a este tema, se debe pensar que el sistema tributario es más justo que el régimen tributario; no obstante, aunque un sistema es un mecanismo mucho más elaborado y eficiente, en realidad se considera que la justicia tributaria no se basa medularmente en el tipo de estructura vigente, sino de la forma en la que cada mecanismo sea ejecutado en cada país; esto no descarta que lo estimable para cada país, sería llegar a gozar de un sistema tributario.

Para cerrar esta distinción se citará al profesor Ferreiro Lapatza, quien justamente sostiene, que debería mirarse a la existencia de un sistema tributario, pero sin descartar la realidad de cada Estado, pues indica que aunque cada uno tengan un ritmo de crecimiento y avance distinto, su situación debe irse adaptando poco a poco, ya que implica la ejecución de nuevos métodos, procesos, conceptos, que indudablemente son más elaborados; no obstante, este objetivo no deja de ser un objetivo ambicioso, pero evidentemente se lo pretende ir construyendo en el camino.¹².

2. El carácter de los impuestos.

Un impuesto en primera instancia y para efectos de este capítulo, cumple con la función de una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares, en virtud del poder tributario que ostenta el Estado y que deriva de su calidad soberana, la misma que

¹² José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial "Sistema Tributario", Los tributos en particular*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas Sociales, S.A. Ed., 1996. p. 10.

radica, por lo menos “en teoría”, sobre el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes o gobernantes, todo esto con la finalidad de cubrir el gasto público.

Adaptando la concepción de José Vicente Troya se puede indicar que los impuestos son “prestaciones pecuniarias que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos por la ley”¹³, sin olvidar que quienes deben pagarlos son las personas y no las cosas o los bienes.

Se puede distinguir factores que son comunes dentro de las definiciones, tanto de José Vicente Troya¹⁴ como de Héctor Villegas¹⁵ y Ramón Valdés Costa¹⁶, cada uno en su definición de impuestos, destacan elementos sobre los impuestos como: *que se tratan de prestaciones obligatorias y finalmente que están enfocadas en cubrir el gasto público*; dichos criterios concuerdan completamente el criterio que se sostiene.

La simple existencia de impuestos produce efectos, tales como disminuir la capacidad adquisitiva de una persona o elevar el precio final de las cosas, esto se debe a los inevitables efectos que trae la existencia de impuestos en un régimen tributario, mismo que los veremos a continuación con más detalle.

2.1. Efectos de los impuestos

Los efectos económicos de los impuestos se pueden dividir en *percusión* cuando se refiera al impacto que produce en el sujeto pasivo el pago de un impuesto; la *traslación*

¹³ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones Ed., 2014, p. 5.

¹⁴ *Ibíd.*, pp. 1-27.

¹⁵ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma Ed., 1980, p. 72

¹⁶ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Montevideo, 1970, pp. 214 y 216.

que en cambio se refiere al transferir la obligación de pago de un impuesto del sujeto pasivo a un tercero; y, la *incidencia* se refiere a la persona sobre la cual verdaderamente incurre los impuestos.

2.1.1. Percusión

Se produce en “el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del impuesto se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal”¹⁷

De esta manera, como se había mencionado a breves rasgos anteriormente, ocurre cuando al sujeto pasivo carga la obligación de pago de un impuesto, es decir, se ve afectado por la cantidad de dinero que representa el pago de un determinado impuesto. Este efecto, indudablemente produce una afectación en la capacidad de adquisición y contribución del sujeto pasivo.

Este efecto económico, mayormente se identifica en el Impuesto a la Renta (de ahora en adelante IR), puesto que dicho impuesto, afecta directamente a la renta de las personas, por lo que regularmente no permite que la obligación de pago se traslade a un tercero.

¹⁷ Raúl Rodrigo Labalo, *Derecho Fiscal*, México, 2da Edición, p. 71.

2.1.2. Traslación

Respecto a este efecto de los impuestos, se lo identifica en el momento en que el impuesto es trasladado de quien tiene la obligación tributaria o la obligación de pago originalmente, hacia una tercera persona. En resumen, la obligación de pagar el impuesto se traslada a otra persona por medio de este efecto económico, hay que destacar, que lo que se traslada es la obligación de pago.

En la práctica este efecto es muy común en impuestos al consumo, tales como el Impuesto al Valor Agregado (de ahora en adelante IVA), que básicamente grava las actividades de consumo y que contrario al Impuesto a la Renta, este se produce cada vez que una persona efectúa una compra; adicionalmente al IVA está el impuesto a los consumos especiales (de ahora en adelante ICE), que básicamente grava las actividades que demuestran suntuosidad del consumidor, como ocurre en el caso de la compra de un vehículo de lujo o aquellos que recaen sobre los cigarrillos y bebidas alcohólicas; en los dos casos, es posible trasladar el impuesto, lo termina pagando el consumidor final. El sujeto pasivo traslada esta obligación a través del alza del precio del bien o artículo, al consumidor final, de esta manera se traslada a esta última persona; es decir, a quien lo adquiera o haga uso de él.

2.1.3. Incidencia

Primeramente se debe distinguir que existen dos tipos de incidencia, por un lado la incidencia directa, que es la que se le equipara a la percusión, en la que la incidencia se

produce sobre el sujeto que genera una renta, y la incidencia indirecta, que es cuando se equipara a la traslación; es decir, quien termina pagando el impuesto es el consumidor final.

Para que no se presenten confusiones, se procederá a aclarar los conceptos de la siguiente manera: la percusión recae sobre el sujeto del impuesto, la incidencia sobre el consumidor final; y, la traslación, ocurre durante el proceso de traslado del impuesto, de uno a otro.

Ahora bien, habiendo distinguido los distintos efectos económicos que corresponden a los impuestos, se trabajará sobre la clasificación de los mismos.

No se pretende tratar a cada impuesto ni mucho menos, sino a los hechos que los generan, entre los impuestos se hallan elementos comunes, tales como la obligación del pago y la coercitividad en el cobro, pero lo que los hace diferentes, son los distintos hechos que los generan, esto los singulariza y les da la relevancia para este estudio.

De lo antes expuesto, se ve la importancia de definir una forma de clasificarlos, Geraldo Ataliba¹⁸ clasifica a los impuestos en vinculados y no vinculados; vinculados son aquellos que no tienen relación con actividades del Estado y que serían las denominadas prestaciones, y los no vinculados serían las tasas y contribuciones especiales cuya actividad es estatal, estas tratarían en su mayoría de contraprestaciones.

No obstante, la doctrina como la de Mauricio Plazas Vega¹⁹, Eduardo Riofrío Villagómez²⁰ y Héctor Villegas²¹ clasifican a los impuestos de la siguiente manera:

¹⁸ Geraldo Ataliba, *“Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Montevideo, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, 1977, pp. 146 y ss.

¹⁹ Véase Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Segunda Edición, Ed. ONI, 1998, pp. 3 y ss.

²⁰ Véase Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Ciencia de Hacienda*, Madrid, Quinta Edición, Ed. Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1951.

²¹ Véase Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas...*, op. cit., pp. 70 y ss.

3. Impuestos

Los Impuestos son una fuente muy importante de ingresos para las arcas fiscales, según Plazas Vega son impuestos directos, aquellos que gravan la propiedad o la renta; e indirectos, aquellos que gravan el gasto o el consumo, pero hace algunas especificaciones importantes que vale la pena su conocimiento, pues es una clasificación que actualmente se la continua usando mucho:

3.1. Impuestos directos e indirectos

El autor distingue a los impuestos, según criterios de distinción, o también llamados, **criterios de diferenciación** y son los siguientes:

3.1.1. En relación a la incidencia

Se refiere a aquel factor que recae sobre la persona que soporta la carga tributaria; es decir, sobre quien finalmente asume el costo.

a) **Impuestos directos.** En este caso particular “quien soporta o asume la carga del impuesto es quien paga al ente público titular del crédito tributario [...]”²² Es decir, el que soporta la carga tributaria es la persona que paga el impuesto al ente público, sin que se traslade la carga tributaria a otro, como ocurre por ejemplo generalmente en el caso del IR.

²² Mauricio Plazas Vega, *El Impuestos sobre...* op. cit., pp. 3 y ss.

b) Impuestos indirectos. Contrariamente a los directos, en el caso de los impuestos indirectos “[...] diferentes personas tienen la condición de contribuyente y deudor.”²³ Es decir, quien paga el impuesto, no es necesariamente quien asumió la carga en primera instancia, este es el caso del IVA por ejemplo.

3.1.2. Con respecto al hecho generador y los padrones de cotización

En cuanto a este factor de clasificación se dice lo siguiente:

a) Impuesto directo. Se grava en un espacio de tiempo constante, sobre recursos declarados por el contribuyente. En este caso se elabora padrones o listas de contribuyentes, por ejemplo en el caso del IR.

b) Impuestos indirectos. Se grava en un espacio de tiempo indeterminado y se genera en cada momento que ocurre el hecho generador, en este caso no existe un control de los recursos de los contribuyentes, y dificulta la generación de listas o padrones, por ejemplo en el caso del IVA e ICE.

3.1.3. Manifestación de la fuente en el hecho imponible

Alejandro Ramírez Cardona sostiene que los impuestos directos son aquellos cuya “afectación tienen sobre el gravamen, afecta el hecho imponible, dejando al descubierto la

²³ Ibídem, p. 4.

fuente trabajo, capital o mixta. Y en los impuestos indirectos, el gravamen afecta hechos aislados como el gasto de la renta y el hecho imponible sin dejar al descubierto en cambio en este caso, las fuentes antes referidas”.²⁴

De lo manifestado anteriormente, es necesario precisar que es de suma importancia la clasificación de Plazas Vega sobre los impuestos tanto directos como indirectos, facilita la elaboración sobre un concepto general de impuesto directo e indirecto. Impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas de una manera inmediata; gravan directamente la capacidad económica de las personas, tomando en consideración sus propios bienes o ingresos que vienen a ser parte de su propio patrimonio personal, el ejemplo más representativo es el IR que toma en consideración las rentas de la persona de causación anual.

Por otro lado los impuestos indirectos, se producen por la transferencia o la prestación de un servicio, recayendo la carga gravada sobre el sujeto pasivo tal como está determinado en la ley; sin embargo, tiene como efecto la traslación, por lo que se traslada la carga al consumidor final, como ejemplo de este tipo de impuesto, es el IVA.²⁵

A pesar de los aciertos de esta clasificación, se advierte que aún no hay concordancia respecto a la interpretación unificadora de los impuestos, pues los criterios e ideologías aún son parcializados, y no son de aplicación general.

No se puede desmerecer los adelantos y esfuerzos que se han implementado en el régimen tributario ecuatoriano para clasificar los impuestos de la mejor manera, pero existen ideas, que contrario al método tradicional, proponen otras formas de clasificarlos,

²⁴ Véase Alejandro Ramírez Cardona, Derecho Tributario sustancial y procedimental, Bogotá, 3ra Edición, Temis Ed., 1985, pp. 154 - 155.

²⁵ Véase Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre...* op. cit., pp. 3-6.

tal como la propuesta de Pérez de Ayala, quien propone técnicas distintas a las tradicionales, por medio de los cuales simplifica la forma cómo se han identificado a los impuestos hasta el momento, pues no establece clases, sino clasifica los impuestos según los hechos económicos que los generan.

3.2. Técnica de los impuestos

Para efectos de este trabajo se referirá como sinónimos a “técnica fiscal” y “técnica de los impuestos”. Pérez de Ayala²⁶, quien se ha adherido a la posición de Andrea Amatucci, idea una posición denominada la “Técnica Fiscal”, donde se desarrolla una perspectiva poco común de ver al Derecho tributario, entendiendo a este como un cuerpo integrado por una parte jurídica y una parte económica referente a lo tributario.

Parafraseando a Pérez de Ayala²⁷ se puede identificar que determina dos aspectos respecto a la metodología de esta técnica fiscal:

La primera que se refiere a independizar el Derecho Tributario de la perspectiva fiscalista, donde abundan y resaltan los conocimientos económicos y no jurídicos, y la segunda propuesta metodológica, se relaciona con dejar de lado toda influencia, conocimiento o principio económico sobre los impuestos, resaltando la importancia imperiosa del principio de capacidad contributiva como tal y no como indicador.

Sin lugar a dudas, Pérez de Ayala transporta de la concepción tradicional de los impuestos, hacia una nueva idea; no da únicamente una visión jurídica o numérica, sino

²⁶ José Luis Pérez de Ayala, *La técnica fiscal como dato y argumento del conocimiento jurídico del tributo en Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*, Bogotá, Temis Ed., 2011, pp. 1- 125.

²⁷ *Ibidem*, pp. 111 y 112.

mucho más realista, remitiéndose a César Albiñana, quien indica: “la controversia actual se centra en aceptar, o rechazar que un *saber no jurídico*, por sus métodos y categorías (“técnica fiscal”) se constituya en *saber de los juristas*, como saber que surge por la necesidad de “desarrollar con fines prácticos, los respectivos principios científicos tributarios (de justicia, recaudatorios, etc., a los que el impuesto debe servir), ofreciendo los medios que se reputan para alcanzar los objetivos señalados”²⁸.

De la misma manera Pérez de Ayala manifiesta que “los objetivos de justicia tributaria y de eficacia recaudatoria, son esenciales en todo impuesto”²⁹ por lo que se destaca la idea de revestir al régimen (*en el caso ecuatoriano*), con justicia tributaria, para no asfixiar al contribuyente, sobre bases firmes y sólidas que garanticen una recaudación suficiente de recursos, pero sin perjudicar al contribuyente.

Pérez de Ayala manifiesta que la técnica fiscal al dar una perspectiva jurídica y económica, proporciona al legislador insumos para crear la norma, permitiéndolo salir del tema netamente jurídico y concentrar su criterio en factores igualmente importantes como el económico;

Finalmente García Añoberos expone conjuntamente con Pérez de Ayala³⁰ tres direcciones fundamentales para llegar a un concepto formal de justicia tributaria, tomando como punto de partida la “técnica fiscal”:

“*Primeramente* el valor muy importante de los principios tributarios como el de seguridad jurídica, reserva de ley y capacidad contributiva, tomando en cuenta sus

²⁸ José Luis Pérez de Ayala, *La técnica fiscal...* op. cit., pp. 116 y 117; quien cita a César Albiñana en su texto.

²⁹ *Ibíd.*, p. 118.

³⁰ Véase *Ibíd.*, p. 119.

formalidades que limitan los conceptos legales, su sistematización y la explicación enmarcado dentro de la norma.

Como *Segunda* dirección se refieren los autores al principio de igualdad visto como un principio que debe cumplirse tanto en la parte tributaria como formal³¹.

Y *tercero*, se refiere a la importancia del hecho económico que produce un impuesto, que tiene mucha relación con el hecho generador y el objeto imponible, pues siempre se relaciona con un hecho que tienen connotaciones económicas.

La primera parte brinda insumos teóricos de la técnica fiscal de Pérez de Ayala, mientras que la segunda parte está relacionada con la aplicación de estos conceptos, direcciones y características de la técnica fiscal y la tercera con el hecho que tiene implicaciones económicas.

“La tarea más importante de la “técnica fiscal” reside en estudiar y proponer “modelos impositivos”, tipos de instituciones fiscales, cuyos elementos (sujetos, hechos gravados, modos de valorarlos y tarifas) estén estructurados de tal manera que, al ser aplicado, el impuesto produzca unos efectos que permitan servir aquellos dos objetivos.”³²

De lo antes expuesto se entiende que el autor remite sus ideas a los principios conceptuales de los hechos que producen los impuestos, no en referencia a un impuesto específico como directo o indirecto, sino a *factores específicos* que permitirán exteriorizar con mucha más transparencia y agilidad los principios de justicia, equidad y eficacia; mismos que son considerados básicos en una tributación justa.

La técnica fiscal se refiere a identificar actividades que revelen por parte del contribuyente su riqueza y poder adquisitivo o económico, la forma cómo nacen o son

³¹ Véase *Ibíd.*, pp. 119 y 120.

³² *Ibíd.*, p. 118.

realizadas, dependiendo del sujeto y la actividad que realice, etc. En resumen lo que grava son los hechos económicos que generan impuestos como la obtención de renta, el aumento de patrimonio, la adquisición de un bien mueble o inmueble, etc.

Una de las razones que Pérez de Ayala debe haber considerado para analizar los impuestos de esta manera, es la falta de pureza en los impuestos directos e indirectos; es decir, puede ocurrir que impuestos directos trasladen la obligación de pago, efecto que generalmente ocurre con impuestos indirectos, y viceversa; y esto definitivamente dificultaba definirlos, hecho que no ocurre con este método que aísla la forma clásica de ver a los impuestos y los concibe de una manera mucho más práctica.

Para comprender de mejor manera que, el concepto clásico, tanto de los impuestos directos e indirectos no son absolutos, se plantea los siguientes ejemplos: en cuanto a los dividendos de una empresa; en un principio quien paga este valor es la sociedad, pero eso no implica que sus socios estén absueltos del pago; sin embargo, la misma ley establece que el impuesto pagado por la sociedad se entiende por el impuesto del socio.

De tal manera que, en este caso se genera una traslación de un impuesto directo a la sociedad como mecanismo para evitar la doble imposición, un impuesto que se genera por el hecho de ser socio de una empresa, se traslada a la misma empresa por disposición de la ley.

Otro pequeño ejemplo donde se presenta este interesante efecto, ocurre cuando por técnica contable el IR retenido y/o pagado se suma al costo del bien o servicio a ofertar para recuperar el IR, y de esa forma recobra el valor pagado en un principio como impuesto, ya que en realidad el pago del impuesto se está trasladando al consumidor final.

Adicionalmente hablando de impuestos patrimoniales, que igualmente serán materia de análisis, por su naturaleza de impuesto directo, se comprendería que no es trasladable; sin embargo, al igual que el IR, también pueden trasladarse.

Esto ocurre en el caso de los contratos de compra venta, en el que las partes estipulan que el comprador asuma todos los impuestos incluido el de plusvalía que le corresponde por ley al vendedor, o en el caso de un contrato de arrendamiento, las tasas y contribuciones que se cobran junto con el impuesto predial podrían por contrato trasladarse al arrendatario.

Por otro lado, con relación a los impuestos indirectos, que por naturaleza se comprenden trasladables como el IVA, existe el IVA por desaduanización de mercadería, que en este caso específico no sólo que no se traslada el impuesto, sino que podría transformarse en un impuesto directo, ya que quien asume el valor gravado es quien está importando directamente.

Estos ejemplos muestran claramente que la técnica de los impuestos, es la mejor forma de caracterizar a los impuestos, pues esta teoría prevé la existencia de casos particulares y por esta razón descarta conceptos absolutos y rechaza la clasificación clásica, e introduce una nueva idea de caracterizarlos.

Después de verificar las bondades de esta teoría, es totalmente necesario plantear la siguiente pregunta: ¿es factible la aplicación de la técnica de los impuestos en el régimen ecuatoriano?

La respuesta es simple, claro que cabe la aplicación de una técnica que fusione la parte jurídica y la económica. Es necesario identificar los hechos que producen un impuesto y gravar a los sujetos, a la luz de los principios constitucionales y legales.

Esto nos da algunas pautas para lo que vendrá, el planteamiento que despierta mucha incertidumbre por la situación actual del país; ¿existe o no justicia tributaria en el régimen tributario ecuatoriano?

Quizá resulten una pregunta demasiado prematura para este capítulo, pero para responderla en el siguiente capítulo es necesario hacer un análisis, basado en como lo plantea la técnica de los impuestos, para determinar la materialización o no de justicia tributaria en el régimen y adoptarla como la propuesta de este trabajo, ya que la técnica de los impuestos es la teoría que se debería utilizar para clasificar los impuestos.

Más adelante, se visualizará la existencia y materialización o no del principio de justicia tributaria, sobre la base de la técnica fiscal, en apoyo de datos verídicos que permitirán demostrar su existencia, participación y materialización.

Finalmente para continuar con la importancia de esta teoría, se la complementará con el enfoque de la Constitución de la República del Ecuador, la que establece a la justicia como el pilar fundamental de la estructura del Estado.

4. El principio constitucional de justicia.

Antes de entrar en el desarrollo de este punto, hay que resaltar una cita del profesor Rodrigo Patiño Ledesma, quien indica que “el derecho no se configura únicamente por las disposiciones normativas, sino sobre todo por los principios y valores que definen una estructura en la que el orden jurídico pueda cumplir las funciones básicas: garantizar la

seguridad jurídica, el respeto a los derechos humanos y a la libertad; proscribir la arbitrariedad, y cooperar al progreso, la justicia y la paz social”³³

El énfasis del autor con respecto a estos principios, no es una simple coincidencia, Patiño Ledesma muestra cómo él concibe la idea de un verdadero Estado de derecho al sostener que *el poder no es solamente subsumir a las personas a una norma o una ley, sino abolir el abuso de autoridad rescatando principios básicos de la humanidad como la paz social, la justicia, la cooperación, y valerse de aquellos que el Estado mismo garantiza, como de libertad, igualdad y seguridad jurídica*; esto se puede llegar a comprender cómo el camino hacia la justicia social; es decir, justicia para todos.

Patiño Ledesma plantea la posibilidad *de crear un régimen tributario que no tenga como meta solamente recaudar para cubrir el gasto público o el obtener recursos suficientes, sino transformarlo en un verdadero sistema que respetando los principios constitucionales, cumplan con los objetivos del Estado de recaudación y sustentabilidad*.

En el artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador, se enumeran los principios básicos o pilares fundamentales de nuestra República, que son algunos de los que se ha referido:

“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.”³⁴

³³ Rodrigo Patiño Ledesma, “Estado de derechos; seguridad jurídica y principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano” en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, José Vicente Troya y Fausto Murillo, ed., Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, Quito, Ecuador, 2011. p. 10.

³⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial Nro. 449, publicado el 20 de Octubre de 2008, Artículo 1.

De este artículo se distingue la importancia de los principios fundamentales en los que el Estado se asienta, buscando de por sí el cumplimiento del Sumak Kausay³⁵ que viene a formar parte importante en el desarrollo de nuestra sociedad como ciudadanos sujetos de derechos y obligaciones.

De todos los principios que han sido establecidos en el artículo 1 de la Constitución hay que referirse al principio de justicia; la Carta Magna claramente indica que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, un Estado social, democrático, soberano, independiente, unitario, intelectual, plurinacional y laico, circunscrito dentro de una República descentralizada, con un gobierno soberano, es decir, gobierno del pueblo para el pueblo.

Pero es justamente respecto al principio de justicia, al que se referirá, ya que a pesar que existen muchos otros principios, sean estos fundamentales o no, el principio de justicia resulta muy difícil definirlo con una sola acepción, por este motivo, restringir el pensamiento a entender justicia únicamente como “dar a cada quien lo que le corresponde” puede no represente la verdadera amplitud de la acepción.

Es por este motivo que la extensión de este concepto, como en este caso se debe limitar al campo de estudio, tal como ocurre en el caso de, justicia social, justicia económica, justicia tributaria.

³⁵ En la Constitución de la República del Ecuador el artículo 275 indica que, “El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del Sumak Kawsay. El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente. El buen vivir requerirá que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos, y ejerzan responsabilidades en el marco de la interculturalidad, del respeto a sus diversidades, y de la convivencia armónica con la naturaleza.”

A más de ser un principio fundamental para el desarrollo del país, lo es para el desarrollo de cualquier campo de estudio, por este motivo se delimitará su campo únicamente a la materia de interés para este estudio.

5. Justicia tributaria.

El principio de Justicia ha sido ampliamente estudiado en todos sus aristas, pero para efectos de este trabajo se estudiará la justicia desde una perspectiva tributaria, brindando conjuntamente ejes doctrinarios y normativos, que conforme su desarrollo nos permitirán distinguir la materialización del principio de justicia en el régimen tributario vigente.

En Ecuador no se desarrolla doctrinariamente el principio de justicia tributaria independiente a la justicia, no obstante, hay que recordar que según Zagrebelsky en su obra “el derecho dúctil”, enuncia que un principio es una norma tan abierta que no se puede aplicar directamente, por ello requiere de otras normas que permitan su instrumentación.

Dicho esto en otras palabras, *el principio de justicia debe estar asistido de otros principios y así mismo de la norma instrumental como por ejemplo los códigos, leyes y reglamentos, que conforman el bagaje normativo que fundamente la relación jurídico tributaria entre el Fisco y el contribuyente*, a esto Mauricio Plazas Vega lo denomina una Justicia Legal³⁶.

Sin embargo, cuando se “aplica con el simple apoyo del texto de la norma

³⁶ Véase Mauricio Plazas Vega, *Teoría Constitucional: Los principios Constitucionales del sistema Tributario*, Bogotá, Universitario Rosales Ed., pp. 113 – 120.

positiva³⁷, esto puede originar una injusticia contraria o diferente al efecto que el legislador pretendió al crear la norma.

Aristóteles³⁸ al respecto hablaba sobre la existencia de una justicia legal y una natural, respecto a la imposibilidad en ciertos casos de “promulgar correctamente una disposición general³⁹”, cuando se refiere a la Justicia Legal y cita la equidad como pilar fundamental de la justicia, esto recuerda que no siempre lo legal es lo justo.

Según Matthias Lenning cuando habla de justicia asevera, “la justicia, más que un concepto absoluto, es un conjunto de ideas que varía según el contexto y las circunstancias que se estudian⁴⁰”, dicho en otras palabras, no existen verdades absolutas ni tampoco una justicia absoluta, ya que pueden variar según las circunstancias y las palabras o el contexto que se utilice, así como también según la norma, el sistema jurídico, las costumbres, etc., donde se aplique.

Sobre la base de ello, cabe preguntar ¿Cómo lograr que un régimen refleje cada vez más justicia?; ya que únicamente siendo críticos y no proactivos, es una forma poco objetiva de crear un sistema. Un sistema tributario debería ser el resultado de un proceso que cuestione y busque hacer las cosas menos injustas, haciendo efectivo la ejecución de la gestión de cobro de los impuestos, analizándola y sacando conclusiones sobre criterios aplicados de justicia, con relación a las partes de la relación jurídico tributaria que se presenta en un régimen perfectible como el ecuatoriano.

Además de la justicia a nivel general, reconocida como un principio normativo y

³⁷ Ibídem, p. 115.

³⁸ Aristóteles, *Ética Nicomachea*, traducción de Antonio Robledo, México, Porrúa, 1994, p. 71, citado en Mauricio Plazas Vega. *Teoría Constitucional...* op. cit., p. 116.

³⁹ Ibídem.

⁴⁰ Matthias Lennig, “The Concept of Justice in the History of Economic Thought” citado en “De la imposición al pacto: justicia y política fiscal”, Ana Rivadeneira Alava y Carlos Marx Carrasco, *Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya-Yala, 2012, p. 24.

doctrinario, es muy importante reforzar su vigencia y ejecución, con los principios tributarios establecidos en la misma Constitución y el Código Orgánico Tributario; tal como lo indica Fernando Serrano Antón:

“La justicia tributaria no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino que se erige en un fin mismo del sistema tributario. Sistema, que se dejara de ser justo, cuando falte a alguno de los principios que el artículo 31⁴¹, numeral 1 CE proclama: la generalidad, la tributación conforme a la capacidad, la igualdad, la progresividad, y la no confiscatoriedad.

El principio de justicia tributaria no es un medio (como puede ser la capacidad económica) sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”⁴²

Como se había mencionado anteriormente, Zagrebelsky indica que un principio es un concepto demasiado abierto y que para su instrumentación necesita de la coexistencia con otros principios; sin embargo, antes de tratar este particular y ver dogmáticamente los principios que sustentan al principio de justicia tributaria, se tratará brevemente desde una perspectiva constitucional del principio de justicia.

El *principio constitucional de justicia en materia tributaria*, se lo expresa a través del enunciado del artículo 300 que dispone lo siguiente “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa,

⁴¹ La Constitución de España, aprobada por las Cortes el 31 de octubre de 1978, - Aprobada en referéndum popular el 6 de diciembre de 1978., - Sancionada por el Rey Juan Carlos I el 27 de diciembre de 1978., - Publicada en el BOE el 29 de diciembre de 1978, cuyo artículo 31 manifiesta:

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

⁴² Fernando Serrano Antón. *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, Navarra, Ed. Aranzadi, SA, España, 2007. p. 166.

irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. *Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*»⁴³

De tal manera que, el régimen tributario ecuatoriano está aparentemente garantizado por un grupo de principios que lo asisten, además de un toque de justicia tributaria, buscado por medio de la priorización de los impuestos directos y progresivos, y que inclusive el Plan Nacional para el Buen Vivir, lo prescribe en sus líneas al buscar un régimen, haciendo hincapié en que este tenga justicia tributaria.

Ahora bien, se ha planteado la técnica de los impuesta como la forma correcta de ver a los impuestos; sin embargo, nuestro régimen utiliza una clasificación clásica, eso explica porque la Constitución se refiere a impuestos directos; aunque no sea la forma que se ha escogido para determinar la justicia tributaria, se debe analizar esta clasificación.

Haciendo un sucinto análisis, sobre la prevalencia de impuestos directos y progresivos y su búsqueda intrínseca de la justicia tributaria, se debe tomar en cuenta que, al gravar más al patrimonio o la renta de un contribuyente que tiene más o, si se grava menos a quien tiene menos, se estaría frente a la ineludible aplicación del principio de equidad, que dicho sea de paso, es un elemento esencial para la existencia de justicia tributaria.

En un régimen tributario, se requiere una armonía entre la equidad horizontal y vertical, partiendo de la premisa de que la justicia tributaria implica el trato de los iguales como iguales y desiguales como desiguales⁴⁴.

⁴³ Constitución de la República del Ecuador de 2008, Registro Oficial Nro. 449, Lunes 20 de octubre de 2008, Artículo 300. (negritas y cursivas me pertenecen)

⁴⁴ Véase Matthias Lennig, *The Concept of Justice...*, op. cit., p. 26.

Entonces se distingue que en teoría, y tomando el modelo clásico, la prevalencia de los impuestos directos, efectivamente facilita la comprensión de una idea de justicia.

La segunda característica es la progresividad, esta premisa se puede resumir con la siguiente frase, “el que más tiene, más paga” o mejor dicho “mientras más tengo, más debo pagar”, este principio anuncia que, conforme va aumentando la capacidad económica de una persona, aumentará gradualmente la carga impositiva. Este principio, se halla en profunda relación con el principio de proporcionalidad, capacidad contributiva y capacidad económica y han hecho que la idea de pagar impuestos sea, a simple vista más justa.

Por todo lo mencionado, no se cree acertada la idea de recaudar por recaudar sino, buscar los medios más efectivos, eficientes y eficaces para hacerlo. Juan Bravo Rivera en el prólogo del documento de autoría de Ma. Luisa Cava de Llano menciona, “*La Administración Tributaria, por su parte, no ha de perseguir como objetivo el recaudar más, sino el recaudar mejor*”⁴⁵. (Cursiva me pertenece)

En el Ecuador han existido muchísimas reformas tributarias y se han creado nuevos impuestos que han golpeado fuertemente al contribuyente, subiendo la carga tributaria y aumentando los índices de presión fiscal. Tal parecería que la Administración, pretende hacer que los impuestos, sean la principal fuente de recursos del gobierno, aunque a decir verdad, la realidad que pinta el Ecuador por la caída del precio del petróleo, ha obligado a un incremento de tarifas y una verdadera dependencia del ingreso fiscal. Esto ha vuelto a los impuestos una fuente muy importante pero aún insuficiente, de ingresos. Esta medida emergente se ha vuelto cada vez más evidente, solo se espera que las condiciones mejoren con el tiempo.

⁴⁵ Juan Bravo Rivera, *Prologo: de La Justicia Tributaria y el defensor del contribuyente en España.*, Navarra, Primera Edición, Ed. Aranzadi, 2007, p. 9.

El incremento en el número de impuestos, tanto como el incremento en las tarifas de los ya existentes, incrementa la presión fiscal, esto implica un tema de inconformidad y preocupación. E aquí una breve explicación porque; mientras para la doctrina y para otros países la seguridad social es considerada un impuesto, para otros como el nuestro es un importe; sin embargo, para el cálculo final de la presión fiscal neta o real, se toma en cuenta justamente este factor del aporte a la seguridad social, y aunque no es un motivo de análisis dentro de este trabajo, tiene una explicación (*podría resultar muy interesante ahondar en el tema en otra oportunidad*), desde la perspectiva de este trabajo, el aporte a la seguridad social cumple con los requisitos de un impuesto, como por ejemplo, existe un sujeto activo y un pasivo claramente definidos, existe una tarifa, que es proporcional pero al fin es una tarifa establecida y también existe un hecho generador y un objeto imponible.

Por lo que no veo el sentido de excluir la seguridad social del cálculo de la presión fiscal, cuando al fin esto afecta directamente la capacidad contributiva de las personas e inclusive, debería mirar la capacidad contributiva. Quizás no mire a una redistribución de las rentas, pero es claro que cumple con los elementos que caracterizan a un impuesto, por lo que quizás merezca un mayor y mejor análisis, ya que así como hay quienes lo defienden como un impuesto, hay quienes no lo consideran uno.

Aunque se ha hecho un leve comentario respecto al sistema interno, es posible identificar que la medida que adopta el país para ejecutar justicia tributaria, ocurre cuando otorga prevalencia a los impuestos directos y progresivos, ya que según el Plan Nacional para el Buen Vivir, esa es la manera de hacer que la contribución sea más justa. Esta priorización de los impuestos directos como el IR, pretendería indicar que la recaudación de

impuestos directos es mucho mayor, y aunque se evidencia con el tiempo un crecimiento de impuestos directos, según las estadísticas del SRI, aun no se ha logrado dicha priorización.

A continuación se analizará estadísticamente la situación actual, respecto a las consideraciones hechas:

“Analizando los años 2012 y 2013, teniendo como base los informes presentados por el Servicio de Rentas Internas, se puede ver claramente que en el año 2012 en el ejercicio de enero hasta diciembre, hubo una recaudación de total neto⁴⁶ de impuestos de: US \$11.093.277.599 (T1 Anexos), de cuyo 100% de recaudación tributaria, corresponde el 45% (US \$5.068.904.628) a la imposición directa y un 55% a la imposición indirecta (US \$6.197.610.619), claramente se distingue una diferencia de más de un mil cien millones de dólares, representando esto un 10,17% del total de la recaudación del año 2012 y aun representando la imposición indirecta un 18,21% mayor a la imposición directa, se ve con este ejemplo como en la práctica lo que determina la Constitución no siempre es posible cumplirlo totalmente.

Y si solamente se toma como referencia el IR, motivo de estudio, se recauda US \$3.391.236.893, monto que es ampliamente superado por la recaudación del IVA, lo supera con más de dos mil millones de dólares (US \$5.498.239.868), por lo cual se evidencia que entre los dos impuestos más representativos de cada clasificación, falta muchísimo para el punto óptimo que persigue la el Fisco.

Tomando el año 2013, basando este estudio en la misma fuente del SRI para el análisis (T2 Anexo), el aporte neto es de US \$12.513.479.838⁴⁷ de los cuales un 46%

⁴⁶ El total neto es cuando al total efectivo se resta las devoluciones.

⁴⁷ El total por devoluciones en el 2013 suman un total de doscientos cuarenta y cuatro millones con doscientos cuarenta y dos mil trescientos treinta y seis dólares de los Estados Unidos de América. (US\$244.242.336).

corresponde a la recaudación por imposición directa cuyo aporte global es de US \$5.811.421.626 y un 54% correspondiente a la imposición indirecta, sumando en el aporte global un total de US \$6.946.300.548, en cuyo monto ya existe una diferencia de más de US \$1.100.000.000 que refleja un 16.33% mayor en recaudación en impuestos indirectos que impuestos directos, nuevamente se divisa un incumplimiento de lo dispuesto en la Constitución.

En referencia al IR, este sigue siendo muy inferior al IVA, la relación se presenta de US \$3.933.235.713 a US \$6.186.299.030 que aún sigue siendo una diferencia exorbitante de US \$2.253.063.317, el IVA es un 36,42% mayor al IR.

Esta cifra es inclusive con más de US \$100.000.000, mayor a la recaudación del año pasado, en esta misma comparación, tal parecería que se ha estancado el crecimiento de los impuestos directos e inclusive ha decrecido la prevalencia de los impuestos directos sobre los indirectos, con relación a los años anteriores.⁴⁸

Esta puntualización numérica, permite evidenciar que efectivamente existe una superioridad de los impuestos directos por sobre los indirectos, por lo que en un principio, la priorización de los impuestos directos, que ordena la Constitución, al menos en la práctica, no está logrando materializar la justicia tributaria, de acuerdo con lo que establece el Plan Nacional del Buen Vivir.

Por este motivo, automáticamente se direcciona el enfoque hacia la teoría de los impuestos o la técnica fiscal, por lo que es necesario que los impuestos sean analizados desde una perspectiva de esta técnica especial; ya que se ha visto claramente que la perspectiva bifocal de la técnica fiscal, es mucho más viable.

⁴⁸ Todos los datos y cifras anteriormente citados, han sido obtenidos de la página web del SRI, www.sri.gob.ec, *Informe Anual de Recaudación del SRI*, 2012 y 2013.

En el segundo capítulo, el eje fundamental será el análisis de los hechos económicos que generan impuestos, por lo tanto, se desviará la atención de los impuestos directos e indirectos como tal, para concentrarla en aquellos hechos que generan materia imponible, pero todo eso, será tratado más adelante.

6. Principios de la justicia tributaria

Se entiende como principios de la *justicia tributaria* a aquellos conceptos doctrinarios y normativos que ubican a la misma como un elemento imprescindible de la gestión Fiscal, que ejecuta el Estado y de la relación jurídico tributaria entre las partes intervinientes.

Los principios son entendidos como aquellas fuentes que limitan las actuaciones de la Administración y previenen las manifestaciones de inconstitucionalidad, ilegalidad, inequidad, falta de motivación, etc., por parte del Estado y aquellos fraudes, ilegalidades, etc., de los administrados.

Los principios de la justicia tributaria son aquellos que derivan directamente de los establecidos en la misma normativa ecuatoriana para materia tributaria, tanto en la Constitución de la República del Ecuador como en el Código Orgánico Tributario, sobre todo aquellos que se han creído más representativos de la materialización de la justicia tributaria, *es por eso que se ve la necesidad de remitirse a estos principios y no a otros;* pues son aquellos que la misma norma Ecuatoriana reconoce como los principios fundamentales, salvo ciertas excepciones como el principio de capacidad contributiva, que evidentemente se encuentra anclado al principio de justicia y equidad, pero que no se

encuentra regulado en la norma ecuatoriana; sin embargo de ello, por su relevancia será igualmente tomado en cuenta así como los principios básicos que permiten la materialización de la justicia tributaria por ir de la mano de la misma y que están enumerados tanto en la Constitución como en la ley.

La Constitución establece el principio de: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, mientras que en el Código Orgánico Tributario son los principios de: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad; sin embargo, en la norma, no dejan de referirse a los principios generales de la tributación en casos anomias, antinomias o en casos de que exista duda en la norma aplicable a un caso concreto.

6.1. Principio de equidad

Para algunos autores como Carlos Marx Carrasco y Ana Rivadeneira, la equidad es proporcional o igual a la justicia, de hecho equiparan las mismas y señalan diferencias ínfimas. Aunque algunos consideran que equidad, justicia e igualdad son sinónimos; sin embargo, Alfredo Lewin Figueroa distingue que según la doctrina la equidad se relaciona con la justicia, al respecto indica:

“La equidad puede ser apreciada desde dos ángulos diferentes: el cualitativo y el cuantitativo. De acuerdo con el criterio cualitativo, la equidad tributaria está más ligada al tema de generalidad y de la uniformidad de tratamiento; desde una perspectiva cuantitativa, la equidad tributaria está ligada al tema de capacidad contributiva y, de alguna forma, al tema de la progresividad.”⁴⁹

Los parámetros de igualdad son mucho más amplios de parte de la doctrina, por eso se la circunscribe en materia tributaria, sobre lo que se refiere a equidad⁵⁰,

⁴⁹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*, Bogotá, Ed. Nomos S. A. 2002, p. 66.

considerándola como vertical y horizontal, “La primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente, y la segunda, se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”⁵¹; es decir, el trato a los iguales como iguales y desiguales como desiguales⁵².

Patiño Ledesma menciona sobre la equidad que “debe ser el eje de la gestión dentro del sistema tributario, como aplicación de justicia distributiva, de la cual derivan los demás principios [...]”⁵³

Rodrigo Patiño Ledesma, al igual que Mauricio Plazas Vega considera que equidad y justicia es imposible que se los considere por separado, menciona que inclusive tienen tal importancia que se podría considerar un impuesto inejecutable si carece de estos dos principios “no debe descartarse la posibilidad de declarar inexecutable un impuesto cuando se vulnera manifiestamente los principios de equidad y justicia, es decir, cuando su impacto negativo sobre los sectores especialmente protegidos por el constitucionalismo social que informa nuestra Carta Política sea evidente y determinante.”⁵⁴

⁵⁰ Se refiere al autor y la obra *Ibídem*, puesto que el autor defiende esta aseveración, Lewin Figueroa indica que “El principio de equidad en la Constitución está referido expresamente a las cuestiones de orden tributario, mientras que el de la igualdad es un principio más referido a las personas en cuanto a su protección y trato por parte de las autoridades respecto a sus derechos, libertades y oportunidades, con el propósito de evitar discriminaciones por razones de sexo, raza y origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.” p. 68.

⁵¹ Sentencia C-804 de 2001, mediante la cual la Corte Constitucional Colombiana analizó las objeciones presidenciales al proyecto de Ley 39 de 1999, Cámara, y 204 de 1999, Senado, “Por medio de la cual se expiden normas para facilitar la definición de la situación militar” y se regula la cuota de compensación militar pagadera a favor del Tesoro Nacional por el inscrito que no ingrese a filas. Los criterios expuestos en el fallo en relación con el principio de equidad fueron reiterados contra los artículos 634, 635 y 814, inciso tercero, del Estatuto Tributario, relacionados con los intereses de mora en materia tributaria.

⁵² Víctor Ukmar, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Ed. Temis S.A., 2002, p. 60.

⁵³ Rodrigo Patiño Ledesma, “Estado de derechos...”, op. cit., p. 21.

⁵⁴ Mauricio Plazas Vega, *Teoría Constitucional...* op. cit., p. 118.

Aunque la realidad Colombiana puede ser diferente, para motivos de este trabajo, el aporte del autor es muy importante. Tanto la igualdad como la equidad, habiendo hecho la diferenciación que antecedió, están consagrados en la Constitución y por lo tanto, son de aplicación directa por las autoridades públicas.

El reconocimiento del principio de equidad que hace el fisco; se evidencia en las exenciones, rebajas, tratos preferenciales, tarifas reducidas, etc.; mismas que están presentes tanto en el IR, como en los impuestos al patrimonio.

La equidad, al igual que la justicia tributaria, busca una adecuada distribución de la carga tributaria, sobre la base de la redistribución de las rentas o redistribución de la riqueza. *Esta se trata de una repartición más equiparada y uniforme de la riqueza o renta que las personas poseen o reciben, a través de la imposición de impuestos más altos a quienes tienen más capacidad contributiva y menos, a quienes poseen menor capacidad contributiva.* Con el principio de equidad en un impuesto determinado, se busca disminuir las desigualdades en búsqueda de una mayor justicia social.

Para este fin, Víctor Ukmar⁵⁵ plantea algunas cuestiones que se deben tomar en cuenta al pensar en equidad tributaria y son:

- 1) La realidad de estar regulados por un mismo régimen impositivo.
- 2) Trato igualitario a nacionales y extranjeros, pero sin descuidar;
- 3) La capacidad contributiva de cada contribuyente.

⁵⁵ Véase Víctor Ukmar, *Principios comunes del Derecho...* op. cit., p. 59.

Al respecto, José Osvaldo Casás dentro del texto anteriormente citado, en un trabajo denominado *“Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario en Argentina”*, indica que “la igualdad fiscal consistirá en igualdad de tratamiento a los contribuyentes que estén en iguales condiciones de capacidad tributaria, en función de la manifestación de riqueza que se pretenda captar por los respectivos hechos imposables” p. 165.

En este campo los impuestos son una herramienta de política fiscal y sobre todo en Ecuador, donde no se puede ejercer política monetaria desde hace catorce años que se optó por dolarizar la economía; al respecto Yolanda Yupangui indica que justamente se debe buscar que la tributación que sea justa, ante esta afirmación, Yupangui menciona que una tributación justa “es aquella que gravando equitativamente los ingresos, permite que el Estado afronte positivamente las necesidades de los ciudadanos de un país”⁵⁶ para que como ya se ha dicho, no solo se satisfaga las necesidades que devienen del gasto público, sino para el perfeccionamiento del mismo régimen tributario. Es por ello que quizás la equidad es un tanto más compleja que las aseveraciones que hace Andrea Amatucci⁵⁷ al considerar que igualdad, (Amatucci la equipara a equidad), es únicamente el trato igualitario o la igualdad jurídica y de la ley.

6.2. Principio de progresividad

Cuando define Fernando Serrano Antón a la progresividad, deja claramente establecido cuales son los parámetros a los que un principio debe estar sujeto, y más aún cuando se habla de un principio tan básico e importante como el de progresividad; el profesor Serrano Antón resalta su importancia y establece que progresividad:

“Significa que quien más tiene ha de contribuir con más cantidad, de tal manera que a medida que aumenta su capacidad aumenta su contribución al sostenimiento de los gastos, pero de forma más que proporcional. Por tanto, la idea de la progresividad se conecta a la de justicia del sistema, de

⁵⁶ Yolanda Yupangui, “Aspectos constitucionales de la tributación”, en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, José Vicente Troya y Fausto Murillo, ed., Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011, p. 35.

⁵⁷ Véase Andrea Amatucci, “*Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*”, Bogotá, Ed. Temis S. A., 2011, p. 473.

tal manera, que solo podrá llegar a ser el sistema tributario justo en la medida en que sea progresivo.”⁵⁸

Deja muy clara la idea que quiso transmitir respecto a este principio; lo plantea como un principio universal, que no hace excepción de persona alguna, ya que no exime a nadie, sino establece que quien más capacidad contributiva tenga, más debe pagar y mientras menos capacidad tenga, debe pagar menos.

Para Alfredo Lewin Figueroa⁵⁹ el principio de progresividad, responde a un criterio más de política que de tecnicismo en sí.

Este autor asevera que la finalidad de la progresividad, es hacer justo al régimen, siendo el legislador el que debe atender a la capacidad contributiva de los particulares y que no se enfoque únicamente en la proporcionalidad del cobro sino en qué; quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma mayores obligaciones y quien tenga menos, de la misma manera ejerza sus obligaciones sobre el pago de impuestos.

Además indica que el tema de progresividad está muy ligado desde la perspectiva de los economistas a la redistribución de la riqueza y desde los juristas y filósofos, con el tema de justicia. Sin embargo, contrario a lo que manifiesta en su obra, se cree que la progresividad si depende de cada impuesto más que del régimen en general, pues cada impuesto tiene su forma particular de gravar, tiene sus propias tasas, tarifas, etc.⁶⁰

La operación de este principio, para hacer más fácil su comprensión y operación, establece una base distribuida en tablas progresivas ascendentes y descendentes, que se fijan por cada Administración en lo tributario dependiendo de ciertos indicadores

⁵⁸ Fernando Serrano Antón, *Los derechos y garantías...* op. cit., p. 166.

⁵⁹ Véase Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho...*, op. cit., p. 106

⁶⁰ *Ibídem*

económicos, de esa manera se puede determinar el rango al que pertenece, de acuerdo al lugar en el que se encasille según el monto de sus réditos.

José Osvaldo Casás advierte una distinción entre los conceptos de proporcionalidad y progresividad, pues en ciertos aspectos puede confundirse estos dos conceptos, pero claramente el autor los distingue indicando que “es proporcional cuando se mantiene constante o inalterada frente a un incremento en la base imponible⁶¹. [...] es progresiva cuando la tarifa varía frente al ascenso que pueda experimentar cuantitativamente el indicador, traducándose en un aumento del tributo [...]”⁶²

6.3. Principio de no confiscatoriedad

Complementariamente al principio de progresividad, se encuentra el principio de no confiscatoriedad, para efectos de este trabajo se lo puede identificar como un límite al principio de progresividad⁶³. Se podría considerar a un impuesto como confiscatorio, toda vez que la imposición de un determinado impuesto, absorba una parte esencial de la renta o del patrimonio del contribuyente, para que pueda darse un justo cumplimiento de este gravamen. “Se trata, a fin de cuentas, de un límite explícito a la progresividad del sistema tributario en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución [...]”⁶⁴. Felipe Iturralde Dávalos⁶⁵ habla de un posible efecto en caso de que un impuesto evidencie la existencia de confiscatoriedad.

⁶¹ Se refiere a base imponible como la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto

⁶² José Osvaldo Casás, *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 1ra Ed, Buenos Aires, Ed. Marcial Pons, 2008, p. 248.

⁶³ Véase *Ibíd.*, p. 167.

⁶⁴ *Ibíd.*

Si este límite que plantea Serrano Antón, no estuviera determinado por este principio, desincentivaría el pago de ciertos impuestos e inclusive creería que el contribuyente vería las formas para no pagar aquellos impuestos que no respeten este principio o mejor dicho, este “límite”.

El principio general indica que los impuestos no son confiscatorios tal y como lo indica Victor Ukmar⁶⁶; sin embargo, en ciertos casos, un impuesto, por más que este reconocido, el principio general en la ley, puede ser en ciertas y determinadas circunstancias, confiscatorio, esto podría llegar a ocurrir por ejemplo en el impuesto a las herencias, legados y donaciones; José Osvaldo Casás⁶⁷ mantiene esta posición.

6.4. Principio de capacidad contributiva y capacidad económica

La doctrina a nivel latinoamericano, italiano y alemán han identificado muy adecuadamente cada una; sin embargo, la doctrina española tiende a confundirlas, y toman a la capacidad contributiva como un indicador, y no como el deber que se tiene de contribuir al Fisco, para solventar el gasto público en la medida de su capacidad económica.

Al someter el análisis desde el punto de vista de la doctrina Española, se ha considerado a la capacidad económica como aquella por medio de la cual se manifiesta la riqueza de una u otra manera, ya sea por un ingreso, un hallazgo, sueldo o salario, intereses, etc., esta manifestación de riqueza, modifica de manera temporal la situación económica

⁶⁵ Felipe Iturralde Dávalos, “Principios Tributarios en el ámbito del derecho positivo”, en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, José Vicente Troya (ed. lit.) y Fausto Murillo, ed., Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011, pp. 172 y 173.

⁶⁶ Véase Victor Ukmar, *Principios comunes del Derecho...* op. cit., pp. 72 y 73.

⁶⁷ Véase José Osvaldo Casás, *El tributo y su aplicación...* op. cit., pp. 244 - 248.

del contribuyente, pero eso no implica que todo ese ingreso sea para contribuir, y no todo tampoco produce un hecho generador; este ingreso está sujeto a gastos y egresos, por lo que la capacidad económica es un presupuesto, indicador o índice de existencia de capacidad contributiva.

Sin embargo, puede darse una situación particular, que es cuando la capacidad económica no es un indicador de la capacidad contributiva. Para entenderlo mejor se lo explicará con un ejemplo, cuando una persona adquiere un préstamo adquiere capacidad económica porque posee efectivo, tiene una capacidad que se basa en el flujo y facilidad de disponer de dinero en ese momento, pero a pesar de eso, no implica que tenga capacidad contributiva ya que esta fluidez económica, implica por detrás un gran pasivo que en algún momento determinado será una obligación que deberá ser cumplida.

No obstante, el que se tenga un enorme pasivo, no implica que se extinga el deber de contribuir, pues este según lo manifiesta José Osvaldo Casás⁶⁸ contribuir viene a formar un presupuesto para la existencia misma del Estado, por lo tanto, este deber de cierta manera, se convierte en una cultura para los ecuatorianos de pagar los impuestos⁶⁹, que se encuentran establecidos en la ley, y más que nada, empezar a hacerlo como cultura y no únicamente por sentirse amenazados por el Fisco.

En líneas anteriores, se ha referido al caso español, como se ha citado anteriormente en el artículo 31.1 de la Constitución de España, hace referencia al “deber de contribuir en la medida de la capacidad económica en un sistema tributario justo sobre la

⁶⁸ Véase José Osvaldo Casás, “*El deber de contribuir como presupuesto...*” pp. 227 – 259.

⁶⁹ Constitución de la República del Ecuador. op. cit., Artículo 83. Numeral 15, aquí se indica: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: [...] 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley. [...]”.

base de los principios de equidad, no confiscatoriedad, progresividad [...]”⁷⁰, este enunciado constitucional, manifiesta claramente una concepción de la capacidad económica como un indicador económico, es decir, únicamente como un indicio que permite calificar al contribuyente, como alguien que tiene suficiente liquidez económica o no, sobre un sistema con una estructura asentada sobre los principios de equidad, no confiscatoriedad y progresividad.

Este precedente permite identificar precisamente que, como concibe la Constitución de España a la capacidad contributiva, es cuestionable, ya que la comprende como un indicador económico únicamente; sin embargo, si se trata de definir al principio de capacidad contributiva y no a un indicador económico, se encuentra a un principio que garantiza los derechos de los administrados y restringe las atribuciones de quien lo administra, aunque “si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica”⁷¹, pueden existir ciertos elementos adicionales que deben considerarse y que se los verá a continuación.

El autor Francesco Moschetti hace un acercamiento muy detallado de este principio, y lo define muy claramente, diferenciando lo que es la capacidad contributiva de la capacidad económica; estableciendo parámetros útiles para considerar ciertos indicadores adecuados, para identificar la importancia de la capacidad contributiva con relación a cada efecto económico gravado, y los elementos que lo componen.

El autor indica que el principio de capacidad contributiva es “[...] una aptitud que revela algunos índices parciales que son manifestaciones directas de una cierta

⁷⁰ Constitución de España publicada en Registro Auténtico Nro. 1818, de fecha 1 de enero de 1812. Referencia Boletín Oficial del Estado-A-1978-31229 núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Artículo 31.

⁷¹ Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de estudios fiscales, 1980, p. 276.

disponibilidad económica limitada y manifestaciones indirectas de la disponibilidad económica global”⁷²(sic)

De este primer concepto se identifica que el principio de capacidad contributiva es efectivamente una manifestación de una cierta disponibilidad de recursos económicos; sin embargo, lo que es importante en esta cita, es el carácter general y específico que el autor da a esta cantidad económica, refiriéndose de manera general a aquella manifestación indirecta de disponibilidad económica global, refiriéndose a esta como un hecho económico, tal como se refiere la “técnica fiscal” o “técnica de los impuestos”, con cuyos argumentos y elementos se comparte plenamente, define a los *índices de capacidad contributiva*, tales como: renta global, patrimonio global, gasto global, incremento patrimonial y los incrementos de valor; y el factor específico de este concepto hace referencia al impuesto como tal, es decir, el IR, IVA, el impuesto a las herencias, legados, donaciones y hallazgos, etc.

Para que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que se grave cada índice que justifica esa riqueza, de esta manera se vuelve justificable y sobre todo; este principio contribuye para que los índices en cada impuesto o en cada efecto económico gravado, sea más justo. Por este motivo, y en concordancia con el autor, se considera que el principio de capacidad contributiva, hace una distinción general y específica, siendo la una abstracta y la otra concreta, dependiendo de cada caso específico.

Adicionalmente a esta inevitable relación que debe existir entre cada principio que regula el régimen tributario del Ecuador, es importante destacar que para que el principio

⁷² Véase *Ibíd.*, p. 263.

de capacidad contributiva se vuelva operativo, no debe ser únicamente la idea de recaudar porque el contribuyente cuenta con recursos patrimoniales o de recaudar porque el Estado tiene la necesidad de cubrir las necesidades colectivas, sino porque en realidad se ha hecho una personalización de la situación personal y familiar del contribuyente, referente a cada impuesto o cada índice económico.

De esta manera se puede decir que para el efectivo cumplimiento del principio de capacidad contributiva, debe individualizarse sus efectos, requisitos y elementos en relación a la *aptitud* de que impuesto se vaya a considerar.

Al respecto Moschetti indica “una vez admitido, en efecto, que el principio de capacidad contributiva requiere una multiplicidad de impuestos distintos (y complementarios) entre sí, no se puede pretender que cada uno de ellos cumpla de igual modo el requisito de personalidad”⁷³, entonces, tal como menciona el autor, es indispensable que para cada impuesto se determine la personalización de cada impuesto; es decir, que “la aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares [...] la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tiene, incluso en lugar de los que no tienen.”⁷⁴

Es muy necesario que para la materialización de este principio, cada impuesto, sea tomado individualmente, considerando la aptitud que tiene inclusive cada individuo con relación a cada impuesto, para poder contribuir, es decir, el concepto de capacidad contributiva, se refiere a la potencia económica global de cada sujeto.

⁷³ *Ibíd.*, p. 267.

⁷⁴ *Ibíd.*

Ahora bien, respecto a la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, según el autor antes citado, “[...] la capacidad contributiva, aun presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella”⁷⁵, de esta cita se puede entender que efectivamente hay una diferencia entre ellas, y que mal se haría en tomarlas como sinónimos. Pues “si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que no pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución.”⁷⁶

De lo anteriormente dicho, queda claro que el principio de capacidad contributiva, tiene inmerso en su concepto que a los contribuyentes, no pueden agrupárselos de manera global, sino individualmente, considerando los elementos que se han expuesto, no solamente aplicar los principios de equidad, proporcionalidad, progresividad, etc., a cada individuo y gravar valores que tengan o no aptitud económica para ser gravados, al contrario, debería hacerse un análisis de juicio, una valoración y una estimación de la idoneidad para que un determinado contribuyente sea idóneo para contribuir con el gasto público.

De todo esto que Francesco Moschetti puntualiza diciendo que la “capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”⁷⁷. Este concepto puede ser acoplado a nuestra realidad y considerando que nuestras exigencias,

⁷⁵ *Ibíd*em, p. 275.

⁷⁶ *Ibíd*em, p. 276.

⁷⁷ *Ibíd*em, p. 277.

derechos y garantías son las que igualmente están contempladas en nuestra Carta Magna Ecuatoriana.

Se ve entonces que efectivamente, el principio de capacidad contributiva es un fuerte elemento que contribuye con nuestra búsqueda de la justicia tributaria, ya que al estar en íntima relación con otros principios como el de equidad, proporcionalidad, progresividad, etc., hace que su ausencia imposibilite la materialización de la justicia en los impuestos; ya sean vistos como un indicador, tal como lo describe en la Constitución de España; o ya sean entendidos como aquel conjunto de indicadores que determinan la aptitud de cada individuo con relación al régimen en general y a cada impuesto o indicador económico que genera obligaciones tributarias.

Puede ser visto este principio como la idea de que cada persona, sea esta natural o jurídica tiene una cierta capacidad para soportar una determinada carga tributaria, la cual justamente por medio del principio de justicia tributaria haría que esta carga u obligación tributaria no sea más de lo que puede ni menos de lo que debe.

Tomando las palabras de Yolanda Yupangui se concluye que “este principio debe ser tomado, no como una simple recomendación o un ideal de la política tributaria, sino como un factor determinante de la justicia tributaria”⁷⁸ En resumen, capacidad contributiva, significa la fuerza económica de los sujetos o de los hechos previstos en el hecho imponible⁷⁹; este es el concepto que se tomará como válido para los efectos de este trabajo, pues se trata de una idea sencilla pero completa de lo que conlleva la capacidad del contribuyente, no como un indicador sino como un principio.

⁷⁸ Yolanda Yupangui, “Aspectos constitucionales de la tributación”, en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador* José Vicente Troya y Fausto Murillo, ed., Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011, p. 29.

⁷⁹ Véase Victor Ukmar, *Principios comunes del Derecho...* op. cit., p. 63.

Hasta aquí los principios tratados uno a uno, resaltando y mencionando la cercana relación y hasta interdependencia de cada uno con la justicia tributaria, mostrando que dentro del ámbito de la justicia tributaria material, sería imposible concebirlos por separado o quebrantarlos de manera inverosímil.

Hay que procurar que en la parte normativa y la parte operativa de cada impuesto cumplan los principios lo más rigurosamente posible, aunque es evidente que esta premisa, no siempre se cumple, pero esto no debería dar carta abierta al descuido e inobservancias de la ley.

7. En conclusión, el principio de justicia aplicado a la tributación

Se advierte que la justicia tributaria es un principio preconcebido en la Constitución como un principio intrínseco del régimen ya que como se conoció en líneas anteriores, el Estado ecuatoriano busca la justicia como un pilar fundamental de la estructura del Estado, no obstante, el concepto de justicia tributaria no está reconocido expresamente.

El contribuyente busca explicaciones, y lo que definitivamente nunca va a hacer falta es quien cuestione a las arcas estatales; sin embargo, es evidente que algunas veces escaseará quien responda a aquellas inquietudes. El Fisco pretende ser más justo y efectivo por lo que pretende ser más operativo. Desde el punto de vista del autor, el régimen tributario ecuatoriano, trata ampliamente la justicia tributaria, a pesar de no estar contemplado expresamente como un principio tributario en nuestra normativa.

La preeminencia en la observancia de este principio así como el de todos los demás que se han desarrollado en este capítulo es muy importante; sin embargo, es difícil hablar de una perfecta fusión o reunión de todos los principios tributarios en un mismo impuesto.

Quizás puede llegar a parecer un tanto irónico que se falte a principios constitucionales expresamente reconocidos por la norma, no obstante, al ser un régimen perfectible, se debería replantear de manera objetiva y positiva para proponer factores de cambio que permitan contribuir con la reestructuración y la sistematización de un sistema tributario que se encuentra en construcción como el ecuatoriano.

El esfuerzo del legislador por codificar y dejar sentado de forma expresa aquella idea de tributación justa, cada vez ratifica la naturaleza perfectible del régimen ecuatoriano; sin embargo, tomando las palabras de Tomas de Aquino “el legislador no puede atender a todos los casos singulares, formula la ley de acuerdo con lo que acontece de ordinario, mirando a lo que es mejor para la utilidad común”⁸⁰.

Yolanda Yupangui, anota sobre la realidad del Ecuador un aporte muy a lugar, “Nuestros asambleístas, al elaborar las leyes tributarias tienen y han tenido siempre una gran meta: *alcanzar una “tributación justa”*, contrario a la opinión que existe de que “la tributación justa no existe” o de que “la tributación justa es imposible, inútil e inalcanzable” [...]”⁸¹

Esta realidad persigue la obtención de justicia, que dicho sea de paso, depende tanto de la Administración como del administrado, “gravando equitativamente los ingresos,

⁸⁰ Santo Tomas de Aquino, *Suma de Teología*. Madrid, Segunda Edición, Ed. Biblioteca de Autores Cristianos, 1994, p. 117.

⁸¹ Yolanda Yupangui, “Aspectos Constitucionales...”, op. cit., p. 34.

lo que permite que el Estado afronte positivamente las necesidades de los ciudadanos de un país”⁸², de esta manera se vuelven efectivos los principios de: igualdad, suficiencia, proporcionalidad, efectividad, equidad, y de un principio que no se ha tratado, pero que va igualmente de la mano con el tema de justicia, un principio que sirve como un vehículo para llegar al fin como lo es la justicia tributaria.

Este principio es el de redistribución de las rentas⁸³, permite que, gravando más a quien tiene más, y menos a quien tiene menos, se produzca una distribución más equitativa de las rentas, a través de un conducto que permita que las personas que las rentas de las personas que tienen más, se distribuya entre quienes tienen menos, y viceversa, quienes tienen menos, tengan un poco más.

Si bien es verdad, las rentas ya han sido asignadas; sin embargo, el Estado debe velar para que en aplicación del principio de igualdad, capacidad contributiva, equidad, etc., las rentas que permanecen en el patrimonio de una persona que tiene mucho, pueda ser distribuido de manera más equitativa con el resto de personas que tienen menos. De ahí el principio general de redistribución de las rentas. La razón principal por la que debe verse la capacidad contributiva en este tipo de impuestos, es justamente para que tampoco se asfixie

⁸² *Ibíd*em, p. 35.

⁸³ Plan Nacional para el Buen Vivir, aprobado en sesión de 24 de junio de 2013 del Consejo Nacional de Planificación, mediante Resolución No. CNP-002-2013. Como parte de los objetivos, se ha establecido que “El sistema económico social y solidario, “además de establecer una serie de principios y pautas de interacción social, busca alternativas de acumulación, redistribución y regulación, y nuevas formas de coordinación democrática de la sociedad”

De esto resalta que el Plan Nacional para el Buen Vivir, ha establecido metas basadas en la solidaridad, y redistribución.

Como el objetivo 8 se encuentra el Consolidar el sistema económico social y solidario, de forma sostenible y dentro de las cuales una de las políticas justamente promueve lo siguiente:

8.4 Fortalecer la progresividad y la eficiencia del sistema tributario y de cuyas metas también se desprende

8.1 Aumentar la contribución tributaria al 16,0%.

Esto deja sentado claramente que como parte del Plan para el régimen económico, se encuentran modificaciones en las políticas de progresividad y eficiencia tributaria, aumentando la contribución al 16%.

al contribuyente que tiene más, porque puede que las principales fuentes que permiten que una persona tenga más, se agoten.

Todos estos principios, conjuntamente con la solidaridad que está tratada y definida en el Plan Nacional del Buen Vivir, son el vehículo para lograr la justicia tributaria, que vendría a ser el fin de todo el régimen tributario vigente y que efectivamente lleva al desarrollo del segundo capítulo, que abordará las cuestiones normativas y las cotejará con la práctica, se evidenciarán los hechos económicos que producen impuestos, y se canalizarán hacia el objetivo que cada uno persigue, se tomará a la renta como un hecho económico, tal como lo sugiere la técnica fiscal sustentada en este trabajo, y se analizará efectivamente la materialización del principio de justicia tributaria en el Impuesto a la Renta y los impuestos al patrimonio, que son gravados conjuntamente con el Impuesto a la Renta en el Ecuador.

CAPÍTULO II

ACERCAMIENTO HISTÓRICO Y ANÁLISIS DE LA MATERIALIZACIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Después de referirse a cada uno de los principios, alcances y efectos de la justicia tributaria sobre la base de las opiniones, investigaciones o documentos doctrinarios que han producido los autores citados, acerca de la materia de investigación; se verá que la parte dogmática y doctrinaria brinda muchos insumos para el análisis; sin embargo, hay que tomar en cuenta otras especificaciones y hacer otras consideraciones referentes al principio de justicia tributaria.

Puede que por falta de norma, falta de efectividad o inexistencia de los métodos de control del Estado, el régimen tributario vigente, genere ciertas injusticias en su funcionamiento, pero la justicia “puede entenderse como la supresión de las desigualdades inequívocas”⁸⁴, y es por este motivo que se debe manejarla como el sustento del régimen ecuatoriano.

Parafraseando lo que mencionan Ana Rivadeneira y Carlos Marx Carrasco, la justicia no significa que exista una igualdad, de personas con iguales ingresos, ideas, que persigan iguales ideales. La justicia implica mucho más que eso, implica poder llevar una vida como deseen pero siempre dentro de la esfera de la tolerancia, razón, conciencia y por sobre todo respetando lo que es *justo* considerando los que es justo para nosotros y para los demás.⁸⁵

El enfoque de un régimen justo, debe ser visto desde una perspectiva mucho más objetiva, y eso conduce al siguiente extracto:

⁸⁴ Ana Rivadeneira Alava y Carlos Marx Carrasco, “De la imposición al pacto...” op. cit., p. 29.

⁸⁵ *Ibíd.*, pp. 30 – 33.

“El Estado, si ha de constituirse como un Estado justo, está llamado a intervenir y a mejorar la situación de equidad (en varios aspectos o esferas) a través de sus políticas públicas, como un medio para garantizar las libertades reales de la gente. Las esferas en las que se debe procurar la equidad (o reducir las desigualdades desmedidas, para ponerlo en términos más realistas) deben definirse al nivel de toda la sociedad (y también aquí se debería procurar los mecanismos para que todos tengan la libertad de participar). En este sentido, el rol que los ciudadanos, o al menos la mayoría de ellos, esperan que el Estado sea también el resultado de una concepción de lo *justo*.”⁸⁶

Se considera que es muy importante destacar el principio de igualdad en esta relación tributaria, para que los derechos y obligaciones sean iguales tanto para la Administración como para el administrado; para que las restricciones o mecanismos de control, sean idóneos para dar seguridad jurídica.

Por un lado el contribuyente; quien está obligado solidariamente a pagar un impuesto, conforme a su incremento patrimonial, su consumo o la renta adquirida; y por otro lado, el Estado obligado a satisfacer las necesidades colectivas, lo cual determina la existencia de aquella relación jurídica entre los sujetos.

Por todo esto, el Estado ha tomado como su misión, el desarrollo del régimen tributario que trate de cumplir los principios establecidos en la Constitución y la norma tributaria. Por otro lado, la misión de todos los contribuyentes, es la de procurar dar cumplimiento de lo establecido expresa y tácitamente entre las partes.

De lo antes expuesto, se identifica que la revisión normativa, el análisis operativo y verificación de los hechos y recursos fácticos brindarán una visión muy clara de lo que conlleva esta relación jurídica entre el administrador y el administrado, al idear un régimen impositivo basado en una Constitución garantista como la ecuatoriana.

Se iniciará el desarrollo de este segundo capítulo, con un breve acercamiento de los momentos que marcaron el origen impositivo; posteriormente se tratará la lógica

⁸⁶ *Ibíd*em, p. 41.

normativa que regula la operatividad de estos impuestos y se describirá su funcionamiento; finalmente se desprenderán conclusiones, que fusionarán los contenidos del primer capítulo y los contenidos del segundo capítulo para que el razonamiento final permita evidenciar la materialización o no de la justicia tributaria en el régimen ecuatoriano vigente.

1. Introducción a la historia impositiva en Ecuador

A continuación, se hará una reseña breve sobre los hitos históricos que han sido fundamentales en el desarrollo impositivo ecuatoriano, se los ha clasificado basado en la recopilación cronológica de Daniela Erazo⁸⁷ y de Diana Chilibingua Carvajal y otros⁸⁸, Eduardo Riofrio Villagomez⁸⁹ y Carlos Espinoza⁹⁰, entre otros autores, se destacará algunos de los cambios históricos relevantes a lo largo de la evolución del régimen tributario ecuatoriano.

El inicio del mundo comercial da inicio con el trueque, como el intercambio de los objetos que algún valor tenían en la época antes a la colonia; seguido por el impuesto al uso de tierras que cobraba el colono a quienes la utilizaban para la agricultura, vivienda, etc. En la época colonial, “la tierra se constituyó en el eje central del sistema económico, dando lugar a la denominada estructura feudal”⁹¹

⁸⁷ Véase Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, Quito, Ed. CEP. Primera Edición, 2013, pp. 59 - 228.

⁸⁸ Véase Diana Chilibingua Carvajal, Carlos Marx Carrasco y José Ramírez Álvarez, “Historia de la Tributación en Ecuador: Cambios sociales y organizacionales, en *Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya Yala, 2012, pp. 157 – 218.

⁸⁹ Véase Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Hacienda Pública*, en Libro III, *Teoría de los impuestos directos y principios generales de su aplicación*, Quito, Quinta Edición, Ed. Casa de la cultura ecuatoriana, 1957.

⁹⁰ Véase Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador*, Barcelona, Primera Edición, Lexus Ed., 2009.

⁹¹ Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica...*, op. cit., p. 62.

Bajo estas circunstancias se expide el primer cuerpo legal, la “Constitución Política Española de 1812” cuyo contenido visibiliza los primeros indicios del sistema hacendista Español, constituido en el Ecuador y se establece por primera vez una contribución en proporción de sus haberes⁹².

Eduardo Riofrío Villagómez indica que la tributación da inicio en el siglo XVI, con pequeñas pero notables manifestaciones impositivas, como el Impuesto a los Indios, la capacitación a indígenas, y las contribuciones a la vialidad.⁹³

En el siglo XVI nace el impuesto de los quintos reales, las alcabalas, el almojarifazgo, la venta de aguardiente y el diezmo;⁹⁴ sin embargo, aunque ya existían algunos impuestos, Carlos Espinoza apunta “que la mitad de los impuestos recolectados en las colonias españolas en América se destinaba a solventar los gastos de la Administración colonial y, la otra mitad se remitía a España.”⁹⁵

En el siglo XVIII se tiene una gran dependencia de los impuestos indirectos por la rapidez con la que se los podía recaudar y la inmediata disposición de los fondos; paralelamente se empieza a cobrar los impuestos al consumo y de esta manera permanece hasta la crisis de 1830, que es cuando se desintegra la Gran Colombia y el Ecuador se independiza y pasa a formarse como una República independiente⁹⁶. En el mismo año se

⁹² Constitución Política Española de 1812, publicada en Registro Auténtico Nro. 1818, de fecha 1 de enero de 1812.

⁹³ Véase Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Hacienda Pública*, en Libro III, *Teoría de los impuestos directos y principios generales de su aplicación*, Quito, Quinta Edición, Ed. Casa de la cultura ecuatoriana, 1957, p. 14-15.

⁹⁴ Véase Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica...*, op. cit. p. 65 - 68.

⁹⁵ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador*, Barcelona, Primera Edición, Lexus Ed., 2009, p. 240.

⁹⁶ Véase Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica...*, op. cit. pp. 67 – 87.

elabora la primera Constitución Ecuatoriana⁹⁷, en esta época de independencia los impuestos directos disminuyeron importancia⁹⁸

A pesar de la evidente prioridad que tenía la imposición indirecta, “el régimen seguía siendo ineficaz, ya que estaba caracterizado por tributos injustos que poco aportaban al Estado”⁹⁹, de aquí se desprende que el Estado no miraba la capacidad de cada persona sino al contrario aplicaba a todos por igual, esto hacía evidente los *indicios de injusticia* que se presentaban en la época.

En el período de 1870 a 1890 hubieron grandes avances en el ámbito tributario; para Daniela Erazo en esta época, “[...] tendía a una orientación mixta; es decir, por una parte fiscalista por cuanto el Estado buscó la generación de mayores ingresos a través de la recaudación de tributos, y por otra parte, en pro de los administrados, ya que se abolieron impuestos que por años perjudicaban los derechos de los contribuyentes.”¹⁰⁰

De acuerdo a la autora, en esta etapa se evidencia un interés de parte del administrador de mejorar el funcionamiento del sistema tributario y encontrar un equilibrio justo entre el contribuyente y el Fisco.

Más adelante, durante el período de Eloy Alfaro, en 1912, nace como parte de la propuesta fiscal, para tratar de corregir en algo la crisis de aquella época, el impuesto a las sucesiones¹⁰¹, así también como las reformas a los capitales de giro y las alcabalas.¹⁰² Estos impuestos son probablemente el origen de los impuestos al patrimonio, como el impuesto a las herencias, legados y donaciones tal como se lo conoce en la actualidad.

⁹⁷ Constitución Política del Ecuador de 1830, Registro Auténtico No. 1830, con fecha 14 de junio de 1830.

⁹⁸ Linda Alexander Rodríguez, “*Estudio Introductorio*”, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, p. 24.

⁹⁹ Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica...*, op. cit., p. 80.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, p. 119.

¹⁰¹ Véase Salvador Lara, *Breve historia contemporáneo...*, op. cit., p. 444.

¹⁰² Daniela Erazo Galarza, *Evaluación histórica...*, op. cit., p. 136.

En el mismo siglo, se introducen dos principios vitales para la tributación, se trata del principio de progresividad y el de capacidad contributiva; esto y los continuos esfuerzos del legislador da como resultado, que en 1921 se presente un proyecto de Ley del IR¹⁰³, hecho sin precedentes y que traería grandes cambios al país.

Pocos años más tarde, después de muchas y largas discusiones, en 1925 *entra en vigencia en el Ecuador, el Impuesto a la Renta*, del cual inicialmente “se distinguían las tres categorías clásicas: renta del trabajo, del capital y las mixtas. Cada categoría tenía su escala progresiva, a pesar de su carácter todavía real, y se concedían rebajas por cargas de familia, amén de la deducción general”¹⁰⁴ Se considera un impuesto que grava al fin de manera justa la manifestación de la riqueza y evidencia el continuo esfuerzo de introducir principios como los antes indicados, para que den una idea de justicia más clara al contribuyente, en su obligación de contribuir.

Los problemas tributarios y la crisis económica no tardaron en llegar; es por ello que en los años 20, Isidro Ayora solicitó la ayuda de Edwin Walter Kemmerer y en 1925 llegó al país y planteó recomendaciones de ajuste fiscal que promovieron la unificación y simplificación del sistema impositivo ecuatoriano e indujeron al crecimiento de la tributación directa, y resaltó la importancia del protagonismo de principios como el de progresividad, capacidad contributiva, equidad, etc.¹⁰⁵

La misión Kemmerer representó grandes cambios para el Ecuador, permitió que los contribuyentes gocen de más derechos, convirtió al régimen tributario ecuatoriano en un

¹⁰³ Proyecto de Ley del impuesto a la renta, publicado en Registro Oficial No. 327, de fecha 15 de octubre de 1921.

¹⁰⁴ Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Hacienda...* op. cit., p. 205.

¹⁰⁵ Diana Chilingua Carvajal, et al., “Historia de la Tributación...” op. cit. p. 171.

mecanismo más justo; no por lograr una mayor recaudación¹⁰⁶ sino por la seguridad que ofreció a los contribuyentes de que los impuestos que pagaban eran más justos que antes.

La misión Kemmerer se enfocó en retomar la estabilidad económica y planteó 5 direcciones para el funcionamiento de esta nueva política fiscal que estaba en camino:

- 1) Recolectar datos estadísticos,
- 2) Contrastar los datos e identificar los puntos que necesitan mayor análisis,
- 3) Revisión de las fuentes de ingreso del Estado,
- 4) Clasificación de los Impuestos en Directos e Indirectos,
- 5) Simplificación del elemento impositivo de los impuestos.

Por la misma época en 1941, el *impuesto al patrimonio* fue creado, y se estableció una tarifa del 2%. En respuesta a la constante y ferviente búsqueda de la simplificación del régimen fiscal, en el año de 1963, por medio de Registro Oficial 490 del 25 de junio de 1963, en el decreto ley de emergencia No. 29 del gobierno de aquella época (Carlos Julio Arosemena Monroy), finalmente se recompiló todas las normas tributarias en un solo *Código Fiscal* y se las introdujo dentro de este cuerpo normativo, fruto del sacrificio y esfuerzo de muchos años de desarrollo y trabajo en el régimen ecuatoriano¹⁰⁷.

En este proceso de depuración, se derogaron 1208 impuestos, y se los simplificó en 100 otros impuestos, se abolió y se dejó solamente lo que se creyó pertinente y necesario para la época¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador*, Colombia, Ed. Fondo de la cultura económica, 2009, p. 466. El presupuesto era de 25 millones en 1925 pero subió a 44 millones en 1926, 65 en 1927 y 50 en 1928. El Ecuador apenas llegaba por entonces a los 2 millones de habitantes.

¹⁰⁷ Véase Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, op. cit., p. 84.

¹⁰⁸ Véase Eugenio Armando Jaramillo Vega, *Sinceramiento tributario todos los 80 impuestos*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 4.

Como resultado de todo este cambio político - fiscal “tenemos la expedición del *Código Tributario* mediante Decreto Supremo 1016'A del 6 de diciembre de 1975, publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre del mismo año”¹⁰⁹, labor que fue reconocida no solo por los juristas a nivel nacional sino internacional.

En síntesis se puede decir que a finales de los años 50 entra en vigencia del Código Fiscal, a inicios de los años 60 se expidió el Código Tributario, a mediados de los 70s se emitió la Ley de Régimen Tributario Interno, a finales de los años 80¹¹⁰ se dio la institucionalización de la planificación en la organización estatal.

La década de los años 90 dio inicio con una marcada inestabilidad e incertidumbre económica que implicó ajustes económicos y tributarios grandes causados por el enfrentamiento bélico con el Perú en la Guerra del Cenepa de 1995, que resultó convirtiéndose en el gasto más costoso de la historia nacional¹¹¹; años más tarde, en 1997 se creó el Servicio de Rentas Internas (SRI), mediante la ley 41 publicada en el Registro Oficial 206 del 2 de diciembre del mismo año con la idea de manejar la política fiscal sobre la base de la equidad, justicia y la redistribución de las rentas. En este período hubo una primacía de los impuestos indirectos; los impuestos indirectos llegaron al 64% y los directos al 36% del total de la recaudación por impuestos de ese año.

De los eventos antes mencionados como la guerra del Cenepa y sumado la crisis política y energética, la caída del precio del petróleo, el fenómeno de El Niño, y una

¹⁰⁹ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana*, Quito, Primera Edición, Edipcentro Ed., 2010, p. 84.

¹¹⁰ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Ley 56 Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.- En esta Ley se recogen los Impuestos como el Impuesto a la renta, IR, Impuesto a los consumos especiales y los impuestos de las empresas petroleras, mineras y turísticas y la forma en como estas debían cancelar el Impuesto a la renta. En términos generales, la estructura de esta ley se mantiene de la misma manera hasta la actualidad.

¹¹¹ Véase Diana Chilingua Carvajal, et al., “Historia de la Tributación...” op. cit., p. 205.

profunda crisis bancaria del sector financiero en general; provocaron que durante el período de Sixto Durán Ballén en 1999 por primera vez se desate la mayor crisis financiera de la historia Ecuatoriana.¹¹²

Toda esta enorme crisis produjo una revuelta a nivel nacional, se iniciaron los estudios de una posible dolarización y el domingo 9 de enero de 2000, se tomó la decisión de dolarizar la economía nacional como la única alternativa frente a la crisis económica y financiera del país, dicha decisión fue ratificada el 22 de enero de 2000, por Gustavo Noboa, quien asumió el gobierno central después del derrocamiento de Jamil Mahuad.

A inicios del siglo XXI, apenas acostumbrándose a la idea de tener el dólar como moneda de circulación regular, y se presentaban algunas irregularidades con el precio de los bienes muebles e inmuebles e inclusive los bienes de primera necesidad; sin embargo, con el tiempo la economía fue dando pasos más firmes, los precios se regularon y de igual manera los impuestos. Durante la época de 2000 hasta 2011 hubo una participación recaudatoria promedio del 36% de los impuestos directos y del 64% de los impuestos indirectos. Situación que demuestra una clara prevalencia a los impuestos indirectos.

En esta época hubo una corta bonanza económica provocada por factores como la dolarización, la subida del precio de los derivados del petróleo y también la renegociación de la deuda externa, esto permitió reducir los estragos de la inflación que invadió a finales de la década pasada.

El 29 de diciembre de 2007 entró en vigencia la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria (LRET); esta trajo grandes cambios al aparato fiscal en cuestiones de justicia, equidad y reorganización del régimen.

¹¹² *Ibidem*, pp. 201 – 206.

Finalmente la Asamblea Constituyente, conformada por 130 Asambleístas, representantes de los partidos y movimientos políticos del país, elegidos por referendo popular el 15 de abril de 2007, con facultades plenipotenciarias redactaron la nueva Constitución que fue aprobada en el referendo Constitucional 28 de septiembre de 2008, misma que estableció varios parámetros y principios del Régimen del Buen Vivir¹¹³. Hasta aquí el recuento histórico.

2. Renta

Para hablar de la renta como objeto imponible, es preciso definirla desde la doctrina y estudiarla como el hecho económico que origina el cobro de un impuesto, dicho esto, cabe iniciar señalando que existe una concepción tradicional de renta, en la que se considera no solo la percepción de ingresos, sino también los acrecimientos patrimoniales, es decir, herencias, donaciones; de hecho se advertirá este efecto para explicar por qué el Ecuador considera una renta al impuesto a las herencias, legados, donaciones y hallazgos y lo grava conjuntamente con el IR.

Al respecto, el Profesor Dino Jarach entrega una idea a lo que se refiere al término renta, afirmando que “La renta (o rédito) ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice

¹¹³ Plan Nacional para el Buen Vivir 2009 – 2013, es el instrumento del Gobierno Nacional para articular las políticas públicas con la gestión y la inversión pública.

El Plan cuenta con 12 Estrategias Nacionales; 12 Objetivos Nacionales, cuyo cumplimiento permitirá consolidar el cambio que los ciudadanos y ciudadanas ecuatorianos con el país que anhelamos para el Buen Vivir.

El Plan fue elaborado por la SENPLADES en su condición de Secretaría Técnica del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa, conforme el Decreto Ejecutivo 1577 de febrero de 2009 y presentado por el Presidente Rafael Correa Delgado, para conocimiento y aprobación en el Consejo Nacional de Planificación.

de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.”¹¹⁴

Recordando lo que se ha dicho, la renta es la aptitud del contribuyente que más representatividad tiene de capacidad contributiva, por la percepción de ingresos y acrecimiento patrimonial verificado a nombre del mismo.

El término *renta* es igual al ingreso neto total de una persona; pero también a los productos netos de fuentes determinadas: renta de sueldos capitales y títulos mobiliarios, etc. Este término equivale al concepto de ingreso neto global.¹¹⁵

El término *rédito* lo usa la doctrina y la legislación tributaria, para señalar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta; en plural para suma de los réditos de distintas fuentes. El “impuesto a los réditos” sinónimo de “impuesto a la renta”.¹¹⁶

El término *ganancias*, usado en plural indica ingresos netos de determinadas fuentes, o en singular indica renta neta global. *Réditos* y *ganancias* son sinónimos de *productos* esto es los rendimientos netos de fuentes determinadas.¹¹⁷

2.1 Sobre el concepto de Renta

Para dar un concepto de renta o rédito, se desarrollarán 3 teorías que defiende la doctrina y que son fundamentales:

¹¹⁴ Dino Jarach, *Finanzas Públicas: Esbozo de una teoría general, Capital General*, Cangallo Ed., 1978, p. 471.

¹¹⁵ Véase Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot Ed., pp. 471 – 509.

¹¹⁶ Dino Jarach, *Finanzas Públicas: Esbozo...*, op. cit., pp. 357 y 358.

¹¹⁷ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y...*, op. cit., p. 472.

- a. La teoría de las fuentes;
- b. La teoría del incremento patrimonial neto más consumo; y,
- c. La teoría de Irving Fisher.

a) Teoría de las fuentes

Dino Jarach asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico, de una fuente *permanente*, *deducidos* los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. Se suelen agrupar estas rentas en rentas de capital puro, rentas del trabajo puro y rentas mixtas del capital y del trabajo.

Gravar la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene *periódicamente*, demuestra su capacidad económica normal, excluyendo ganancias ocasionales o eventuales. Una crítica a esta fuente es que solo se grave el producto del trabajo y no esté la ganancia eventual u ocasional. Pero al gravar las ganancias no periódicas se generaría la desigualdad, porque se generaría alícuotas progresivas. Pero su solución sería un impuesto no de cada año, sino un promedio de las rentas de un período plurianual. En las empresas las ganancias extraordinarias se compensan con la *teoría del balance* contrapuesta a la más restrictiva *teoría de la cuenta de la explotación*.¹¹⁸

¹¹⁸ *Ibíd*em, p. 473 y 474.

b) Teoría del incremento patrimonial neto más consumo

Para revertir la teoría de la fuente y aplicar la equidad y coherencia se ha promovido la teoría del impuesto del incremento patrimonial neto más el consumo de cada año. Si se hace todas las deducciones del impuesto, queda limitada a la renta ahorrada y sólo parcialmente a la consumida, lo que crea una contradicción con la doctrina, debido a que el ahorro es lo que debería excluirse del alcance del concepto de renta o rédito imponible.

Esta teoría, a más de incluir los productos periódicos de fuente permanente, conlleva los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego.

También refleja los aumentos de *patrimonio* de herencias, legados y donaciones, pero estos ingresos patrimoniales es posible someterlos a un impuesto especial,¹¹⁹ esta situación se considera, es la más parecida a nuestra realidad, ya que en el régimen ecuatoriano, la renta es gravada conjuntamente con los aumentos de patrimonio, como ocurre específicamente en el caso de los impuestos a herencias, legados, donaciones y hallazgos.

c) Teoría de Irving Fisher

De acuerdo con el mismo autor, el ingreso o renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le brindan en un determinado período.

¹¹⁹ *Ibidem*, pp. 474 y 475.

Se trata, pues de la utilidad directa que los bienes le proporcionan a su poseedor, ya que se trata de bienes adquiridos con anterioridad, por remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros. De esto surgen dos consecuencias fundamentales, que generan dos grandes normas:

- 1) En la imposición de la renta no sólo debe incluirse los ingresos, sino también el goce de los bienes en el poder del contribuyente, como: casa-habitación, lugares de recreo, vehículos, muebles de hogar, colecciones, etc.
- 2) No se considera como renta, los montos ingresados y no destinados al consumo *sino al ahorro*, ya sea para consumo futuro o para inversión.

La renta como consumo, ha sido consecuencia de la teoría de Fisher; es que el ahorro no debe ser gravado, por lo menos en el impuesto anual a la renta, sin perjuicio de su inclusión, en el momento del fallecimiento, en el monto imponible del impuesto sucesorio.¹²⁰

Ahora que se ha analizado el criterio económico de la renta, sus diferentes formas de concebirlo y las diferentes variantes de cómo entenderlo, se verá a continuación una perspectiva mucho más tradicional en relación a la renta citando a Sergio Francisco De la Garza, quien ilustra sobre esta variante de la renta y la escuela Renta - Producto. Al analizar las dos perspectivas, de los autores citados, se tendrá una visión mucho más clara sobre la cual asentar la imposición de la renta.

“El concepto de renta cambia según la doctrina o escuela que lo explique. Es un concepto más estrecho en la escuela Renta – Producto; se amplía con la escuela que sostiene que la renta es igual

¹²⁰ Ibídem, p. 475 y 476.

al flujo de riqueza desde terceros, y es todavía más comprensivo en la escuela que la somete como la suma del consumo más, el incremento patrimonial”¹²¹

En el texto de De la Garza, indica el criterio de García Mullin, quien expone el concepto de Renta – Producto, partiendo de que el capital es una fuente de la renta.

“[...] La riqueza puede ser considerada como capital o como renta.

El Capital es la riqueza integrada por los bienes materiales o inmateriales que están dedicados a la producción y desde luego es una de las fuentes de la renta.

La Renta por el contrario, es un producto, el cual tiene ciertas características, que son las siguientes:

1. La Renta es un producto. Es decir, es una riqueza nueva, que está ingresando al patrimonio de una persona. El capital, por el contrario, es una riqueza que ya está obtenida, aun cuando pudo haber sido anteriormente una renta u otro tipo de riqueza.
2. Proviene de una fuente. Esa fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos.
3. La fuente debe ser relativamente estable o permanente.”¹²² (sic)

De aquí se puede obtener una idea clarísima de lo que algunas doctrinas comprenden por renta, haciendo una relación entre renta y capital, que al final se vuelve complementario el uno del otro, pero nunca como dos conceptos iguales.

A continuación, De la Garza en su texto, describe algunas características para poder distinguir una renta, según García Mullin, por ejemplo, cita la *regularidad, la reiteración o repetición*. En este caso se refiere a que la renta debe ser periódica; es decir, que la fuente creadora de renta, pueda repetirse o es susceptible de reiteración, como puede ocurrir en el caso de una persona que trabaja en una empresa y percibe un sueldo mensualmente, o en el caso de una empresa que produce un objeto y una cantidad determinada, está produciendo una renta permanentemente, por lo tanto destaca la importancia que le da Seligman al requisito de periodicidad y de preservación de la fuente

¹²¹ Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921 – 1980.*, Primera Edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Ed., México, 1983, p. 15.

¹²² *Ibíd.*, p. 19.

para la producción de renta. Sin embargo, para el criterio de García Mullin las rentas producidas por situaciones eventuales como los causados por la lotería o limosnas o por elementos impropios como en el caso de legados y donaciones.¹²³

De la misma manera, García Mullin indica, que por otro lado la *Escuela Renta Igual al Flujo de riqueza*, es más amplia, pues admite rentas que no provienen de fuente productora estable y permanente o que no tiene periodicidad, como en el caso de:

- a) **Las ganancias de capital.** Como aquella que provienen de la enajenación de un bien, como por ejemplo la adquisición de un inmueble.
- b) **Los ingresos por actividades accidentales.** En este caso representa las actividades que accidentalmente producen renta, como en el caso de adquirir un automóvil y venderlo a un precio mayor y produzca utilidad.
- c) **Los ingresos eventuales.** Son aquellas rentas que producen los aumentos eventuales de riqueza, lo cual produce una renta según esta teoría.
- d) **Los ingresos a título gratuito.** En este caso, los ingresos producidos por herencias, donaciones o legados.

Todas estas rentas descritas, producen “riqueza nueva” desde la perspectiva de la *Escuela de Renta Igual al Flujo de riqueza*, mientras que si se las analiza desde la perspectiva de la Escuela de la Renta – Producto, estas rentas estarían totalmente limitadas a las anteriormente descritas.

Finalmente García Mullin, define la última Escuela llamada la “*Escuela que concibe la renta como el consumo más el incremento patrimonial*”, para cuya definición cita a Schanz indicando lo siguiente: “Renta es “el incremento neto del patrimonio en su

¹²³ Véase *Ibíd*em, pp. 19 – 21.

período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros [...] incluye todos los provechos, los beneficios, los servicios que tienen valor, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería, anualidades de seguro, ganancias especulativas y todo tipo de interés por préstamos y ganancias de capital.”¹²⁴ (sic)

Con todo lo que se ha mencionado respecto a los conceptos de renta, es importante recalcar que tanto Dino Jarach, como De la Garza, quien cita a García Mullin, consideran la existencia de variantes para la renta como fuente de imposición, en las dos concepciones se considera el incremento patrimonial, como un hecho económico sujeto al IR; sin embargo, se plantea que la teoría tradicional que defienden los autores al considerar los incrementos patrimoniales como fuentes de renta, es la que más se acopla a la realidad del Ecuador, aquella que grava los incrementos patrimoniales de capital, permanentes, irregulares, eventuales, gratuitos, accidentales, conjuntamente con el IR, por ser fuentes generadoras de riqueza nueva.

Se considera que, si bien está generando igualdad, en ciertos casos está quebrantando abusivamente el principio de equidad y el principio de progresividad, como ocurre en casos puntuales de impuestos al patrimonio como el impuesto a las herencias, legados, donaciones y hallazgos, por lo que *a priori* se podría decir que no se trata de un impuesto muy justo; sin embargo se analizará con más detenimiento más adelante.

¹²⁴ Véase Schanz en Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos...* op cit., p. 26.

2.2 Renta en el Ecuador

Una acepción con un perfil económico-jurídico de renta, se presenta cuando se entiende a la renta como un rédito que genera un bien, o el ejercicio de una determinada actividad ejercida por una persona sujeta a gravámenes tributarios, o que la naturaleza de aquella actividad determinada o descrita en algún cuerpo normativo, sea susceptible del pago de un gravamen establecido por mandato de la misma ley.

De esta manera exactamente es cómo funciona en el caso ecuatoriano, esta renta o rédito que genera el bien o una actividad determinada, para que sea sujeta de IR, debe provenir de una fuente reconocida por la ley, estableciendo parámetros, elementos y requisitos específicos, siendo estos en este caso, ya no tan generales como en lo antes señalado, sino más descriptivos; tales como:

- a) Que provenga de una fuente que la ley la califique como generadora de beneficios imposables;
- b) Que la explotación de dicha fuente sea acogida por un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias, y;
- c) Que su producción tenga la característica de ser temporal.

En la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se pretende trabajar sobre un concepto de renta, mas no se trata de un verdadero concepto, pues no se explica de manera conceptual; únicamente se describe los casos prácticos que gravan renta.

2.3 Aproximación normativa sobre justicia tributaria en el Impuesto a la Renta

El régimen ecuatoriano establece la justicia como un principio y una finalidad, por este motivo, es necesario que dicho principio se vea reflejado en toda la normativa que regula la actividad tributaria del país.

El principio de justicia, debe hallar su sustento en la ley y complementariamente debe reflejar intrínsecamente la esencia del Estado como un ente que garantice derechos, obligaciones, principios, elementos, procesos y mecanismos, normas, reglas, ejercidas a través de sus mandatarios, representantes y funcionarios de las instituciones públicas y que son acatadas por cada contribuyente.

El Estado Ecuatoriano en su Constitución y en la Ley, ha establecido a la justicia como pilar fundamental de su estructura política, jurídica, económica y por su puesto tributaria, no es únicamente un concepto, sino un derecho para cada persona, es un principio que debe ser aplicado a cada área del conocimiento, a cada materia, a cada impuesto, a cada impuesto específico e inclusive sobre cada sujeto de la relación jurídico tributaria.

Posterior a lo que se ha visto en el primer capítulo, en donde se ha realizado un acercamiento teórico a lo que es la justicia tributaria, aún queda realizar un acercamiento a la realidad, al verdadero funcionamiento del principio como un medio operativo para obtener justicia.

El objeto de análisis es el régimen tributario ecuatoriano, en cuanto a su estructura y funcionamiento; los resultados que se obtienen por la vigencia de un régimen, permite identificar y analizar todo aquello que forma parte de él. A continuación se analizará

aquellos impuestos, tales como el IR y los impuestos al patrimonio, mismos que forman parte del régimen.

2.4 Impuesto a la Renta en la norma Ecuatoriana

Según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), como se veía que es la que finalmente regula básicamente los 3 grandes impuestos, IR, IVA e ICE, presenta estos impuestos de una manera muy clara; su funcionamiento, objetivos, características, etc., en especial del IR.

En el artículo 2 presenta acertadamente el concepto al que se hizo referencia, que describe los diferentes tipos de bienes o actividades sujetas a este impuesto en Ecuador, por lo tanto de acuerdo a lo que se ha dicho, para que sean aquellos bienes y actividades susceptibles de ser gravadas con IR deben ser: “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales[...]”.¹²⁵

Este impuesto, brinda muchas facilidades a las arcas fiscales debido a:

“La naturaleza dúctil y moldeable de este tributo permite que los Estados le doten de características específicas de acuerdo con su política fiscal, este impuesto puede ser progresivo o proporcional y gravar diverso tipo de ingresos tanto de fuente nacional como extranjera, el régimen puede contemplar exenciones, deducciones y determinado tipo de beneficios de acuerdo con los particularismos a él conferidos, todo esto permite que un solo tributo genere acercamientos o alejamientos al régimen impositivo de la noción de *justicia tributaria*.”¹²⁶

¹²⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004, Registro Oficial Nro. 37, Martes 16 de julio de 2013, segundo suplemento, Actualizada el 28 de Enero de 2013, Artículo 2.

¹²⁶ Eddy María De la Guerra, *Régimen Tributario Ecuatoriano...* op. cit., p. 67.

Es importante recalcar que en el Ecuador, tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera, indistintamente que estas sean personas naturales o jurídicas están sujetas a este impuesto, en otras palabras, quiere decir que en el Ecuador, los ingresos que perciba cada individuo, compañía o empresa, con algunas regulaciones específicas y especiales según sea el caso de su actividad, su ubicación dentro o fuera del territorio Ecuatoriano, gravan renta, aquel hecho económico o hecho generador gravado en Ecuador tanto para nacionales como para extranjeros.

La forma progresiva de este impuesto se mantiene como se tuvo previsto desde el inicio de su régimen en 1926, con una tabla progresiva para su determinación, con porcentajes progresivos de imposición que van desde el 0% de gravamen, creciendo progresivamente de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Carlos Licto Garzón con relación al IR y su naturaleza directa manifiesta: “Según la doctrina tradicional, se conocen como impuestos directos aquellos que gravan manifestaciones completas de capacidad contributiva [...] tal como el Impuesto a la Renta en el que se toman en cuenta todos los hechos constitutivos de ingresos, al igual que los gastos del ejercicio económico”¹²⁷.

La muy íntima y estrecha relación que hace el autor, acerca del IR con la capacidad contributiva, muestra una forma de imposición bastante más justa, puesto que no busca asfixiar al contribuyente imponiendo tasas únicas ni mayores a las que pueden pagar, sino las tarifas más justas que se adecuan a la capacidad de cada sujeto pasivo.

¹²⁷ Carlos Licto Garzón, “*Reforma a la Determinación del Impuesto a la Renta*”, en *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008, p. 93.

El IR, inclusive puede que sea el impuesto más justo de todos hasta este punto; al observar la capacidad contributiva en cada contribuyente; cumple con el principio de progresividad y por lo tanto igualdad y generalidad, adicionalmente a ello, cumple el principio de equidad a través de la aplicación de una equidad vertical, ya que crea distinción entre las personas a quienes grava, otorgándoles un trato igualitarios a quienes están en iguales condiciones y desigual a quienes poseen condiciones desiguales.

Sobre la base de estos elementos, se puede decir que se está buscando efectivamente la redistribución de las rentas, al gravar con una mayor tarifa a quienes tienen más e imponer una tarifa menor a quienes tienen menos, esta es una manera de redistribuir las rentas pues es un impuesto que mira efectivamente la capacidad contributiva de las personas, fundamentados en los principios tributarios y constitucionales que limitan las normas que regulan el IR.

Como se ha dicho, el impuesto que recae sobre la renta, cumple con muchos principios establecidos en la norma, y este es acertadamente el objetivo de este trabajo, determinar si conforme al cumplimiento de los principios descritos en el primer capítulo, cumple o no con la justicia en cada caso particular. Sobre la base de lo indicado, el IR, es un impuesto justo, ya que tiene un origen determinado, un objeto lícito, un mecanismo definido y cumple con muchos de los principios establecidos para lograr una imposición justa, *por lo que se considera que es un impuesto que materializa la justicia tributaria.*

2.5 Hecho Generador

El hecho generador de este impuesto, no se encuentra definido explícitamente en la legislación; sin embargo, se lo puede conceptualizar como, *aquella conducta del contribuyente que establezca un hecho o acto que origina un impuesto.*

En casos de exenciones, implica que a pesar de que ocurra el hecho generador o de haberse realizado el hecho que origina el impuesto, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal a la persona obligada.

El hecho generador, a pesar de no estar regulado en la ley ecuatoriana, en forma general y muy coincidente se la define en la legislación de la mayoría de los países de América Latina y a la doctrina predominante, para que se cumpla el hecho generador, bastan la concurrencia del hecho definido en cada impuesto en particular, para que la obligación tributaria nazca.

Primeramente se puede indicar que, se reconoce al hecho generador del IR por aquel acto, suceso, evento o circunstancia por medio de la cual una persona percibe una renta, un ingreso, un incremento en su renta, este ingreso puede ser de naturaleza dineraria o en bienes, que esté sujeto a este gravamen, de acuerdo al artículo 2 de la LORTI que se analizó anteriormente.

Por lo tanto, en este caso concreto como el hecho generador de este impuesto, se refiere a todo tipo de ingreso *percibido* por una persona que grava directamente la manifestación más pura de riqueza de una persona natural o jurídica. Entonces, el hecho generador de renta es el hecho o acto de percibir una renta, ocurre en el mismo instante que una persona percibe un ingreso en dinero o a través de un bien.

2.6 Sujeto activo y pasivo

Dentro del vínculo jurídico tributario entre el Fisco y el contribuyente; en el caso ecuatoriano en particular se prevé la existencia de dos sujetos según la ley; el sujeto pasivo, como la persona natural o jurídica que paga un impuesto y la otra, el sujeto activo, que es quien recibe dichas contribuciones y la administra. A continuación serán descritos con más detalle:

a) Sujeto activo.- El sujeto activo es aquel a quien están dirigidos los impuestos, se refiere a aquel sujeto beneficiario del erario fiscal. En el caso ecuatoriano “El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.”¹²⁸

La norma explica claramente quien es el sujeto activo en el caso del IR, siendo este el administrador, o el funcionario público que represente al Fisco, a quien se lo denomina el Fisco, esta actividad de regulación, Administración y representación la asume por mandato Constitucional, el Servicio de Rentas Internas como adicional a la Carta Magna, lo reza el artículo 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

b) Sujetos pasivos.- Es aquel sobre quien recae la obligación tributaria, es decir, quien debe pagar un impuesto correspondiente a cambio de una prestación,

¹²⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Codificación 2004, Registro Oficial Nro. 37, fecha de publicación 17 de noviembre de 2004, segundo suplemento, Actualizada el 20 de mayo de 2014, Artículo 3.

producto o servicio. En Ecuador “Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el Impuesto a la Renta con base de los resultados que arroje la misma.”¹²⁹

En relación a los ejemplos que se ha visto, acerca de efecto económico de traslación de la obligación tributaria, en el IR hay que indicar que a pesar de que la obligación se traslade de una persona a otra, contrario a lo que podría suponerse, el sujeto pasivo no cambia, lo que se ha trasladado es únicamente la obligación tributaria, es decir, el obligado de derecho sigue siendo el sujeto pasivo que percibió una renta; sin embargo, el obligado de facto, se ha trasladado a otra persona, pero esta persona sobre quien recae la personalidad del sujeto pasivo permanece intacto.

2.7 Tarifas

Tarifa se refiere a aquel valor o monto fijado o establecido por el Estado para costear, o cubrir el costo de los servicios que ofrece. Particularmente, respecto a las tarifas del IR, aplicables a personas naturales y a sucesiones indivisas, la LORTI establece una tabla progresiva que se actualiza conforme al índice de precios al consumidor que establece el INEC en noviembre de cada año, sobre la base de la cual se regirá la determinación del

¹²⁹ *Ibidem*, Artículo 4.

pago de cada contribuyente, según encuadre el indicador de capacidad económica de cada contribuyente en la fracción que le corresponda según la tabla, que hace evidente la progresividad de este impuesto.

El establecimiento de una tarifa progresiva efectivizada en esta tabla, es un elemento que permite la materialización de la justicia, pues el principio de progresividad es un evidente factor que se complementa con otros principios que igualmente están presentes en este impuesto como el de capacidad contributiva, equidad, generalidad, etc.

Sin embargo, la concurrencia de la progresividad y principios como el de capacidad contributiva, progresividad, etc., que se deja establecido en capítulos anteriores, permiten que el IR pueda ser un impuesto justo, aunque es parte de un régimen imperfecto, está cubierto por el velo perfectible que en espíritu busca un funcionamiento cada vez más justo y eficiente, es decir, que tenga más resultados con menos inversión de recursos.

El artículo 36 de la LORTI establece la tabla con un cálculo técnico, estadístico y pormenorizado de las tarifas fraccionarias que corresponden a la base imponible en la que incurra cada contribuyente, conforme al deber intrínseco de contribuir.

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

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0	10.410	0	0%
10.410	13.270	0	5%
13.270	16.590	143	10%
16.590	19.920	475	12%
19.920	38.830	875	15%
38.830	59.730	3.861	20%
59.730	79.660	7.841	25%
79.660	106.200	12.824	30%
106.200	En adelante	20.786	35%

Gráfico 1: Tabla de cálculo de las tarifas correspondientes a la base imponible del Impuesto a la Renta.

Fuente: LORTI¹³⁰

Otros ingresos que están gravados con IR son los ingresos de personas naturales que no son residentes del territorio ecuatoriano que sin embargo se encuentran en el país por servicios ocasionales, también los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares, con excepción de los organizados por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría, se les gravará con la misma tarifa establecida como tarifa única para las sociedades (22%)¹³¹; solamente sobre el ingreso total percibido por la persona no residente del territorio.

¹³⁰ *Ibíd*em, Artículo 36. Lit a). Esta tarifa es aplicable solamente para personas naturales y pasa sucesiones indivisas.

¹³¹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador, Registro Oficial Suplemente 242, publicada el 29 de diciembre de 2007, última reforma el 20 de mayo de 2014, artículo 90.- Aquí se establece básicamente que el literal c) del Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno cambia de 22% al 25% como la tarifa única a ser pagada por los organizadores de loterías y por lo tanto las sociedades.

Sin embargo, los beneficiarios pagarán el impuesto único del 15%, sobre el valor de cada premio recibido en dinero o en especie que sobrepase una fracción básica no gravada de IR de personas naturales y sucesiones indivisas, debiendo los organizadores actuar como agentes de retención de este impuesto.¹³²

Los beneficiarios de ingresos originarios de herencias, legados y donaciones, también pagan el IR de acuerdo a la escala de tarifas establecida en la tabla progresiva detallada a continuación; no obstante, de ello a los hijos de los causantes en el caso de herencias se les considera condiciones especiales, al igual que a quienes poseen discapacidades, se hacen efectivas los derechos a los sectores menos protegidos y se establecen estas condiciones que hacen efectivo principios de igualdad, equidad, etc., sobre esta materia impositiva.¹³³

¹³² Véase Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, op. cit., Literal b) y c).

¹³³ Véase *Ibíd*em, Literal d).

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

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	66.380	-	0%
66.380	132.760	-	5%
132.760	265.520	3.319	10%
265.520	398.290	16.595	15%
398.290	531.060	36.511	20%
531.060	663.820	63.065	25%
663.820	796.580	96.255	30%
796.580	en adelante	136.083	35%

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

Fuente: LORTI¹³⁴

En cuanto a los dividendos, las utilidades de sociedades y beneficios obtenidos por fideicomisos que se hayan distribuido a favor de personas naturales residentes en el país, estas vendrán a formar parte de la renta global de cada contribuyente y tendrán el derecho a utilizarlas en su declaración de impuestos.¹³⁵

Finalmente, respecto a la tarifa para las sociedades internas tanto como externas, se impone un gravamen del 22% sobre la base imponible de una determinada empresa o compañía.¹³⁶ En el inciso segundo de este mismo artículo 37, se prevé un beneficio para las empresas que reinviertan sus utilidades obtenidas en el país y ante cual hecho, reciben estas un 10% de descuento sobre este 22%, esto otorga una evidente calidad de ventaja para

¹³⁴ *Ibíd*em, Literal d). Esta tarifa es aplicable para Herencias y Legados.

¹³⁵ Véase *Ibíd*em, Literal d).

¹³⁶ *Ibíd*em, Artículo 37.

quienes tienen calidad de empresarios. Este efecto, indudablemente lo torna inequitativo y desigual.¹³⁷

2.8 Base imponible

La base imponible es la magnitud que se utiliza en cada impuesto, a través de la cual se puede medir el hecho imponible, además de la capacidad económica del sujeto obligado a pagar impuestos; este concepto obedece a un cálculo matemático que igualmente está descrito en la norma, en el artículo 16 de la LORTI, nos indica lo que comprende y cómo se la debe calcular.

“Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”¹³⁸

Cabe mencionar que la base imponible de cada tipo de renta, está descrita en los cuadros anteriores y que en los casos particulares de personas naturales y sucesiones, contenidas entre la fracción básica y la fracción máxima, lo cual haría que si la base imponible es mayor a la fracción máxima de un determinado escalón, se grava hasta una determinada cuantía que se ha fijado sobre un monto establecido y el valor que supera el escalón anterior se grava sobre la base de el porcentaje que corresponde del siguiente peldaño de la tabla.

¹³⁷ Todas estas tarifas están sujetas a la Ley Reformativa de la Equidad Tributaria del Ecuador, misma que fue citada anteriormente.

¹³⁸ *Ibíd.*, Artículo 16.

Aquellos, cuyo ingreso depende de una relación de dependencia, la LORTI hace una especificación especial¹³⁹, reconociendo la resta de los valores que se cancelan al seguro social, con excepción de los casos donde dicho valor es cancelado por el empleador.

Así concluye el análisis del IR en su parte teórica y normativa, determinando que en realidad existen grandes ventajas y aciertos; la imposición directa y progresiva aparentemente es la forma más justa de gravar al contribuyente; sin embargo, cuando hablamos de la técnica fiscal respecto a la renta, es una forma mucho más justa de imposición. Aunque nunca dejarán de presentarse y verse injusticias; pues como se ha dicho en su momento, es un trabajo conjunto de la Administración con los administrados.

3) Anticipo del Impuesto a la Renta

A través del 41, literal b) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y la resolución número NAC-DGERCGC-10-00015 emitida por el SRI se ha establecido el pago del anticipo a la Renta, en el ejercicio fiscal corriente; esta posibilidad, que ha establecido el Fisco, ha previsto que los sujetos puedan anticiparse al pago del Impuesto a la Renta, durante el año del período fiscal.

Las personas que están obligadas a llevar este cálculo, son las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que hayan suscrito contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y se excluyen las sociedades que no tienen más de dos años desde sus operaciones efectivas.

¹³⁹ Ibídem, Artículo 17.

En relación al cálculo, se tomarán en cuenta los Activos Totales por 0,4%; el patrimonio total por 0,2%; los ingresos gravados con renta por 0,4%; los costos y los gastos deducibles por 0,2%; del resultado debe ser restado las retenciones que le hayan practicado en el ejercicio fiscal del sujeto.

La parte conflictiva de este análisis surge de la consideración de los activos para el cálculo, pues, en ese 0,4% de Activos Totales, se debe considerar en incluir o no a los siguientes activos:

En el caso de arrendamientos mercantiles, se debe incluir los bienes dados en arrendamiento; en el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, se debe excluir solo los activos no personales; en las instituciones reguladas por la superintendencia de bancos, se debe excluir los activos monetarios; en el caso de las sociedades y personas naturales, se debe excluir las cuentas por cobrar, salvo las relacionadas; en el caso de personas naturales o jurídicas, dedicadas a la agricultura, se debe excluir el valor del terreno para el cultivo.

Para el cálculo de este impuesto se utiliza una fórmula matemática, que al final revela que los valores van aumentando o disminuyendo de manera proporcional, conforme los rubros sean mayores o menores y dependiendo de la cantidad que ha sido retenida en fuente durante el período fiscal. El valor a pagar será dividido en 2 cuotas, y debiendo ser canceladas en los meses de julio y septiembre.

Esta variante del Impuesto a la Renta, ha confirmado la justicia de este impuesto, ya que no solo es justo por el momento de la causación, sino es un impuesto en el que cuenta todo incremento de capital que se produzca durante el año.

Sin embargo, existe una particularidad de esta variante, que merece una crítica, pues si bien es verdad, la renta recae sobre la percepción de cualquier tipo de renta, en este caso, para el cálculo se ha incluido los activos e inclusive el patrimonio.

Por este motivo, creería que aunque me parezca que goza de un espíritu de justicia, en realidad toma factores que confunden ciertos conceptos y por lo tanto confunden al contribuyente como en el momento en que se incluye al patrimonio como un factor para el cálculo del anticipo de renta.

4) Impuestos que recaen sobre el patrimonio de las personas

Se llega entonces al análisis del segundo tipo de impuesto, aquellos que recaen sobre el patrimonio, que lo conforman los hechos económicos que generan una obligación para los contribuyentes en el momento que se cumple el hecho que lo produce, que por lo general se debe al incremento patrimonial de una persona.

Se hará primeramente una aproximación teórica, definiendo patrimonio y distinguiendo lo que es el Patrimonio Bruto y Patrimonio Neto, además se describirá los elementos que componen este impuesto y se hará una clasificación del mismo.

4.1. Concepto de patrimonio

Para Pérez de Ayala “el Patrimonio *Bruto* expresa el conjunto de bienes y derechos de que es jurídicamente titular una persona en un día determinado. El Patrimonio *Neto* resulta de restar del Bruto las deudas y obligaciones de que ha de responder”¹⁴⁰.

En cuanto al patrimonio bruto, indica en cada uno de los elementos en los que se descompone, se los llama *activos*, y la reunión de todos estos forman el *activo*. Por lo tanto, el patrimonio está formado por activos, siendo estos últimos, los que en este caso se los debe clasificar, por la gran cantidad de variantes que pueden existir. El autor, hace una clasificación para considerar cada uno de estos activos que componen el patrimonio.

a) Activos materiales o tangibles e inmateriales o intangibles

Materiales o tangibles son todas las funciones económicas, utilidades, valores que estén determinados por características físicas del elemento que genera un impuesto, como por ejemplo heredar un bien inmueble; y los activos inmateriales o intangibles, son aquellos cuya utilidad o función no está determinada físicamente. En general, todos los derechos de crédito, personales y reales están incluidos en esta condición.

¹⁴⁰ José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, p. 87.

b) Activos de producción y de consumo

Los activos de producción, son los bienes que están destinados a obtener utilidad, como por ejemplo el rentar un inmueble adquirido en donación; y los activos de consumo, son aquellos que se utilizan para la satisfacción de las necesidades del propietario.

c) Activos fijos y circulantes

Este tipo de activos se refiere a aquellos activos que su función depende de su permanencia dentro del patrimonio, como por ejemplo, una máquina o una empresa industrial; y los activos circulantes, son lo contrario, aquellos cuya función se cumple por salir del patrimonio, por ejemplo productos en un local comercial.

En este último caso, puede ocurrir que un activo fijo, como ocurre en el caso de una persona cualquiera adquiera un bien inmueble; el mismo bien inmueble, en el caso de que una empresa de compra venta de inmuebles, este bien sería un activo circulante.¹⁴¹

4.2. Impuestos sobre el patrimonio de las personas

En Ecuador, la titularidad efectiva de un patrimonio constituye un hecho económico, este genera la obligación del pago de impuestos, no se puede decir que se castiga la propiedad privada, sino solamente se considera justo el cobro de ciertos

¹⁴¹ Véase *Ibíd*em, pp. 87 - 89.

impuestos por ser manifestaciones de riqueza de las personas o se tratan de incrementos patrimoniales por efecto de la realización de ciertos actos que producen renta.

Este tipo de impuestos puede ser generado por la *percepción* de un bien en calidad de acrecimiento patrimonial, como ocurre en el impuesto a las herencias, legados y donaciones y en el impuesto a la transferencia de vehículos; lo mismo ocurre respecto a la *posesión*, como por ejemplo los impuestos prediales y el impuesto a las tierras rurales.

Esta afirmación permite distinguir que en un mismo hecho económico pueden existir diversos impuestos, por lo tanto implica que existan varios y distintos hechos generadores, sin que genere mayores implicaciones en su determinación y cobro.¹⁴² Conforme la técnica fiscal, lo importante en este sentido es la conservación del patrimonio descartando la necesidad de deshacerse de él, tal como lo indica Pérez de Ayala:

“El impuesto sobre el patrimonio debe estar estructurado de forma tal que pueda pagarse con la renta y sin necesidad de liquidar el patrimonio”¹⁴³

Este primer acercamiento que da el autor, parece muy importante destacarlo, puesto que por un lado fundamenta doctrinariamente lo que el Estado ecuatoriano hace respecto al cobro conjuntamente de los impuestos patrimoniales con la renta, y por otro lado permite distinguir un principio que debe estar profundamente arraigado a este impuesto. Por las evidentes distorsiones, que el autor ha recalado, que deberían impedirse que ocurran en este impuesto; se habla del principio de *no confiscatoriedad*, Pérez de Ayala describe este efecto igualmente a continuación.

¹⁴² El funcionamiento de este impuesto está regulado en el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, desde el Artículo 54 hasta el Artículo 67. Adicionalmente la tabla progresiva del impuesto está contenida en la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁴³ José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica...*, op. cit., p. 98.

“Cuando el impuesto del patrimonio alcanza tal cuantía, que el sujeto tiene que liquidar parte de su patrimonio para pagarlo, ya no es complementario de la renta, sino confiscatorio, es decir, constituye una verdadera <<leva de capital>>; si ha de cumplir la nota de ser complementario de la imposición sobre la renta, ha de ser, por tanto, un impuesto cuantitativamente moderado, para que pueda pagarse con la renta y sin necesidad de disponer del patrimonio.”¹⁴⁴

Este comentario se lo puede tomar como una cierta crítica ante una aparente ilegitimidad del impuesto al patrimonio que recae sobre herencias, legados y donaciones, no se afirma con esto que el impuesto carezca de legitimidad, pero si se pone de manifiesto que el impuesto por el caso que describe el autor, puede llegar a ser confiscatorio, y se demuestra una inoperancia del principio de progresividad, por las tarifas muy elevadas del impuesto. Esta falta de operatividad, hace que este impuesto se convierta en un impuesto injusto. Pues al inobservar la progresividad significa que todo principio que está arraigado a él, está igualmente en crisis, por ejemplo los principios de capacidad contributiva, equidad, igualdad, generalidad, etc.

Falta al principio de equidad, porque a quienes están sujetos a tarifas más bajas, el impuesto puede ser amigable y posible de pagar; mientras que a quienes se les cobra tarifas más altas, ya no lo es porque como se ha visto, pues se debe disponer del patrimonio para poder cubrir el valor del impuesto; en resumen se puede decir que en el caso descrito, el impuesto al patrimonio sobre herencias, legados y donaciones es injusto, porque su tarifa es inequitativa, no es progresiva, etc., y por lo tanto atenta contra la justicia en su imposición.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 99.

4.3. Diversos impuestos patrimoniales

Previo a tratar los detalles del impuesto a las herencias, legados y donaciones, se desarrollarán otros impuestos que gravan el patrimonio, y que también tienen ciertas especificidades que deben ser destacadas. Entre los impuestos al patrimonio que existen en el Ecuador están los siguientes: el impuesto predial urbano, el impuesto predial rural, el impuesto de alcabala, el impuesto a los vehículos.

A continuación se hará un sucinto análisis de los impuestos antes descritos, de los cuales se anotará algunas características básicas, y de ello se emitirá un criterio sobre la base de la doctrina analizada de justicia, para determinar en breves rasgos si es posible establecer la existencia o no de justicia en su imposición.

a) Impuesto sobre la propiedad urbana y rural

Este impuesto, al igual que muchos otros impuestos al patrimonio que son para financiamiento municipal, está regulado en el COOTAD, en donde su articulado normativo¹⁴⁵ permite ver que se trata de un impuesto que recae sobre la propiedad de un bien inmueble, ubicado dentro de la zona delimitada por cada Gobierno Autónomo Descentralizado (GAD) como zona urbana o rural a través de sus ordenanzas municipales.

Respecto al *impuesto predial urbano*, Cesar Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, distinguen tres problemas principales que surgen de este impuesto, el primer problema es la baja capacidad de gestión que tienen la mayoría de los GAD, el segundo es la mala

¹⁴⁵ Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autónomo y Descentralizado, Registro Oficial Suplemento 303, fecha de publicación 19 de octubre de 2010, actualizada el 07 de julio de 2014. Artículos del 501 al 506.

información de los GAD respecto al catastro de los predios, y el tercero es el deficiente control sobre las edificaciones sin sus permisos debidamente otorgados.¹⁴⁶

Respecto a los predios urbanos, se debe indicar que en relación a la base imponible, hace sus veces el avalúo catastral de la propiedad urbana. Para fijar la tarifa, el COOTAD establece como lo denomina Montaña y Mogrovejo, una “banda impositiva” que consiste en establecer un mínimo y un máximo y cabe a la discrecionalidad, que obedece a factores de interés y necesidad mayormente, de cada GAD.

Esta aparente discrecionalidad, más bien podría interpretarse como una arbitrariedad de cada Gobierno Descentralizado, pues en ningún lugar se fijan las bases o los sistemas de control que regulan y controlan que sea efectivamente lo que el GAD necesita a más de una ordenanza que garantiza la progresividad del mismo. La tarifa establecida, va desde un 0,25x1000 al 5x1000, mismo que de acuerdo al avalúo de los predios terminan siendo montos considerables y que una variación de 4,75% entre el límite superior y el límite inferior, estamos hablando de una gran diferencia traducida en términos de dinero.

En este punto se indica que los indicios de injusticia no se hacen muy antagónicos, pues al mirar los intereses de la administración, antes que la capacidad contributiva de los sujetos, se está violentando un principio igualmente básico del régimen tributario; sin embargo, se subsana de alguna manera esta irregularidad con la progresividad que si se prevé en este impuesto.

Otro punto a favor de la justicia de este impuesto es que para la preservación del principio de equidad, se ha establecido exenciones y deducciones en los artículos 508 y 509

¹⁴⁶ Véase Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Fundamentos y Práctica*, Ed. Corporación Editora Nacional, Quito, 2014, pp. 87 – 100.

del COOTAD, esto evidentemente hace que este impuesto sea equitativo. Para puntualizar otra circunstancia positiva, ocurre cuando más de una persona es propietaria de un bien, pues en este caso cualquiera de los propietarios para no verse afectado, puede solicitar que el impuesto se le calcule de acuerdo a su porción del predio; esto evidentemente materializa el principio de igualdad.

Con relación a los factores estructurales y elementales se refiere primeramente a los sujetos; como sujeto pasivo actúan los propietarios o propietario del bien, y como sujeto activo, actúa la municipalidad o el distrito metropolitano correspondiente.

Respecto al impuesto predial urbano, se ha visto que se destaca el cumplimiento a los principios como el de progresividad, equidad e igualdad; aunque existen grandes ausentes como el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad y el de redistribución de las rentas; esto ocurre cuando se pone el interés de recaudar por sobre cualquier otro principio fundamental de la tributación y se inobserva los sistemas de control del Fisco como los propios principios.

Con todo lo antes mencionado puedo decir que este impuesto es un impuesto que mira a la justicia tributaria, pues el hecho económico está enfocado hacia la equidad, hacia la igualdad, a través de tarifas progresivas; sin embargo, creo que debería hacerse ajustes para que mire más hacia la capacidad contributiva y la redistribución de las rentas directamente.

En el caso del *impuesto predial rural*¹⁴⁷, los predios rurales serán valorados de acuerdo a elementos como el valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de

¹⁴⁷ Véase Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano...*, op cit., pp. 104 - 116

reposición¹⁴⁸; con estos elementos, a través de ordenanza, se dará valor a la tierra y se tomará en cuenta factores como el aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones.¹⁴⁹. Los sujetos son los mismos que en el impuesto anterior y el hecho generador recae igualmente sobre la posesión de un bien, pero en este caso, fuera de los límites del casco urbano. En cuanto a la base imponible, se ha fijado una base que oscila entre el 0,25x1000 y el 3x1000, que igual depende de cada GAD que adoptan; sin embargo, igualmente existe progresividad en esta imposición.

En cuanto a este impuesto, existe una controversia que debe ser solventada pues, si bien la tarifa se aplicará progresivamente, en el artículo 517 del COOTAD, establece que cada GAD fijará una tasa proporcional; por lo que convertiría a este impuesto ya no en un impuesto progresivo sino proporcional, y que dicho sea de paso, la proporcionalidad no es necesariamente el principal factor de la justicia.

Aunque existe esta disconformidad, se debe indicar además que en este impuesto igualmente se establecen exenciones y deducciones por lo que el principio de legalidad y equidad se estaría respetando igualmente.

Conforme lo que se ha visto muy sucintamente estos dos impuestos poseen principios básicos, de la justicia tributaria, por lo que se puede decir que estos dos

¹⁴⁸ Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autónomo y Descentralizado, op. cit., Artículos 514 – 526. En estos artículos se refieren a la estructura del impuesto, determinación, rebajas, deducciones, exenciones, en general la regulación del impuesto.

¹⁴⁹ *Ibidem*, Artículo 502.- Normativa para la determinación del valor de los predios.- Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición previstos en este Código; con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones.

impuestos, que recaen sobre la propiedad de bienes ya sean urbanos o rurales, son impuestos justos, impuestos que a pesar de tener ciertas ambigüedades en su aplicación, no dejan de tener principios arraigados en la forma en la que se imponen, determinan y cobran los mismos.

b) Impuesto de alcabala

Este impuesto es causado por el traspaso de un bien inmueble, por los factores descritos en el artículo 527¹⁵⁰ del COOTAD. Este es el gravamen más antiguo de la historia del Ecuador y que aún se mantiene vigente y operativo.

Los sujetos en esta relación tributaria son del sujeto pasivo por el beneficiario y el sujeto activo lo ocupa igualmente la municipalidad; sin embargo, el valor que se toma como base imponible es el valor del contrato; si el valor estipulado es menor al determinado por el catastro, persiste este segundo.

El objeto de este impuesto son aquellos actos jurídicos que están descritos en el COOTAD, y son:

- “Los títulos traslaticios de dominio a título oneroso de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias, cuando la ley lo permita.
- La adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueron legitimarios.
- La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes.

¹⁵⁰ Ibídem, Artículo 527.- Objeto del impuesto de alcabala.- Son objeto del impuesto de alcabala los siguientes actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles:

- a) Los títulos traslaticios de dominio onerosos de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias, en los casos que la ley lo permita;
- b) La adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueron legitimarios;
- c) La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes;
- d) Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueron legitimarios; y,
- e) Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.

- Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios.
- Las transferencias gratuitas y onerosas que realice el fiduciario en favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.”¹⁵¹

Respecto a este impuesto hay que hacer una puntualización particular, pues el hecho imponible de este impuesto, ocurre en el momento en que se realiza u ocurre el acto jurídico gravable y no con el registro respectivo en el registro de la propiedad, pues hay que distinguir que son dos momentos distintos y por lo que debe hacerse notar que, empieza a surtir efectos desde el momento en que ocurre el hecho gravable.

De acuerdo a lo que establece la norma¹⁵², en este impuesto en particular, aparentemente el principio de progresividad es violentado. Debido que el impuesto obedece netamente al valor del bien, es totalmente proporcional y deja de lado la progresividad del impuesto ya que no puede darse un incremento periódico en el valor del bien; sin embargo, este principio está presente en el momento en el que ese mismo bien inmueble aumenta de valor, entonces el impuesto crece proporcionalmente, porque hubo más utilidad patrimonial.

Cabe mencionar como dato general, que el valor que se toma como base imponible es el valor que figura en el contrato de compra – venta o cualquiera que fuere la figura de traspaso de dominio; sin embargo, en caso de que este valor sea menor al avalúo catastral, se tomará como base imponible, este segundo, esto a pesar de que los valores no están casi nunca actualizados a los valores reales de los bienes, por lo menos se evita de

¹⁵¹ Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano...*, op cit., p. 116.

¹⁵² Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autónomo y Descentralizado, op. cit., Artículos 527 – 537. En estos artículos se refieren a la estructura del impuesto, determinación, deducciones, exenciones, en general la regulación del impuesto.

esta manera los pagos de montos ínfimos porque en el contrato figura un valor mucho menor al precio por el que se compra el bien; así se reduce la afectación por el fraude.

Con relación al análisis de justicia de este impuesto, pues se distingue claros indicios de injusticia, como por ejemplo, que las tarifas sean proporcionales, y no progresivas, esto evidentemente aleja de la realidad, pues al ser proporcionales no necesariamente están mirando a la capacidad contributiva del sujeto, y por lo tanto no existe una verdadera equidad. Estos principios van evidentemente de la mano del de justicia y se puede llegar a pensar que se está mirando únicamente a la recaudación, y no a la redistribución de las rentas.

Aunque evidentemente se está gravando una manifestación de riqueza, en este tipo de impuesto por lo contrario se hace evidente que no se está gravando un incremento patrimonial, sino se está castigando la riqueza de algunos, que por azares de la vida o por una buena, ordenada y sabia administración de sus fondos, produzcan este tipo de hechos generadores.

c) Impuesto a los vehículos

La regulación de este impuesto contenida en el COOTAD¹⁵³ permite distinguir un efecto económico ya analizado, la traslación, debido que este impuesto grava la propiedad de un vehículo puede presentarse el caso de que en una venta de un vehículo; el dueño anterior no haya pagado este impuesto, entonces inmediatamente se traslada la obligación

¹⁵³ *Ibíd*em, Artículos 538 – 542. En estos artículos se refieren a la estructura del impuesto, determinación, deducciones, exenciones, forma de pago, base imponible, en general la regulación del impuesto.

del pago del impuesto al nuevo dueño, por lo que convierte a este impuesto en un impuesto trasladable. Lo cual facilita la identificación del sujeto pasivo, pero por otro lado, es injusto en el caso de nuevo dueño que desconozca dicha condición del vehículo.

Este impuesto¹⁵⁴ considera claramente que una tabla de tarifas progresivas que dependen del precio del vehículo, ésta es la mejor forma de imponer este impuesto, lo cual, se considera muy acertado y permite una clara materialización de justicia tributaria, pues cumple con el principio de equidad, progresividad e inclusive se considera que el principio de redistribución de las rentas y de capacidad contributiva son respetados por tarifas más accesibles y la diferenciadas respecto al costo de un vehículo con otro, lo único que hay que dejar sentado claramente que la base imponible es el valor del automotor, que conste en el registro del SRI, por las comisiones de tránsito o jefaturas de tránsito.

Al igual que los impuestos anteriores, la equidad e igualdad de este impuesto se refleja por la existencia de exenciones y deducciones para las personas que cumplan con los requisitos para dicha calidad de exentos o se les pueda hacer una deducción.

Hasta aquí los impuestos que están regulados por el COOTAD y que corresponden a los gobiernos seccionales por la preasignación que ha hecho el Gobierno Central a los Gobiernos Autónomos Descentralizados; sin embargo de ello, existe un impuesto al patrimonio adicional que por su naturaleza y controversia se ha decidido analizarlo profundamente, pues se considera muy representativo y además levanta mucha controversia en la doctrina y en la práctica, ya que sus tarifas pueden llegar a ser muy severas; se develará su funcionamiento y los efectos que produce el Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones.

¹⁵⁴ Véase Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano...*, op cit., pp. 183 – 189.

Los incrementos patrimoniales serán gravados con el IR, como aquellas rentas generadas por personas naturales o sociedades; en especial aquellos incrementos patrimoniales que se devienen de herencias, legados, donaciones y hallazgos, estos incrementos de patrimonio están gravados según la Ley, por el impuesto denominado Impuesto Único a la Renta.

4.4. Impuesto a herencias, legados, donaciones y hallazgos¹⁵⁵

Primeramente se definirán lo que significa cada uno de los elementos que componen este impuesto; adicionalmente se debe precisar que este impuesto se remite a conceptos del libro tercero del Código Civil Ecuatoriano, por lo que nos remitimos a él para entender primeramente lo que es una herencia según la ley;

“Art. 993.- Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular.

El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto.

El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal

¹⁵⁵ Es necesario resaltar el motivo por el que se ha considerado los hallazgos dentro del impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones. Si bien es verdad que son hechos económicos de distinta naturaleza, según el artículo 8 numeral 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, considera a los hallazgos como un ingreso de fuente ecuatoriana, tal y como se considera a las herencias, legados y donaciones; sin embargo, es demás absurda esta aseveración. Aunque se encuentre determinada en una norma vigente, quisiera que el legislador explique, de qué clase de fuente ecuatoriana se supone que se origina un hallazgo.

Se puede comprender una herencia, un legado y hasta una donación, provenga de una fuente ecuatoriana, pues han pertenecido a alguien con anterioridad y se está únicamente trasladando de una mano a otra; sin embargo, un hallazgo, comprendiéndose como hallazgo por ejemplo, que alguien con mucha suerte, encuentre un cofre repleto de monedas de oro enterrado en el patio de su casa, esto efectivamente configura una fuente ecuatoriana, se cuestiona al legislador. Pues este “patrimonio” no pertenecía a nadie, ni se ha traspasado de dominio, ni tampoco proviene de fuente ecuatoriana, por lo que es muy criticable esta puntualización que hace el legislador y hasta se podría decir, que es un completo trato injusto y una vez más, un **castigo, pero en este caso a la suerte de algunos y que por ventaja es mínimo el porcentaje de casos como este, porque caso contrario, representaría un ingreso muy significativo para el Fisco.**

casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos dólares de Estados Unidos de América, cuarenta quintales de trigo.”¹⁵⁶

Aunque se ha citado el Código Civil, no es muy claro el concepto que nos da, por lo que se puede decir que una herencia consiste en la acción de suceder a una persona, es decir, transmitir los bienes, derechos u obligaciones, entre vivos o por causa de muerte.

Por legado se entiende a aquella especie de donaciones que se hace en testamento o en otro acto de última voluntad. Es una disposición a título gratuito, que debe ser hecha a una persona determinada, según el Código Civil, el artículo 996 indica que un legado es aquella asignación hecha a una persona pero a título singular.

En cambio, por otro lado una donación es todo aquel regalo, don, obsequio, dádiva, recibida por voluntad del donatario, independientemente del motivo o si se trate de una donación revocable o no; finalmente definiremos lo que es un hallazgo, y se especifica que es el acto de encontrar alguna cosa, bien porque se busca o por la casualidad.

Este impuesto tiene origen en un ingreso proveniente de fuente ecuatoriana,¹⁵⁷ esta es una de las razones por la que este impuesto, se grava conjuntamente dentro del de renta global de cada persona; es de causación anual; es decir, que es declarada por el contribuyente en periodos anuales.

En relación a lo dicho anteriormente, es evidente que las rentas crecen a través de ingresos económicos que pueden ser por herencias, legados, donaciones y según el numeral 9 del artículo 8 de la LORTI, se han aumentado los hallazgos, como una fuente de origen ecuatoriano, y como un incremento de patrimonio; sin embargo, es discutible la pertinencia

¹⁵⁶ Código Civil, libro III de las sucesiones por causa de muerte y donaciones entre vivos, Registro Oficial Suplemento 46, fecha de publicación, 24 de junio de 2005. Artículo 993.

¹⁵⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op. cit., Artículo 8 numeral 9.

Artículo 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador

de esta decisión, pues una herencia, legado o donación, es un patrimonio que se transmite a otro, por lo que este hecho causa un impuesto; no obstante, un hallazgo no ha formado parte de ningún patrimonio, se trata de un objeto que se ha encontrado y por lo tanto no pertenecía a nadie anteriormente ni tampoco es una fuente ecuatoriana pues por el mismo hecho, no pertenecía a nadie antes de ser hallado.

Las herencias, legados, donaciones y hallazgos, mayormente producen incrementos en el patrimonio, pues este crece y por lo tanto la renta de una persona, ya sea por ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales, ingresos a título gratuito de manera permanente, periódica, habitual o simplemente eventual, produce un incremento en su renta, lo cual, es susceptible de gravamen.

El crecimiento de la renta por el evidente acrecimiento patrimonial que ocurre en el momento de recibir un bien en herencia, legado o donación; se convierte en un bien, perteneciente a un patrimonio, que se traspasa de un propietario a otro y que proviene de fuente ecuatoriana, es decir, un patrimonio existente de una persona es traspasado a otra, por lo tanto, no se transforma, sino solamente cambia de dueño, y reposa el patrimonio en la figura del beneficiario.

Esta situación no ocurre en el caso de los hallazgos puesto que en este caso, los hallazgos, a pesar de ser igualmente un incremento en el patrimonio de alguna persona, en este caso este patrimonio no pertenece ni ha pertenecido a nadie anteriormente y peor aún, podrían provenir de una fuente ecuatoriana, porque efectivamente, un hallazgo no ha pertenecido a nadie, por lo que la naturaleza de la fuente originaria del impuesto en el uno y el otro son distintos; sin embargo, es un verdadero incremento del patrimonio, y por este motivo se grava igualmente como una renta, tal como se ha mencionado.

Este impuesto resalta la coexistencia entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, estas instituciones del Derecho Civil, tienen una connotación, un origen y una ejecución muy diferente entre ellos, aunque para este fin tributario, todos están relacionados por el incremento patrimonial de una persona¹⁵⁸.

Con más detalle se puede decir, que la *herencia* es considerada como una asignación a título universal; es decir, que hereda el patrimonio del causante o persona fallecida, sucediéndola en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles; por otro lado los *legados* son asignaciones a título singular, es decir, cuando se sucede al causante o persona fallecida en uno o más de sus bienes específicos de su patrimonio¹⁵⁹, es por ello que para este impuesto se dependen conceptos de una figuras del Derecho Civil.

Finalmente, la *donación* entre vivos, se trata de una forma gratuita de transferir los bienes, derechos u obligaciones transmisibles, de una persona a otra, siendo posible otorgar donaciones a título universal o singular¹⁶⁰, de esta manera se hace un traspaso de dominio de las facultades de uso, goce y disposición de lo donado o en ciertos casos, conservando el derecho de usufructo del mismo bien que ha sido donado.

4.5. Sujeto activo y pasivo

Los sujetos intervinientes dentro de esta relación tributaria se establecen de la siguiente manera: como *sujeto pasivo* al beneficiario de la donación, el heredero o legatario

¹⁵⁸ Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, fecha de publicación 08 de junio de 2010, actualizado 17 de diciembre de 2013, Artículo 54.

¹⁵⁹ Código Civil, Libro III, De las herencias, legados y donaciones, Registro Oficial Suplemento 46, fecha de publicación, 24 de junio de 2005, actualizada 03 de diciembre 2012, Artículo 996.

¹⁶⁰ *Ibidem*, Artículo 993

o universal o a su vez la sucesión indivisa; y en el caso de los hallazgos, recae sobre aquel que ha sido el afortunado de hallar un tesoro que acrecienta su patrimonio; y el *sujeto activo* de esta relación tributaria es el gobierno central a través del Fisco, quien es el que determina, genera u recauda este impuesto; sin embargo, en este caso el representante del Estado no es el gobierno central, sino el gobierno seccional.

4.6. Hecho generador

En el caso de herencia y legados, en el momento en que fallece el causante o persona a quien pertenece el patrimonio, se generan en ciertas personas la calidad de legítimo heredero o legatario, el hecho generador se produce exactamente cuando la persona con esta nueva calidad, manifiesta su aceptación expresa, tácita o inclusive con beneficio de inventario, para suceder al *cujus* y *percibir* la herencia en el caso del heredero o herederos, o percibir lo que le haya sido otorgado al legatario, ya sea a través de una sucesión testamentaria o abintestato. En cualquiera de los dos casos, el hecho generador produce un hecho económico que permite a la persona con estas calidades, incrementar su patrimonio por la misma percepción de este tipo particular de renta, por lo tanto el hecho generador es *percibir*.

En lo que respecta a las donaciones, el hecho generador se producirá en el otorgamiento de actos o contratos que determinan la transferencia a título gratuito de algo, esto efectivamente produce igualmente una percepción del donatario del bien materia de la donación. En ambos casos se habla de transferencia de dominio como hecho generador, es por eso las figuras del Derecho Civil, definen este impuesto.

En el caso de los hallazgos, el hecho que lo genera es el encontrar algo que no pertenezca a nadie más y que efectivamente acreciente el patrimonio de la persona beneficiaria del hallazgo.

4.7. Base imponible y tarifa

La base imponible en este impuesto, está constituida por el valor de los bienes heredados o donados, de acuerdo a los criterios de valoración establecidos en el reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, dependiendo si se tratan de bienes muebles, inmuebles, valores fiduciarios y objetos de cotización en la bolsa de valores, haciendo una especial referencia sobre los derechos de sociedades, automotores, valores imponibles por el derecho de uso, goce y disposición, etc.,¹⁶¹ a las cuales se les resta a manera de deducciones, las previstas en la ley¹⁶².

Como se había indicado, este impuesto tiene estrecha relación con la Ley Civil; con ese precedente se refiere a los hechos correspondientes al impuesto de herencias, legados y donaciones, que indica que los beneficiarios de dichos actos, con excepción de los hijos del causante menores de edad y discapacitados, como ya se vio anteriormente, pagarán dicho impuesto¹⁶³, de conformidad con las reglas de cálculo y tarifas señaladas en la ley, las mismas que van desde un 0% hasta el 35%, según la fracción básica que se establece en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y que se ha expuesto anteriormente al desarrollar el IR.

¹⁶¹ Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op. cit., Artículo 58.

¹⁶² Ibídem, Artículo 36 Literal d).

¹⁶³ Código Civil, op. cit., Artículo 1003.

Con relación a las tarifas fijadas para este impuesto, estas son igualmente fijadas a través de una tabla progresiva, que al igual que la tabla del IR, se actualiza conforme al índice de precios al consumidor que establece el INEC en noviembre de cada año, por lo tanto, según encuadre el valor del bien, el indicador o la casilla que corresponda; determinando entonces su capacidad económica según la tabla será establecido por la ley. Esta tabla de fracciones es la que evidencia de mejor manera la progresividad del impuesto.

En este punto, es donde se encuentra mucho conflicto, puesto que no existe un precedente o un documento de referencia para determinar la base imponible de un hallazgo, por lo que deja una enorme incertidumbre en manos de la administración de acuerdo al valor cultural, al valor por su antigüedad o inclusive por el precio actual del material del que este fabricado el objeto hallado.

4.8. Legitimidad y justicia del impuesto sobre herencias, legados y donaciones.

Hecho el análisis de los elementos que componen este impuesto, se debe hacer un análisis de ciertas particularidades que resaltan por su ambigüedad; el Código Orgánico de Organización Territorial (COOTAD)¹⁶⁴ señala que “la recaudación generada por el IR por herencias, legados y donaciones será distribuida a cada gobierno regional en razón del domicilio que establezca el sujeto pasivo del impuesto en su respectiva declaración.”¹⁶⁵ Por lo que le da la naturaleza regional a este impuesto; sin embargo, el Ecuador no es el único país que grava este impuesto, “el Impuesto sobre sucesiones y donaciones es una figura

¹⁶⁴ Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autónomo y Descentralizado, op. cit., Artículos 177 y 178.

¹⁶⁵ “Régimen Tributario de los Gobiernos Autónomos descentralizados en el marco del COOTAD”, Hernán Batallas, *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 278 y 279.

clásica en la mayor parte de los sistemas tributarios de países democráticos, pero con la diferencia que es escasa la importancia que le prestan a la recaudación de estos impuestos, ya que raras veces alcanza el 1% del total de los ingresos impositivos [...]”¹⁶⁶

Esta preasignación que se hace a favor de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, es una situación que introduce a un interesante análisis respecto a estas; pues de acuerdo a lo que indica el artículo 298 de la Constitución de la República del Ecuador se desprende lo siguiente:

“Art. 298.- Se establecen preasignaciones presupuestarias destinadas a los gobiernos autónomos descentralizados, al sector salud, al sector educación, a la educación superior; y a la investigación, ciencia, tecnología e innovación en los términos previstos en la ley. Las transferencias correspondientes a preasignaciones serán predecibles y automáticas. Se prohíbe crear otras preasignaciones presupuestarias.”

Se entiende que las únicas preasignaciones permitidas legalmente, son aquellas que existen por disposición Constitucional descritas en el artículo precedente, entre las cuales se contempla las preasignaciones a los GADs, en los términos previstos en la ley, es decir, que hayan sido introducidas dentro del Presupuesto General del Estado, el mismo que debe estar planificado previo al inicio del año de ejercicio fiscal.

Sin embargo de ello, a pesar de ser la Constitución el único medio por el que se crean y otorgan preasignaciones, el COOTAD por su lado, establece una en especial a favor de los mismos GADs; y aunque no se trate de una preasignación destinada a otras

¹⁶⁶ Laura de Pablos Escobar, *Incidencia y tipos efectivos del impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, Universidad Complutense de Madrid Departamento de Economía Aplicada VI. Campus de Somosaguas. Pozuelo. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, N.I.P.O.: 602-06-006-5, I.S.S.N.: 1578-0252, Depósito Legal: M-23772-2001. Madrid, España, consulta vía internet, el 05 de abril de 2014, a través de Dialnet.com.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2006_04.pdf, p. 7.

instituciones que no sean las establecidas por la Constitución, no significa que el COOTAD este facultado para establecer preasignaciones a favor de institución alguna.

Por este motivo, se cuestiona mucho la legitimidad del origen de esta y se presume que es una preasignación con origen inconstitucional, por no haberse originado de acuerdo a lo que establece la Constitución de la República del Ecuador, ya que esta es clara al establecer el único medio a través del cual se establece preasignaciones.

Esto se distingue al corroborar con el artículo 99 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en el cual se indica claramente lo siguiente con respecto a las preasignaciones:

“Las preasignaciones constitucionales deberán constar cada año de manera obligatoria como asignaciones de gasto en el Presupuesto General del Estado. El Estado garantizará la entrega oportuna de las asignaciones específicas de ingresos permanentes y no permanentes para los Gobiernos Autónomos Descentralizados [...]. En cumplimiento de la Constitución de la República solamente las preasignaciones de dicha norma podrán recibir asignación de recursos, prohibiéndose crear otras preasignaciones presupuestarias.”¹⁶⁷

Del contenido de este artículo, se desprende un complemento a lo dispuesto en la Constitución de la República del Ecuador, en el que resalta la obligatoriedad del Estado de establecer una planificación de las preasignaciones en el Presupuesto General del Estado y otorga exclusividad al Estado para otorgar preasignaciones a través de únicamente la Constitución. Es por esto que se indica que es muy cuestionable la legitimidad de esta preasignación a los GADs; sin embargo, se ejecuta en cada Gobierno seccional, tal como lo establece el COOTAD.

¹⁶⁷ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, COPFP, Publicación: Registro Oficial Suplemento 306, Fecha de publicación: 22-oct-2010.

Se considera a este precedente de gran importancia, aunque no merece un estudio profundo en este trabajo porque su naturaleza desarrolla otros contenidos; sin embargo, podría quedar este como una inquietud planteada para esclarecerse en otra oportunidad.

Los impuestos patrimoniales no son sustitutos de la imposición a las rentas, como hechos económicos; se trata de impuestos con objetos imponibles diferentes, pues sus hechos económicos, tarifas, etc., son distintos; sin embargo, los impuestos patrimoniales son gravados conjuntamente con el IR. De lo antes dicho, se podría decir que se tiene como finalidad, cubrir las brechas que quedan sin atención del IR, ya que aunque se haya establecido una predilección constitucional por los impuestos directos y progresivos, son solamente estos los que cubren las enormes cantidades de dinero que se requiere para costear toda la demanda nacional de recursos o las de necesidades colectivas, el gasto público, y otras necesidades del Estado, sin descuidar la observancia a los principios que limitan el abuso de la Administración y garantizan los derechos de los sujetos de la relación jurídico tributaria.

Aunque los principios, muchas veces constituyen ofrecimientos demagógicos de los gobernantes o ideas utópicas de los legisladores, es muy importante, aterrizar sobre la realidad; es decir un régimen perfectible que busca satisfacer las necesidades colectivas, redistribuir las rentas, teniendo en cuenta la capacidad contributiva de cada persona obligada a pagar un impuesto, y que por lo tanto, sea un régimen que goce de derechos y justicia tributaria, tal como lo establece nuestra Carta Magna.

Respecto a la justicia en este impuesto, que se evidencia a través del efectivo cumplimiento de los principios tributarios, el IR tal como se ha determinado con anterioridad, es un impuesto que materializa la justicia tributaria, a través del cumplimiento

de los límites que establecen los principios tributarios, para el control de su justicia; no obstante, a pesar de que el impuesto a las herencias, legados, donaciones y hallazgos, sea un impuesto que se grava conjuntamente con la renta, es un impuesto evidentemente recaudatorio, no mira la capacidad contributiva, ni la equidad.

Aunque en muchos casos se puede sustentar lo contrario, al indicar que existe una tabla que marca la progresividad del impuesto, es imposible generalizar que el impuesto es progresivo cuando en la práctica se está quebrantando muchos otros principios e inclusive se está llegando en ciertos casos a la confiscatoriedad.

Este quebrantamiento de los límites, y la necesidad de circulante que tiene el país actualmente, al parecer han aturcido al legislador y han producido la creación de impuestos con elementos y políticas absurdas, como aquel que recae sobre los hallazgos, que lo único que resalta es la gran necesidad que tiene el Estado actualmente de dinero.

En definitiva, de manera general, se considera que en cierta medida, se ha descuidado el efectivo cumplimiento de los principios de capacidad contributiva, equidad, progresividad en algunas variables de ciertos impuestos, han hecho evidente la falta de justicia, llegando incluso al extremo de que en ciertos casos se vuelvan hasta confiscatorio, como ocurre en el caso del impuesto a las herencias, legados y donaciones, que inclusive pueden llegar al extremo de liquidar bienes del patrimonio para cubrir un impuesto.

No obstante, el régimen ecuatoriano es un mecanismo en construcción, que a pesar de que se deba mirar a la construcción de un sistema tributario, no se puede descartar que la realidad, subsume al país a avanzar conforme a las la situación del Estado. *La justicia tributaria no es un tema de aplicación, la justicia es el producto final de un complejo y largo proceso de construcción.*

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones

Después de que se han desarrollado ideas, teorías, evaluado conceptos, construido propuestas, y generado precedentes; la realidad se torna mucho más compleja, tanto en los tribunales como en las aulas de clase; es muy difícil tratar de encapsular algo tan grande, con connotaciones jurídicas, doctrinarias, normativas y constitucionales.

Sin embargo, después de hecho el análisis se puede ver que para determinar la justicia de un hecho económico, no se puede generalizar los resultados, depende de manera vital de las condiciones del país que se analice, su tendencia política y la condición económica. Por lo tanto es de profunda importancia que se tengan presente las siguientes consideraciones:

1.- El régimen tributario ecuatoriano, ha tratado de suplir necesidades y exigencias de los particulares satisfaciendo las necesidades colectivas, como algunos de los fines de las retribuciones de los impuestos; sin embargo, no deja de ser un trabajo de todos, erigir bases y fundamentos sólidos, con visiones no absolutistas, sino transformables, permitiendo que la forma como se encarna la costumbre en el diario vivir de cada uno de los contribuyentes, vaya de la mano con la propuesta del Estado, en la búsqueda del modelo estatal justo de derechos sin abusos ni atropellos, respetando los principios tributarios, que son el límite sobre el abuso del Fisco.

Es indudable la necesidad de ajustes de la norma para que pueda llevarse la justicia tributaria no solamente como una idea de régimen tributario ideal, sino que poco a

poco pueda ir garantizando el cumplimiento de los principios y a través de normas efectivas, esto obviamente se verá inclusive reflejado en la simplicidad administrativa y la economía procesal de los temas que interesan a las partes de la relación jurídico tributaria.

2.- Otra realidad que surge de todo este análisis, es la deficiente apertura para la participación ciudadana en la construcción de normas y de mecanismos con connotación fiscal, pues el desarrollo de un régimen a un sistema es más que acertada la idea de construirla juntos; pero a cambio de ello, en muchas ocasiones lo que se obtiene es un Estado asfixiado de impuestos, para tratar de cubrir los agujeros de la economía y la mala administración de fondos.

Es necesario generar un vínculo entre el Fisco y el contribuyente, respetando los principios constitucionales y tributarios para tratar de cambiar la finalidad recaudatoria del Fisco, para construir impuestos que tengan objetivos claros y definidos.

3.- La aprobación del Plan Nacional para el Buen Vivir, transporta a la efectiva y eficiente existencia de un conjunto ordenado de impuestos, que estén relacionados entre sí, con propósitos equivalentes e interdependientes, que respeten los lineamientos que establece la Constitución.

4.- Aunque se ha podido ver que el funcionamiento del régimen en el Ecuador se ha vuelto más efectivo con el tiempo, también se puede notar que aún existen impuestos con tarifas desproporcionadas, no progresivos, inequitativos, con variables confiscatorias como los impuestos que se han tratado en este trabajo; todo esto carga al contribuyente de impuestos, que a más de ser injustos algunos de ellos, imputan al contribuyente una presión fiscal que ahuyenta la inversión extranjera y al contribuyente honesto. Por eso debe existir un equilibrio entre los sujetos y el Fisco.

5.- Se ha categorizado a los impuestos, y aunque no solo se ha referido a impuestos directos e indirectos, la especificación que da Pérez de Ayala, resulta mucho más eficiente para clasificar a los impuestos, ya que la clasificación clásica de la doctrina es demasiado restringida y se torna inexacta; como por ejemplo, al creer que la diferencia entre un impuestos directo e indirecto radica en que sea o no transmisible, esto no ocurre en la teoría planteada, ya que permite ver con mucho más amplitud y exactitud, la verdadera extensión respecto de los efectos y las posibilidades que arroja la ejecución de los impuestos, materia de análisis en este trabajo.

En este punto, se logra evidenciar claramente que la justicia tributaria no se relaciona completamente con la imposición directa o indirecta, pues según el Plan Nacional del Buen Vivir, la imposición directa y progresiva permite la materialización de la justicia tributaria, pero se ha visto que existen impuestos directos que no son justos, o que no cumplen con las aparentes características absolutas de los impuestos directos, por lo tanto la justicia no se refleja en lo anterior sino, la justicia se refleja en tanto y en cuanto se cumplan o no con los principios tributarios, dependiendo de cada hecho económico que produzca un impuesto y de la manera como se limite su imposición y se regule su cumplimiento.

6.- En relación del hecho económico que produce un impuesto, es decir, la renta y el patrimonio, nos presentan panoramas distintos, el primero como un impuesto que materializa la justicia tributaria, y el otro llegando a ser inclusive hasta un castigo al éxito tal como se lo había identificado. Permite distinguir la indudable interdependencia que debe existir entre los principios tributarios, la justicia tributaria y el contribuyente; además de la importancia que tiene que estos funcionen conjuntamente, pues con la simple mención que

el Plan Nacional para el Buen Vivir hace de una tributación justa y solidaria, no garantiza que un impuesto lo sea.

Indudablemente es necesario que se ejecute para que empiece a dar resultados óptimos. Existen principios como el de solidaridad, y redistribución, que deben empezar a ser efectivos, y ya no solo estar dentro del Plan, como un concepto o un contenido del objetivo número 8 del Plan Nacional para el Buen Vivir.

Cabe mencionar adicionalmente que el Plan Nacional para el Buen Vivir, es uno de los medios efectivamente que exponen temas trascendentales como la justicia, la solidaridad, la cultura tributaria, etc., que efectivamente permiten visualizar y a través de su ejecución, permiten la materialización de la justicia tributaria; sin embargo, esta no es la única vía que se plantea, pues los principios tributarios ofrecen un sinnúmero de vías que permiten que la relación jurídico tributaria materialice la justicia establecida como eje fundamental conforme la Constitución.

7.- Es necesario que cada impuesto sea sometido a un análisis de su justicia, pues al ser un principio rector del Derecho, es necesario que se busque su cumplimiento a través de los métodos que hemos descrito, la justicia tributaria, no debe ser evidenciado únicamente en uno o algunos impuestos, sino la justicia tributaria debe irse convirtiendo en un principio fundamental del régimen tributario.

8.- Se ha resaltado la gran importancia de cada impuesto materia de este análisis, destacando dos aristas de éste, la primera como la necesidad presupuestaria que requiere niveles de recaudación óptimos conforme a una planificación que proyecta el Estado y que efectivamente existen cantidades óptimas de recaudación que económicamente deberían

satisfacer las necesidades; sin embargo, esto lleva a la segunda que consiste en tomar en cuenta la finalidad de cada impuesto.

9.- Del análisis efectuado sobre la renta, se puede concluir que en realidad existen grandes ventajas y aciertos respecto a la forma en la que está regulado y la forma en la que se aplica la misma; aunque parezca que es la forma más justa de imposición, de las que se encuentran vigentes, no significa que sea perfecta, los abusos que se presentan en ocasiones por la mano del poder y las injusticias por parte del órgano que la ejecuta, pueden evidenciar abusos en el cobro, y hasta ciertas falencias en la observancia del principio de igualdad, como ocurre y se ha dicho en su momento, la injusticia que se produce al privilegiar a las empresas y sociedades, con una tarifa única, lo cual atenta inclusive al principio de progresividad y proporcionalidad de la misma forma, de ahí que ningún sistema es perfecto y ningún impuesto es perfectamente justo; sin embargo, el IR no deja de ser un impuesto que materializa de alguna forma un determinado grado de justicia tributaria.

10.- Respecto a los impuestos al patrimonio se destaca la forma conjunta de gravar estos impuestos conjuntamente con el IR, y aunque en ciertos casos se pueda ver que existe una clara manifestación de confiscatoriedad en un caso particular, por lo tanto, no se fija en la capacidad contributiva sino únicamente en la capacidad económica del contribuyente, por lo que en este caso, no se puede ver que exista una justicia materializada, pues al poder ser confiscatorio, tiende más a ser un impuesto injusto.

11.- Los principios tributarios de proporcionalidad, capacidad contributiva, progresividad, igualdad, redistribución de las rentas, etc., contribuyen a una efectiva materialización de la justicia tributaria, y dan un equilibrio entre el administrador y el

administrado, creando seguridad para las partes en el desarrollo de la relación jurídica tributaria tanto del contribuyente como del Fisco, esto indudablemente facilitará la construcción de un modelo de régimen tributario de justicia.

Finalmente, los mecanismos que vuelven ejecutables los impuestos, están en perfeccionamiento y ajuste periódico, por lo que quizás implica que en esta importante relación jurídica, no se beneficie más el Fisco y que cada vez el contribuyente tenga menos, sino se trata de brindar seguridad en todo sentido, estableciendo políticas perfectibles que garanticen que ninguna de las partes en una relación jurídica tributaria sean ganadores o perdedores, sino que con un régimen tributario justo, las rentas se redistribuyan equitativamente, teniendo en cuenta que no se gobierna para unos pocos sino para todo un país y que el deber de contribuir es un compromiso con el progreso y el desarrollo del país, en conjunto con una correcta cooperación de la Administración y el administrado, que materialice la justicia tributaria a través de esta relación jurídico tributaria que vincula a todos.

2. Recomendaciones

1.- Es importante construir un régimen tributario sobre bases sólidas, y medirlo no solo de acuerdo a la norma sino también de acuerdo a los resultados a lo largo de la historia; buscando optimizar los recursos económicos y humanos, buscando suficiencia recaudatoria, eficacia contributiva y simplicidad administrativa, para generar mayores y mejores beneficios para todos.

2.- Se considera que debe apuntarse hacia la construcción de un sistema tributario para dejar de ser un régimen que disipa, distrae y desorienta al contribuyente, y que muchas veces retarda el proceso con sus mecanismos complejos y diversos, se debería aplicar modelos construidos bajo la realidad propia del país y sobre la base de las necesidades de sus habitantes; partiendo de ello, apuntar hacia un sistema tributario, con pocos impuestos, que estén relacionados entre sí y que sean interdependientes.

3.- Sería de mucha importancia lograr la creación de vínculos participativos para la sociedad, que permitan evaluar, los resultados no solo numéricamente, sino el impacto en áreas como el familiar, social, etc., en cada contribuyente, esto aportaría grandemente con respecto a las políticas tributarias que se aplican en cada momento y de esta manera no se descuide la capacidad contributiva de los particulares, independientemente de que sean personas naturales o jurídicas.

4.- Finalmente, se cree que es necesario brindar al contribuyente normas sólidas y ordenadas, sistemáticas, lógicas, comprensibles y aplicables. Además, es de suma importancia reforzar el incentivo de creación de una cultura tributaria, mucho más comprometida y fundamentada en principios.

5.- El sistema tributario debe ser un producto elaborado con resultados y no con ajustes impositivos de la norma únicamente, sino del Fisco y del contribuyente. Se debe intentar plasmar efectivamente los principios constitucionales, y de esa manera lograr finalmente la materialización de la justicia, no solo en uno u otro impuesto, sino en todo el régimen tributario vigente en el Ecuador, que no se tratan de simples enunciados o ideales, sino se tratan de verdaderos retos, tanto para el Fisco como para el contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Acosta, Alberto; *Breve historia económica del Ecuador*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1995.

Arias, Diana; Buenaño, Edwin; Oliva, Nicolás; Ramírez, José; “Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950 – 1999”, Segunda Edición, en Diana Chilingua Carvajal, Carlos Marx Carrasco y José Ramírez Álvarez, “Historia de la Tributación en Ecuador: Cambios sociales y organizacionales, en *Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya Yala, 2012.

Aristóteles; *Ética Nicomaquea*, traducción de Antonio Robledo, México, Porrúa, 1994, en

Ataliba, Geraldo; *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Montevideo, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, 1977.

Andino Alarcón, Mauro; *Hacia un nuevo sistema de imposición directa, El impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo*, Quito, Ed. Abya Yala, 2011.

Amatucci, Andrea “*Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*”, Bogotá, Ed. Temis S. A., 2011

Batallas, Hernán; “Régimen Tributario de los Gobiernos Autónomos descentralizados en el marco del COOTAD”, en *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010.

Bravo Rivera, Juan; *Prologo: de La Justicia Tributaria y el defensor del contribuyente en España.*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2007.

Casás, José Osvaldo, *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 1ra Ed, Buenos Aires, Ed. Marcial Pons, 2008.

Chiliquinga Carvajal, Diana; Carrasco Vicuña, Carlos Marx; y Ramírez Álvarez, José; “Historia de la Tributación en Ecuador: Cambios sociales y organizacionales”, compilación del Servicio de Rentas Internas en *Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya Yala, 2012.

De Aquino, Santo Tomás; *Suma de Teología*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos Ed., 1994.

De la Garza, Sergio Francisco; *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921 – 1980.*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Ed., 1983.

De la Guerra, Eddy María; Régimen Tributario Ecuatoriano, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.

Durango Vela, Gustavo; *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana*, Primera Edición, Quito, Ed. Edipcentro, 2010.

Einaudi, Luigi; contenido en el “Prologo”, en Berliri, Luigi; “El impuesto Justo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales”, 1986. en García Bueno y otros, *Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el sistema tributario mexicano: La capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, México D.F., Primera Edición, 2008.

- Erazo Galarza, Daniela; *Evaluación histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, Quito, Ed. CEP., 2013.
- Escobar, Laura de Pablos; *Incidencia y tipos efectivos del impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, Universidad Complutense de Madrid Departamento de Economía Aplicada VI. Campus de Somosaguas. Pozuelo. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, N.I.P.O.: 602-06-006-5, I.S.S.N.: 1578-0252, Depósito Legal: M-23772-2001. Madrid, consulta vía internet, el 05 de abril de 2014, a través de Dialnet.com.
- Espinosa, Carlos; *Historia del Ecuador*, Primera Edición, Barcelona, España, Ed. Lexus, 2009.
- Ferreiro Lapatza, José Juan; *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial "Sistema Tributario"*, *Los tributos en particular*, Madrid, Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas Sociales, S.A., 1996.
- Iturralde Dávalos, Felipe; "Principios Tributarios en el ámbito del derecho positivo", en *Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Ed. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, del 9 al 11 de julio de 2003.
- Jarach, Dino; *Finanzas Públicas: Esbozo de una teoría general, Capital General*, Buenos Aires, Cangallo Ed., 1978.
- Jarach, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot Ed., 1999.
- Jaramillo Vega, Eugenio Armando; *Sinceramiento tributario todos los 80 impuestos*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.

- Labalo, Raúl Rodrigo; *Derecho Fiscal*, México, s/a.
- Larrea Stacey, Eduardo; “*Estudio Introdutorio*”, en *Banco Central del Ecuador, Pensamiento Monetario y Financiero*, Quito, Corporación Editora Nacional Ed. 1986.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*, Bogotá, Ed. Nomos S. A. 2002.
- Licto Garzón, Carlos; “*Reforma a la Determinación del Impuesto a la Renta*”, en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum Ed., 2008.
- Montaño Galarza, Cesar y Mogrovejo, Juan Carlos, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Fundamentos y Práctica*, Ed. Corporación Editora Nacional, Quito, 2014
- Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- Patiño Ledesma, Rodrigo; “Estado de derechos; seguridad jurídica y principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano”, compilación en José Vicente Troya (ed. Lit) y Fausto Murillo (ed. Lit), *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011.
- Pérez de Ayala, José Luis; *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 2004.

- Pérez de Ayala, José Luis; *La técnica fiscal como dato y argumento del conocimiento jurídico del tributo en Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario*, Bogotá, Temis Ed., 2011.
- Plazas Vega, Mauricio; *El Impuestos sobre el valor agregado IVA*, Segunda Edición, Bogotá, ONI Ed., 1998.
- Plazas Vega, Mauricio; *Teoría Constitucional: Los principios Constitucionales del sistema Tributario*, Bogotá, Ed. Universitario Rosales, s/a.
- Ramírez Cardona, Alejandro; *Derecho Tributario sustancial y procedimental*, 3ra Edición, Bogotá, Ed. Temis, 1985.
- Riofrío Villagómez, Eduardo; *Manual de Ciencia de Hacienda*, Madrid, Ed. Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1951.
- Riofrío Villagómez, Eduardo; *Manual de Hacienda Pública*, en Libro III, *Teoría de los impuestos directos y principios generales de su aplicación*, Quito, Ed. Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957.
- Rivadeneira Alava, Ana y Carrasco Vicuña, Carlos Marx; *De la imposición al pacto: justicia y política social*, compilación del Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya Yala, 2012.
- Rodríguez, Linda Alexander; *“Estudio Introductorio”*, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.
- Salvador Lara, Jorge; *Breve historia contemporánea del Ecuador*, Colombia, Ed. Fondo de la cultura económica 2009.

- Serrano Antón, Fernando; *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, Navarra, Aranzadi, SA. Ed., 2007.
- Troya Jaramillo, José Vicente; *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Serie Estudios Jurídicos, Corporación Editora Nacional, 1984 en Benítez Chiriboga, Mayte; *Manual Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.
- Troya Jaramillo, José Vicente; *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones Ed., 2014.
- Ukmar, Victor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Ed. Temis S.A., 2002.
- Villegas, Héctor; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma Ed., 1980.
- Valdés Costa, Ramón; *Curso de Derecho Tributario*, Montevideo, 1970.
- Yupangui, Yolanda; “Aspectos constitucionales de la tributación”, en José Vicente Troya (ed. Lit) y Fausto Murillo (ed. Lit), *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Sentencia C-804 de 2001, Corte Constitucional colombiana analizó las objeciones presidenciales al proyecto de Ley 39 de 1999. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2006_04.pdf.

Informe Anual de Recaudación del SRI, 2012 y 2013, Material de consulta virtual, de la base de datos de la página del Servicio de Rentas Internas. Disponible en: www.sri.gob.ec.

Estadísticas del Ministerio de Economía y Finanzas, Disponible en *Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto*, Quito, Ed. Abya Yala, 2012.

Plan Nacional para el Buen Vivir 2009-2013, R.O. Disponible en: Registro Oficial Suplemento 144 de 05-mar-2010.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

LEGISLACIÓN INTERNA

Código Civil, Registro Oficial Suplemento 46, fecha de publicación, 24 de junio de 2005, actualizada 03 de diciembre 2012.

Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, fecha de publicación, 16 de junio de 2005, actualizada el 10 de febrero de 2014.

Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autónomo y Descentralizado, COOTAD, Registro Oficial Suplemento 303, fecha de publicación 19 de octubre de 2010, actualizada el 07 de julio de 2014.

Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, COPFP, Publicación: Registro Oficial Suplemento 306, Fecha de publicación: 22-oct-2010

Constitución de la República del Ecuador de 2008, Registro Oficial Nro. 449, publicado el 20 de Octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1830, Registro Auténtico No. 1830, con fecha 14 de junio de 1830.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004, Registro Oficial Nro. 37, Martes 16 de julio de 2013, segundo suplemento, Actualizada el 28 de Enero de 2013.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial, suplemento 242, Fecha de publicación 29 de diciembre de 2007, Actualizada 20 de mayo de 2014.

Proyecto de Ley del Impuesto a la Renta, publicado en Registro Oficial No. 327, de fecha 15 de octubre de 1921.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, fecha de publicación 08 de junio de 2010, actualizado 17 de diciembre de 2013.

LEGISLACIÓN COMPARADA O EXTERNA

Constitución de la Republica de Colombia, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991, Artículo 363.

Constitución de España publicada en Registro Auténtico Nro. 1818, de fecha 1 de enero de 1812. Referencia Boletín Oficial del Estado-A-1978-31229 núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

PAGINAS WEB CONSULTADAS COMO ANEXOS

http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=Eas7luGK&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_. Anexo 1. Informe de Recaudación de Impuestos 2012, Recaudación del Período 2012, Recaudación de las Provincias, Cantones 2012. 2014.

http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=Eas7luGK&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_. Anexo 2. Informe de Recaudación de Impuestos 2013, Recaudación del Período 2013, Recaudación de las Provincias, Cantones 2013. 2014

ANEXO 1

Informe de Recaudación de Impuestos 2012.

Recaudación del Período 2012.

Recaudación de las Provincias, Cantones 2012.

CUMPLIMIENTO DE LA META DE RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS⁽¹⁾
RECAUDACIÓN NACIONAL
PERÍODO ENERO - DICIEMBRE 2013
(Valores en US dólares)

	Meta 2013	Recaudación 2012	Recaudación 2013	Cumplimiento meta	Crecimiento Nominal 2012/2013	Participación de la Recaudación 2013	
TOTAL NETO⁽²⁾	12.251.384.654	11.090.656.509	12.513.479.838	102,1%	12,8%		
Devoluciones	(248.615.346)	(173.237.648)	(244.242.336)	98,2%	41,0%		
TOTAL EFECTIVO⁽³⁾	12.500.000.000	11.263.894.158	12.757.722.174	102,1%	13,3%	100%	
Impuesto a la Renta Recaudado	3.746.175.871	3.391.236.893	3.933.235.713	105,0%	16,0%	46%	
Retenciones Mensuales ⁽⁴⁾	2.474.373.028	2.216.686.692	2.474.831.991	100,0%	11,6%		
Anticipos al IR	311.920.580	281.762.730	341.646.704	109,5%	21,3%		
Saldo Anual ⁽⁵⁾	959.882.263	892.787.470	1.116.757.018	116,3%	25,1%		
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	104.719.059	95.770.183	114.809.214	109,6%	19,9%		
Impuesto a los Vehículos Motorizados	208.781.530	192.787.959	213.989.208	102,5%	11,0%		
Impuesto a la Salida de Divisas	1.348.374.762	1.159.590.491	1.224.592.009	90,8%	5,6%		
Impuesto a los Activos en el Exterior	72.453.182	33.259.000	47.925.836	66,1%	44,1%		
RISE	14.518.952	12.217.796	15.197.422	104,7%	24,4%		
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	27.099.081	64.037.099	28.699.942	105,9%	-55,2%		
Tierras Rurales	3.437.016	6.188.498	5.936.605	172,7%	-4,1%		
Intereses por Mora Tributaria	51.406.047	47.143.215	159.401.473	310,1%	238,1%		
Multas Tributarias Fiscales	69.098.033	59.707.938	62.684.171	90,7%	5,0%		
Otros Ingresos	3.939.992	4.344.129	4.949.999	125,6%	13,9%		
SUBTOTAL	5.650.003.523	5.066.283.539	5.811.421.626	102,9%	14,7%		
Impuesto al Valor Agregado	6.056.535.557	5.498.239.868	6.186.299.030	102,1%	12,5%		54%
IVA de Operaciones Internas	3.865.110.162	3.454.608.401	4.096.119.691	106,0%	18,6%		
IVA Importaciones	2.191.425.394	2.043.631.467	2.090.179.339	95,4%	2,3%		
Impuesto a los Consumos Especiales	776.582.327	684.502.831	743.626.301	95,8%	8,6%		
ICE de Operaciones Internas	584.649.579	506.986.576	568.694.778	97,3%	12,2%		
ICE de Importaciones	191.932.748	177.516.255	174.931.523	91,1%	-1,5%		
Impuesto Redimible Botellas Plásticas NR	16.878.594	14.867.920	16.375.218	97,0%	10,1%		
SUBTOTAL	6.849.996.477	6.197.610.619	6.946.300.548	101,4%	12,1%		

Elaboración: Dirección Nacional de Planificación y Coordinación.- Servicio de Rentas Internas

ANEXO 2

Informe de Recaudación de Impuestos 2013.

Recaudación del Período 2013.

Recaudación de las Provincias, Cantones 2013.

CUMPLIMIENTO DE LA META DE RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS⁽¹⁾
RECAUDACIÓN NACIONAL
PERÍODO ENERO - DICIEMBRE 2012
(Valores en US dólares)

	Meta 2012*	Recaudación 2011	Recaudación 2012	Cumplimiento meta	Crecimiento Nominal 2012/2011	Participación de la Recaudación 2012
TOTAL BRUTO	9.565.592.000	8.894.186.287	11.216.378.840	117,3%	26,1%	
Notas de Crédito		165.380.993	119.303.451			
Compensaciones		7.631.999	6.418.879			
TOTAL EFECTIVO⁽³⁾	10.560.000.000	9.560.993.790	11.263.894.158	106,7%	17,8%	100%
TOTAL NETO⁽⁴⁾	9.565.592.000	8.721.173.296	11.090.656.509	115,9%	27,2%	
Devoluciones	(994.408.000)	(839.820.494)	(173.237.648)	17,4%	-79,4%	
Impuesto a la Renta Recaudado	3.074.110.403	3.112.112.999	3.391.236.893	110,3%	9,0%	45%
Retenciones Mensuales ⁽⁵⁾	2.225.827.854	2.004.488.166	2.216.686.692	99,6%	10,6%	
Anticipos al IR	227.135.245	267.762.160	281.762.730	124,1%	5,2%	
Saldo Anual ⁽⁶⁾	621.147.304	839.862.673	892.787.470	143,7%	6,3%	
Personas Naturales	70.374.325	92.621.270	112.530.890	159,9%	21,5%	
Personas Jurídicas	548.617.983	744.368.599	774.230.450	141,1%	4,0%	
Herencias, Legados y Donaciones	2.154.996	2.872.804	6.026.130	279,6%	109,8%	
Ingresos Extraordinarios		28.458.253	338			
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	69.900.000		95.770.183	137,0%		
Impuesto a los Vehículos Motorizados	165.521.606	174.452.191	192.787.959	116,5%	10,5%	
Impuesto a la Salida de Divisas	800.000.000	491.417.135	1.159.590.491	144,9%	136,0%	
Impuesto a los Activos en el Exterior	38.000.477	33.675.763	33.259.000	87,5%	-1,2%	
RISE	9.500.181	9.524.212	12.217.796	128,6%	28,3%	
Impuestos Actividad Minera	13.999.541	14.896.622	64.037.099	457,4%	329,9%	
Tierras Rurales	9.000.459	8.913.344	6.188.498	68,8%	-30,6%	
Intereses por Mora Tributaria	47.140.305	58.776.592	47.143.215	100,0%	-19,8%	
Multas Tributarias Fiscales	49.229.812	49.533.117	59.707.938	121,3%	20,5%	
Otros Ingresos	2.783.589	3.458.234	4.344.129	156,1%	25,6%	
SUBTOTAL	4.281.341.368	3.985.218.462	5.066.283.539	118,4%	27,1%	
Impuesto al Valor Agregado	5.537.313.611	4.957.904.687	5.498.239.868	99,3%	10,9%	55%
IVA de Operaciones Internas	3.365.923.251	3.073.189.940	3.454.608.401	102,6%	12,4%	
IVA Importaciones	2.171.390.360	1.884.714.747	2.043.631.467	94,1%	8,4%	
Impuesto a los Consumos Especiales	743.500.018	617.870.641	684.502.831	92,1%	10,8%	
ICE de Operaciones Internas	571.086.617	455.443.944	506.986.576	88,8%	11,3%	
ICE de Importaciones	172.413.401	162.426.696	177.516.255	103,0%	9,3%	
Impuesto Redimible Botellas Plásticas NR			14.867.920			
SUBTOTAL	6.280.813.629	5.575.775.328	6.197.610.619	99%	11,2%	

Elaboración: Dirección Nacional de Planificación y Coordinación.- Servicio de Rentas Internas