

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría de Investigación en Derecho

**Materialización del principio de capacidad contributiva en el impuesto  
al valor agregado**

Pedro Orlando Armijos González

Tutora: Eddy María De La Guerra Zúñiga

Quito, 2022





## **Cláusula de cesión de derecho de publicación**

Yo, Pedro Orlando Armijos González, autor de la tesis intitulada “Materialización del principio de capacidad contributiva en el impuesto al valor agregado”, mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Investigación en Derecho, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

26 de septiembre de 2022

Firma: \_\_\_\_\_



## Resumen

El presente trabajo investigativo determina que el principio de capacidad contributiva no se materializa completamente en el impuesto al valor agregado, gracias a la revisión de sólidos conceptos que permitieron comprender de mejor forma la aplicación y entendimiento que del mismo se tiene dentro de la administración de justicia nacional. Internacionalmente, en las legislaciones analizadas tampoco se encuentra que el principio sea respetado completamente. Además, el análisis comprende la revisión detallada de la normativa tributaria, así como de los pronunciamientos de las altas cortes. En el primer caso, este análisis ayuda a señalar que la máxima no se encuentra recogida en ninguna disposición constitucional o legal; mientras que el segundo caso permite indicar que la aplicación del principio, dado en las cortes, no ha sido suficiente, con un desarrollo igualmente insuficiente. Así mismo, se efectúa un análisis sumario del tratamiento que otras legislaciones han dado a la máxima de la capacidad contributiva en sus normativas, con la finalidad de identificar las formas por las cuales han tratado de aplicar el principio, como también, si lo han hecho o no.

Palabras clave: impuesto al valor agregado, principio de capacidad contributiva, materialización, IVA, legislación comparada



## **Agradecimientos**

Mis más profundo agradecimiento a mis familiares, autoridades de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, personal docente, administrativo; y amigos, por apoyarme siempre y darme la oportunidad de crecer a su lado.



## Tabla de contenidos

Introducción.....	11
Capítulo primero: El principio de capacidad contributiva.....	13
1. Antecedentes históricos del principio de capacidad contributiva.....	13
2. Análisis desde la doctrina: De lo clásico a lo contemporáneo.....	18
3. Relación del principio de capacidad contributiva con otras máximas de justicia tributaria .....	31
3.1. Igualdad.....	31
3.2. Equidad.....	34
3.3. Progresividad.....	36
3.4. No confiscatoriedad.....	37
4. La capacidad contributiva y Ecuador.....	39
Capítulo segundo: El impuesto al valor agregado .....	51
1. Los actos de consumo y la tributación indirecta.....	51
2. Examen doctrinario del IVA.....	55
3. El IVA su regulación en Ecuador .....	60
4. Experiencias comparadas sobre la materialización del principio de capacidad contributiva en el IVA.....	64
5. Análisis jurisprudencial de la imposición indirecta (nacional y comparada) .....	68
Capítulo tercero: Análisis del nivel de concreción del principio de capacidad contributiva en el impuesto al valor agregado .....	73
1. El mínimo vital exento.....	73
2. Elementos esenciales del IVA en correlación con el principio de capacidad contributiva .....	76
3. Casos de exclusión o flexibilización del régimen tributario en cuanto a bienes y servicios gravados con tarifas 0 % y 12 %.....	81
4. Balance general sobre capacidad contributiva en el IVA .....	85
Conclusiones.....	89
Bibliografía.....	93



## Introducción

En la antigüedad, se consideraba que el monarca ostentaba un poder omnímodo que le permitía exigir de sus súbditos, cualquier clase de contribución, independientemente de su cuantía, sin que al respecto sea admisible oposición alguna. Evidentemente, este proceder absoluto no simpatizaba con todas las personas, pues en la mayoría de casos, lo exigido era totalmente desproporcionado, especialmente lo demandado a las clases más bajas.

Posteriormente, cuando el Estado toma las riendas de las sociedades, este igualmente intentó recaudar contribuciones obligatorias de sus ciudadanos, para la cual crea la normativa respectiva. Con la finalidad de evitar cualquier exceso, se ve la necesidad de que la imposición únicamente sea dable, siempre y cuando exista representantes de la sociedad, es decir, sea la misma sociedad, quién a través de sus elegidos, se imponga a sí misma una obligación tributaria. Específicamente, en el caso estadounidense, por el año 1770, el veredero descontento que surgió en la sociedad, fue debido a que el parlamento británico impuso obligaciones tributarias sobre los colonos americanos sin su consentimiento.<sup>1</sup>

Aunque si bien es cierto, en lo posterior la institución de un tributo siempre se dio a través de los representantes elegidos por el pueblo, surgió la necesidad de que estos contemplaran las aptitudes para contribuir que la sociedad poseía, razón por la cual, irrumpe la necesidad de considerar la capacidad contributiva de los obligados para asumir una carga tributaria. No resulta suficiente que la imposición se realice a través de los representantes, sin importar su cuantía, sino que ahora, se debe sumar a este requisito el que las personas llamadas a satisfacer la carga, poseen los recursos suficientes para ello, pues de lo contrario, no deberían satisfacerlo.

Es así que surge el principio de capacidad contributiva, mismo que es definido como la fracción de la aptitud económica del sujeto pasivo que por el hecho de ser mayor al mínimo exento, está capacitado para asumir gravámenes de tipo tributario, de conformidad con el régimen aplicable.<sup>2</sup> Lo cual determina la exigencia de contar con los

---

<sup>1</sup> Niall Ferguson, *Empire: The Rise and Demise of the British World Order and the Lessons for Global Power* (New York: Basic Books, 2004), 73.

<sup>2</sup> Mario Andrade Perilla, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales* (Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985), 240.

recursos suficientes para poder satisfacer las necesidades básicas primeramente y, de ser dable el aporte a las expensas públicas, realizarlo posteriormente.

Con base en lo previamente expuesto, surge la interrogante: ¿De qué manera se aplica y materializa el principio de capacidad contributiva en el impuesto al valor agregado? Con la finalidad de dar respuesta a esta pregunta, inicialmente se lleva a cabo un examen teórico de la máxima; también se contrasta la aplicación del principio para determinar su grado de materialización en el impuesto al valor agregado; y, finalmente se revisa la producción jurisprudencial sobre la naturaleza y alcance del principio de capacidad contributiva.

Para poder realizar lo expuesto *supra*, el presente trabajo investigativo cuenta con tres capítulos. En el primero, cronológicamente son mencionados los hitos de importancia que antecedieron a lo que hoy en día es la máxima de capacidad contributiva. Seguidamente, se lleva a cabo un análisis de tipo doctrinario, bajo la mirada de autores clásicos y contemporáneos, identificando sus propiedades sobresalientes y señalando los diversos criterios que rodean a la máxima tributaria, con el afán de presentar una mirada integral de la misma. No se deja de lado la importancia que tiene la relación que este principio configura con otras máximas del régimen tributario nacional, así como tampoco se obvia el hecho que, la misma no se encuentra recogida en la normativa del régimen tributario nacional.

En el segundo, se progresa en el entendimiento de lo que implican los actos de consumo y la tributación indirecta. Así mismo, el impuesto al valor agregado es examinado doctrinariamente, señalando algunas de sus características más sobresalientes. También, se analiza la regulación que el tributo tiene el país, de la misma forma como, el tratamiento que se da al mismo internacionalmente, en relación con la máxima en estudio. El capítulo se cierra con el análisis jurisprudencial sobre la imposición indirecta desde el contexto nacional e internacional.

Finalmente, en el tercero, se desarrollan importantes temas como el mínimo vital exento, se analizan los elementos esenciales del IVA en relación con la máxima de la capacidad contributiva, a fin de señalar su correspondencia e importancia con el principio. También ha sido importante el estudio de los casos de exclusión y flexibilización encontrados en el régimen nacional en relación a los bienes y servicios que se encuentran gravados con tarifas 0 % y 12 %. Por último, se estructura un balance general sobre el principio en el IVA, fijando su grado de materialización en cuanto exigencia al sujeto pasivo de su pago.

## **Capítulo primero**

### **El principio de capacidad contributiva**

Este capítulo tiene como objetivos, el examen teórico del principio, lo cual se lleva a cabo gracias a los contenidos doctrinarios desarrollados en el mismo. También revisa dictámenes, relevantes, de las altas cortes nacionales, relacionados con la máxima. Para cumplir con este cometido, es necesaria la búsqueda minuciosa y selección de sentencias importantes. Toda la información obtenida, es recopilada, sistematizada y procesada mediante fichas.

Es así que, esta sección inicia con una breve descripción histórica sobre los antecedentes del principio de capacidad contributiva, para lo cual se marcan, cronológicamente, los hitos más representativos que han definido su surgimiento y evolución.

Posteriormente, se lleva a cabo el análisis doctrinario del principio, desde lo clásico a lo contemporáneo, señalando sus atributos preponderantes; y, abordando criterios alentadores y antagónicos, que controvierten la importancia de esta máxima tributaria, con la finalidad de presentar una aproximación integral de la misma.

Evidentemente, este esfuerzo académico no puede obviar las relaciones que la capacidad contributiva configura con otras máximas tributarias, bajo el designio de procurar la justicia dentro del régimen impositivo nacional.

Para cerrar este capítulo, se profundiza sobre la capacidad contributiva en el Ecuador, abordando la evidente ausencia normativa y el desarrollo de su presencia tácita dada a través de los pronunciamientos de las cortes.

#### **1. Antecedentes históricos del principio de capacidad contributiva**

La necesidad asfixiante de contar con recursos suficientes para garantizar el gasto público, ha sido un suplicio con el que desde tiempos remotos los gobernantes de las naciones han tenido que aprender a bregar, pues la carencia de acervos ha sido el común denominador.

Como resulta obvio pensar, la aparición del Estado responde a la necesidad de contar con una entelequia coercitiva que persuada y disuada a las personas en beneficio

de quien ostenta el poder de imperio, es decir, la potestad para decidir y comandar.<sup>3</sup> Evidentemente, ha de entenderse que la autoridad era ejercida omnímoda y desmesuradamente en detrimento de los menos favorecidos, porque quien ostentaba el poder político y económico, también apacentaba el tributario o de imperio, con el cual coaccionaba a tributar a las personas que se hallaban dentro de su territorio.<sup>4</sup>

En el siglo XIII, Juan Rey de Inglaterra emitió la carta magna de Reino Unido de 1215,<sup>5</sup> calificada como un hito de incuestionable trascendencia en el contexto histórico global, pues en esta, por primera ocasión, el tema de la justicia impositiva fue apreciado, debido a la inclusión de diversas medidas prohijadas por el soberano de aquel entonces, destinadas a salvaguardar a las personas del poder estatal supremo e implacable imperante, que imponía gravámenes de forma irrestricta, arbitraria y coercitiva.<sup>6</sup> Evidentemente, este resguardo fue el producto de una compleja lucha social. Debido a esto, el hecho fiscal ha trascendido complementándose con el origen de la democracia presente en esta carta, pues instituyó que no hay tributación sin representación.<sup>7</sup>

El hecho de reconocer a las personas el derecho a la representación en las instancias de toma de decisiones impositivas, constituyó una progresión cardinal hacia el respeto futuro de los derechos de los contribuyentes. Evidentemente, este progreso no fue fácil, pues la representación no siempre estuvo orientada a procurar el bienestar colectivo, más que el individual, sin embargo, contribuyó fehacientemente a supeditar la voluntad del monarca a la decisión de los representantes; resultándole complejo imponerla irrestrictamente, como lo hacía antes.

Esta Carta señalaba que todo gravamen o exención tendría que ser sancionado por el Consejo Común, siguiendo un procedimiento fijado con anterioridad, constituyéndose

---

<sup>3</sup> Emilio Betti, *Diritto Romano. 1, Parte generale* (Padova: Cedam, 1935), 42-4.

<sup>4</sup> Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Depalma Editorial, 1970), 1:268.

<sup>5</sup> Ana María Madrazo de Rebollo Paz, *Lecciones de historia de la civilización y de las instituciones. La Edad Media* (Buenos Aires: Cathedra Editorial, 1969), 265-72. Juan Rey de Inglaterra, más conocido como Juan sin tierra.

<sup>6</sup> Pedro Polo Flores, *Derecho Financiero y Tributario Peruano* (Lima: Itel, 1987), 151.

<sup>7</sup> Victor Uckmar, “El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del estado y la justicia económica” (ponencia 1, conferencia técnica La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Giardino Naxos, 2 de octubre de 2000). NCC Staff, “On this day: “No taxation without representation!””, *The National Constitution Center*, 7 de octubre de 2020, párr. 9, <https://constitutioncenter.org/blog/250-years-ago-today-no-taxation-without-representation>. Es importante destacar que el actual principio tributario “No taxation without representation”, fue popularizado por el abogado americano James Otis, con la frase “Taxation without representation is tyranny”. Esta máxima procura que no existan tributos sin que hayan sido previamente discutidos y analizados por las personas elegidas como representantes del pueblo en los órganos legislativos, que crean las normas.

así en un antecedente de la máxima tributaria denominada *non taxation without representation*, también identificada como autoimposición.<sup>8</sup>

Sin duda alguna, esta máxima ha adquirido relevancia innegable a lo largo de los años, debido a que la representación para determinar la imposición, su alcance, era requerida. Esto también está relacionado estrechamente con la razonabilidad que las cargas tributarias debían asegurar, lo que se tradujo ultimadamente, en respeto hacia la capacidad que cada ente exterioriza para contribuir con las expensas del Estado, siendo por consiguiente considerado como uno de los inaugurales antecedentes sobre el principio.<sup>9</sup>

A pesar de no haber tenido aplicación práctica, debido al contexto histórico y la falta de Gobernabilidad de Juan Rey de Inglaterra, la Carta Magna con el tiempo se ha convertido en un documento histórico de incommensurable estima, por ser el punto de partida para algunas máximas modeladoras de sistemas jurídicos de las naciones contemporáneas. Evidentemente, no es dable sostener que los principios que aquí se formularon, desde sus albores poseían la misma significación, debido a que estos con el paso del tiempo, conforme su ejercicio, ampliaron su rango de acción y efectividad.

Posteriormente, con la aparición del Estado moderno (siglo XV), le fueron arrojadas prerrogativas heterogéneas, entre ellas la tributaria,<sup>10</sup> en virtud de la cual, ahora le era dable crear gravámenes y exigirlos forzosamente a las personas. Al respecto, en el año 1651, Thomas Hobbes señala que se deben tener presente los nexos existentes entre la administración omnicompreensiva y el eventual acontecer de las personas.<sup>11</sup> El régimen (Leviatán), en muchos casos, impone cargas a sus súbditos sin interesarle cuan intransigentes estas sean, no obstante, sus repercusiones deben tenerse en cuenta, pues las dos partes interactúan permanentemente manteniendo una relación próxima. Tal como

---

<sup>8</sup> Eddy De La Guerra, “Democracia, Autoimposición y Tributos”, *Iuris Dictio*, n.º 26 (2020): 140, <http://dx.doi.org/10.18272/iu.v26i26.1844>. Sobre el mismo tema, puede revisarse la obra de Eddy De La Guerra, “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”, en *Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuidad?*, coord. Claudia Storini (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2017), 233. De acuerdo a la autora, el principio *non taxation without representation* fue inicialmente “acuñado por la doctrina británica y que implica que los ciudadanos tienen el derecho a participar activamente en los procesos democráticos de discusión de las leyes tributarias, y por tanto de aprobación de los tributos; es así que hoy en día, se puede hablar de un verdadero “derecho ciudadano” que parte a su vez del derecho a la representación legislativa en la toma de decisiones políticas, y que se materializa en el debate y aprobación de tributos, sólo mediante ley fiscal”.

<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> Ignacio Blanco Ramos, *Derecho tributario. Parte general y legislación española* (Barcelona: Ariel, 1973), 20.

<sup>11</sup> Thomas Hobbes, *Leviathan, or the matter, form, & power of a commonwealth* (Cambridge: Cambridge University Press, 1996), 16.

los monarcas ejercitaban el poder privativamente a su entera conveniencia, en los estados las autoridades electas democráticamente, en muchos casos, actúan sesgadamente en beneficio personal, desobedeciendo de forma directa a sus mandantes.

En 1776, el filósofo y economista escocés Adam Smith, desarrolló las acreditadas reglas sobre imposición, cambiando el paradigma dominante en aquel entonces al fijar la actividad financiera del gobierno, sobre la base de concepciones filosófico-políticas.<sup>12</sup> A Smith se le atribuye el crédito de dar origen al principio de capacidad contributiva,<sup>13</sup> gracias al empleo de máximas preponderantes, de forma expresa aquella que prescribe que los sujetos de cada nación deben contribuir con el financiamiento del gobierno, de manera adecuada, en proporción a sus capacidades respectivas; y, la que contempla que el tributo que cada individuo está obligado a satisfacer, debe ser cierto y no arbitrario.<sup>14</sup> A la primera se la conoce como la regla de la equidad, mientras que a la segunda como la regla de la transparencia tributaria.

Precisamente desde aquel entonces, la capacidad de las personas para contribuir con las expensas estatales, pasa a configurarse como una máxima de jerarquía innegable y regla tributaria que ayudará a sentar las bases, en los diferentes sistemas jurídicos, de razonabilidad y justicia impositiva, muy necesarias para la promulgación de normas que contemplen los derechos de las personas.

Edwin Anderson Seligman siguiendo la línea de Smith, señala que la capacidad contributiva tiene sus orígenes en las versiones medieval y moderna de la perspectiva que la justicia impositiva requiere que y solo que, los sujetos o ciudadanos paguen impuestos de acuerdo a su capacidad.<sup>15</sup> Aspecto necesario que busca que un ente satisfaga sus deberes tributarios a través del pago de cuantías que se ajusten a sus aptitudes económicas.

Es menester considerar que, a lo largo de los dos últimos siglos, una aproximación a la capacidad contributiva ha sido inextricablemente unida con argumentos para la tributación directa.<sup>16</sup> A pesar de lo cual, no se puede sostener que esta máxima es aplicable concluyentemente a la imposición directa, pues es indiscutible que también guarda

---

<sup>12</sup> Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astrea, 10.<sup>a</sup> ed., 2016), 18.

<sup>13</sup> Héctor Belisario Villegas, *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 194.

<sup>14</sup> Adam Smith, "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations", *Adam Smith Works*, accedido 24 de abril de 2021, Lib V: Of the Revenue of the Sovereign or Commonwealth, Cap II: Of the Sources of the General or Public Revenue of the Society, Part II: Of Taxes, párr. 3, <https://www.adamsmithworks.org/documents/chapter-ii-of-the-sources-of-the-general-or-public-revenue-of-the-society>.

<sup>15</sup> Edwin Robert Anderson Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice* (Princeton: Princeton U. Press Editorial, 2.<sup>a</sup> ed., 1908), 205-6.

<sup>16</sup> Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax* (London: George Allen & Unwin, Ltd., 1955), 25.

relación con la indirecta. Es así que, en la actualidad, la mayoría de entes que defienden un impuesto a la renta depurado o el cambio a un impuesto general al consumo sin importar que, parecen acordar que la tributación en relación con la capacidad contributiva resume la cuestión de la justicia tributaria.<sup>17</sup> Aplicable a los dos casos sin distinción.

No debe desconocerse que durante los últimos cien años o más, la tributación en relación a la capacidad contributiva de las personas, ha sido una premisa aceptada ampliamente, no solo entre escritores económicos y políticos, sino también entre el público en general.<sup>18</sup> Por consiguiente, se trata entonces de un postulado que ha adquirido vigencia incontestable a lo largo de los años, siendo hoy en día una máxima de obligatoria observancia y respeto para el legislador.

Es imposible pasar por alto la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano formulada en Francia a finales del siglo XVIII, la cual reconoció lo indispensable de una cooperación común, a fin de solventar los gastos que demandaba la fuerza pública y administración. Este aporte debió dividirse de forma equivalente entre las personas, en relación a sus aptitudes.<sup>19</sup> La participación pecuniaria para el sostenimiento de las cargas públicas, que atiende a las aptitudes contributivas, es una obligación precisa en las sociedades modernas, pues por su intermedio, los estados se muestran competentes y capaces de asumir su rol protagónico de garantes de derechos y libertades individuales y colectivas, así como de facilitador de infraestructura necesaria.

Cuando se habla de principios comunes o reglas genéricas a los diferentes sistemas tributarios, debe precisarse que, estas normas tienen su punto de partida en la Revolución Industrial, una vez que las tesis mercantilistas ya se encontraban en su crepúsculo.<sup>20</sup>

Es de considerar que, la meta de la capacidad contributiva en los estados modernos, se acrecentó en los países flagelados por las guerras mundiales que urgían recuperación económica. A modo de ejemplo es dable señalar que, cuando el Führer gobernaba, la población alemana debía aportar el 85% de sus ingresos con el Estado, mientras que posteriormente, siguiendo los lineamientos formulados por Ludwig Erhard, tomó lugar la remodelación fiscal, en la que el gravamen sobre la renta de las empresas

---

<sup>17</sup> *Ibíd.*, 26.

<sup>18</sup> *Ibíd.*, 29.

<sup>19</sup> Francia Asamblea Constituyente, *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, 5 de octubre de 1789, art. 13, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/es/declaracion-de-los-derechos-del-hombre-y-del-ciudadano-de-1789>.

<sup>20</sup> Clotilde Celorico Palma, "La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva" (ponencia, Conferencia la Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Sicilia, 2000). 16.

fue unificado, de la misma forma como minimizada la contribución de las personas naturales. Entonces, la mayoría de alemanes, pasaron únicamente a aportar con el 18 % de sus ingresos.<sup>21</sup> Efectivamente, estas acciones de índole tributario, así como otras de naturaleza económica, permitieron que el pueblo alemán evitara la deuda pública internacional.

Ya en el siglo XX, en el año 1947, la Constitución Política italiana introdujo por primera ocasión el concepto de la máxima en estudio, cuando decretó que todos deben participar para sostener el gasto público en la medida de su capacidad contributiva, además de indicar que la progresividad ha de regir el régimen impositivo.<sup>22</sup> A la sazón, en la segunda postguerra, cuando la máxima de capacidad contributiva fue constitucionalizada, empezó a operar de forma autónoma en el Estado social, desplegando mayor valor, por lo cual el derecho fiscal lo analizó con mayor detenimiento, como un principio en el cual converge la limitación de la administración tributaria actual.<sup>23</sup>

Finalmente, la máxima de la capacidad contributiva, ha sido insertada en un gran número de constituciones y leyes, de forma directa e indirecta, expresa o tácitamente, por el hecho de reconocer su mérito actual en la estructuración de sistemas tributarios equilibrados. A pesar del extendido reconocimiento actual de este principio, ni la constitución, ni las leyes ecuatorianas, lo recogen en sus articulados como una máxima esencial del régimen tributario nacional.

## **2. Análisis desde la doctrina: De lo clásico a lo contemporáneo**

La doctrina se ha encargado siempre de ubicar bajo la lupa a los conceptos originados del derecho tributario, aceptándolos o rezagándolos por su intrascendencia para la ciencia jurídica. Como no podría haber sido de otra forma, el concepto atribuido a la capacidad contributiva también tuvo que franquear este procedimiento censor, generador de elucidaciones heterogéneas.

Debido a esto, conviene iniciar el presente punto mencionando a Benvenuto Griziotti, quien llevó a cabo el primer esfuerzo teórico por introducir la noción de capacidad contributiva en el derecho tributario, en cuya doctrina esta máxima tomó un

---

<sup>21</sup> Julián Elliot, “El “Milagro Alemán”. Así barrió Alemania la economía de Hitler”, *La Vanguardia*, 16 de abril de 2020, párr. 13, <https://www.lavanguardia.com/historiayvida/historia-contemporanea/20191021/47885622397/milagro-aleman-guerra-fria-recuperacion-economica.html>

<sup>22</sup> César García Novoa, “La mutación del poder tributario en el siglo XXI desde la perspectiva europea e internacional. Consecuencias para Colombia” (ponencia, XXXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Bogotá, 2008), 53.

<sup>23</sup> Celorico Palma, “La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva”, 33.

papel protagónico.<sup>24</sup> Para él, este principio representaba la razón final de la obligación de satisfacer un tributo, en cuanto expresión indirecta de la razón primaria, que es la participación del obligado en las prerrogativas obtenidas de los servicios estatales.<sup>25</sup> También sostuvo que “la interpretación funcional conduce a la investigación de la capacidad contributiva a gravar y la capacidad contributiva está estrechamente vinculada al estudio funcional de los hechos financieros”.<sup>26</sup>

Para Griziotti, la correspondencia articulada entre servicios públicos y capacidad contributiva constituye parte fundamental de la obligación tributaria personal, correspondiendo ser su razón primaria. Entonces, la interpretación funcional colabora en la tarea de inquirir en la relación entre obligación tributaria, capacidad contributiva y participación de las prerrogativas que se puedan alcanzar de los servicios públicos que son prestados como derivación de los gastos públicos. La cuestión del acceso, en mayor o menor medida, de los contribuyentes a los servicios públicos, no puede depender de la cuantía de los tributos pagados, pues de así serlo, los grandes contribuyentes tendrían preferencia indiscutible y permanente, frente a los pequeños aportantes. La solidaridad representa el vértice necesario que opera en beneficio de las personas que menos tienen.

Crítica importante a la teoría de Griziotti es la realizada por A. D. Giannini, negando que jurídicamente haya una relación entre la obligación de satisfacer un tributo y los servicios públicos.<sup>27</sup> Igualmente sugestiva es la posición de Emiliano Giardina, cuando señala que el principio de capacidad contributiva no equivale a un juicio excepcional de justicia en la tributación, sino que, rechaza que el inconveniente de la capacidad contributiva, se enmarque en la justicia impositiva.<sup>28</sup> También dudó de su contenido concreto, controvirtiendo su efectividad para ser considerada como un límite para el legislador.<sup>29</sup> Berliri sugiere que únicamente al legislador le está permitido identificar hechos que puedan ser indicadores de capacidad contributiva, y aunque esta

---

<sup>24</sup> Benvenuto Griziotti, *Il principio di la capacità contributiva e le sue applicazioni: saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario* (Milán: Giuffrè, 1953), 347, citado en Carlos Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario* (Madrid: Thomson Reuters Civitas, 2018), 17.

<sup>25</sup> *Ibíd.*, 300-1.

<sup>26</sup> Benvenuto Griziotti, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie: saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario* (Milán: Giuffrè, 1953), 435, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 18.

<sup>27</sup> A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario* (Milán: Giuffrè, 1960), 60, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 18.

<sup>28</sup> Emiliano Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva* (Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961), 428, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 18.

<sup>29</sup> *Ibíd.*, 427.

sea el fundamento de un gravamen, es una noción que no le interesa al jurisconsulto.<sup>30</sup> Hugh Dalton, llegó al punto de afirmar que la exclusión del enunciado capacidad contributiva de los trabajos sensatos de finanzas públicas, podría ser ventajosa.<sup>31</sup>

Evidentemente, la capacidad contributiva por sí sola no implica justicia impositiva. Es poco probable que meramente a través de ella se pueda alcanzar tamaña empresa, sin embargo, corresponde ser un elemento estimable con el cual contar, para poder vislumbrar dicha aspiración. También es cierto que al legislador le compete identificar los índices que reflejen capacidad y legislar basado en ello, no obstante, no es el único a quien le incumbe el particular, pues las altas cortes, así como doctrinarios, estudiosos del derecho en general, están emplazados a contribuir vivamente en el perfeccionamiento de las normas que integran los sistemas jurídicos.

Posteriormente, Berliri llegó a sostener en el vol. II de su obra denominada Principios,<sup>32</sup> que una ley podría ser declarada inconstitucional por ser contraria a la máxima de capacidad contributiva.<sup>33</sup> Este nuevo pronunciamiento puso de manifiesto una cuestión importante, coincidiendo con Giardina, sobre la posibilidad de que se efectúe un control constitucional en virtud del contenido del art. 53 de la Constitución italiana.

No cabe duda que el pronunciamiento de Berliri es atrayente, pues sostiene que cuando una norma contradiga a la máxima de capacidad contributiva, es decir, cuando esta exija en demasía, inobservando las aptitudes reales de los contribuyentes, deberá ser tomada como inconstitucional; criterio que se sostuvo en base al reconocimiento constitucional de la máxima.

Gian Antonio Micheli se preocupó entonces por la tensión formada entre el requerimiento de sujetar al legislador y el impedimento de arrebatarse su capacidad política.<sup>34</sup> Evidentemente, esta es una cuestión en la que se puso de manifiesto la libertad del legislador para obrar, en contraste con una máxima que aparentemente mostraba el camino a seguir al primero en materia de imposición. Esta no resulta ser una tarea sencilla,

---

<sup>30</sup> Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario* (Milán: Giuffrè, 1952), 1:255, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 22.

<sup>31</sup> Hugh Dalton, *Principios de finanzas públicas* (Buenos Aires: Depalma, 1948), 192.

<sup>32</sup> Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario* (Milán: Giuffrè, 1957), 2:222, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 22.

<sup>33</sup> Antonio Berliri, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione, Studi in onore di A. D. Giannini* (Milán: Giuffrè, 1961), 194, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 22. Art. 53: "todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva".

<sup>34</sup> Carlos Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario* (Madrid: Thomson Reuters Civitas, 2018), 22. También puede revisarse la obra de: "Gian Antonio Micheli, Profili critici in tema di potestà di imposizione, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1964, I, págs. 21 y sigs".

pues quien crea la norma, debe tener el margen de actuación necesario para desarrollar sus deberes, pero también es cierto, que no debe inobservar aquellos lineamientos que guían su proceder acertadamente.

Ya casi en la década de los sesenta, el principio de capacidad contributiva fue extraído del plano únicamente teórico en el que se desplegaba, para emplearlo en la exploración de una solución a un inconveniente práctico selecto, como fue el asunto de las leyes tributarias retroactivas y su constitucionalidad. Al respecto se sostuvo teóricamente que en las imposiciones con carácter retroactivo, la capacidad contributiva se encontraba ausente porque se configuraban gravámenes sobre asuntos completamente finalizados.<sup>35</sup> Entonces el Tribunal Constitucional Italiano, en el año 66, emitió una sentencia prescribiendo que de aplicarse un tributo a relaciones extintas, sin presunciones racionales que tengan efectos económicos, provoca una ruptura entre la capacidad contributiva y la imposición.<sup>36</sup>

Criterio de gran valía este último, pues prescribe que, ante la imposibilidad de contar con premisas racionales contenedoras de situaciones económicas, no se puede hablar de una relación entre capacidad contributiva e imposición, sino al contrario, de un rompimiento que ultimadamente no permitiría exigir prestaciones a los contribuyentes. Entonces resultaría esencial, que se conozca y mida las capacidades de los obligados, valorando sus realidades y no simplemente utilizando suposiciones que terminan por afectar a los contribuyentes.

Haciéndose eco del dictamen del Tribunal Constitucional Italiano, previamente indicado, Ignazio Manzoni sugirió que la máxima de capacidad contributiva:

Viene así a afirmarse también como principio de la *uniformidad* o de la *igualdad tributaria*: entendida no ya en el sentido de que todos deban contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino en el sentido de que debe asegurarse uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones. Esto significa, en otras palabras, que no pueden realizarse tratos diferenciados (*rectius*: exacciones tributarias diversas) en relación con sujetos colocados en idénticas situaciones de capacidad contributiva; y, por el contrario, que a situaciones de capacidad contributiva diversas debe corresponder diverso tratamiento: exacción mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a menor capacidad contributiva.<sup>37</sup>

Manzoni asocia el principio de capacidad contributiva al de igualdad, pues señala que este último no implica que todos deban colaborar tributariamente en la misma

---

<sup>35</sup> *Ibíd.*, 24.

<sup>36</sup> *Ibíd.*, 25.

<sup>37</sup> Ignazio Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Turin: Giappichelli, 1965), 14-5, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 34.

medida, lo cual sería inconsecuente, sino garantizar un trato igualitario. Quienes poseen la misma capacidad contributiva no pueden ser tratados de manera diversa; mientras que quienes sí poseen una aptitud diferente, merecen ser tratados de forma desemejante. Claramente el costo de cumplimiento tributario será mayor para el primer caso, es decir para quienes ostenten mayor capacidad contributiva.

Palao Taboada afirma que el esfuerzo de los doctrinarios italianos influyó vigorosamente el tratamiento que sus pares españoles dieron al principio de capacidad contributiva,<sup>38</sup> pues fue pensado como criterio primario de justicia y legitimidad impositivas,<sup>39</sup> también marcando este particular en las diferentes leyes emitidas. La doctrina española hizo suya la cimentación italiana de la máxima referida, aceptándola como criterio material presente en la justicia tributaria, siendo empleado como un concepto primario.<sup>40</sup>

Considerar a la capacidad contributiva como criterio material, primario y de legitimidad, es acertado, debido a la incontestable y impostergable trascendencia que este principio trae a los sistemas jurídicos. Ciertamente, no se puede sostener que esta máxima por sí sola despliegue tal efectividad y alcance o por lo menos busque la justicia impositiva, sin la acción simbiótica permanente con los demás principios que componen los regímenes jurídicos de los países.

Posteriormente, la capacidad contributiva entendida como criterio material de la tributación, encontró en su camino a los tributos con finalidades extrafiscales, que suponían exenciones fuera del plano recaudatorio, entendiéndose por consiguiente la ausencia de la aptitud económica que haga las veces de criterio de imposición.<sup>41</sup> Esto originó una interesante discusión porque en ocasiones estas exenciones suponían que aquellas personas que poseían rentas elevadas o importantes, que podrían traducirse en una elevada inversión y capacidad de ahorro, participaban reducidamente con el Estado, de forma legítima. Es importante tener claro que el fin primario de los tributos extrafiscales no es el recaudatorio, es por ello que se aparta de la vital consideración de la capacidad contributiva, como indicador para fijar el monto de la carga tributaria a satisfacerse.

---

<sup>38</sup> Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, 33.

<sup>39</sup> Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963), 3:154.

<sup>40</sup> Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, 35.

<sup>41</sup> *Ibíd.*, 37.

En la crisis del principio de capacidad contributiva, Alfredo Becker sostuvo que este vocablo no era más que un recipiente vacío, mismo que podría ser colmado con cualquier tipo de contenido. Además de ser una expresión ambigua que permite interpretaciones diversas.<sup>42</sup> Ajusta así mismo citar el pensamiento difundido por José Luis Pérez de Ayala, en lo concerniente a la máxima en mención, quien sostiene que pocos la niegan, no obstante, cada quien la concibe y emplea diferentemente.<sup>43</sup> Mientras Giulliani Fonrouge agrega que, la máxima persigue un buen designio, la justicia impositiva, que ha de ser valorada por el legislador, de acuerdo a su juicio propio, pero no puede ser considerado como dogma jurídico.<sup>44</sup>

No cabe duda que existen cuestionamientos importantes hacia el principio de capacidad contributiva, disonantes en lo que el concepto implica. Precisamente para sortear imprecisiones, malinterpretaciones o atribuciones arbitrarias de un significado, es que quienes tengan la potestad normativa, deben actuar desarrollando el principio de forma categórica. Ciertamente, no se trata de un dogma que no admite refutación, sino de una máxima que progresa en su concepción debido a su aplicación y estudio. En este punto, resultaría de más provecho una objeción bien fundamentada, que una simple inutilización. Tampoco es compartida la idea de que se trata de un recipiente vacío que puede ser provisto de cualquier contenido, sino de una máxima tributaria de enorme aplicabilidad y vigencia actual, que está orientada hacia el respeto de los derechos de los contribuyentes, exigiendo que los tributos a satisfacerse sean razonables, en directa relación con sus aptitudes.

Palao Taboada, al analizar los pronunciamientos de La Rosa y Garuffi, señala que según estos tratadistas, la máxima de capacidad contributiva ya no lidera, solitariamente, la tributación, sino que comparte este campo con otros principios, de forma especial con el de igualdad.<sup>45</sup> Se pasa a considerar la importancia de la concurrencia de otras máximas dentro de los sistemas jurídicos tributarios, de tal forma que todas colaboren en su perfeccionamiento, lo cual es trascendental, debido a que la efectividad de los principios depende en mayor o menor medida, de la utilización, aplicación de los demás, pues todos ellos modelan al régimen fiscal.

---

<sup>42</sup> Alfredo Becker, *Teoría geral do direito tributário* (São Paulo: Saraiva, 1972), 439.

<sup>43</sup> José Pérez de Ayala, *Derecho Tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968), 87.

<sup>44</sup> Carlos María Giulliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Depalma, 1962), 93.

<sup>45</sup> Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, 49. La obra de La Rosa a la que Palao Taboada refiere en su análisis se denomina: Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali; mientras que la obra de Garuffi referida por el mismo autor es: L'attitudine alla contribuzione.

Ahora bien, José María Martín Delgado, tratando de revitalizar el principio de capacidad contributiva expresa que, cuando la riqueza es más grande, existe un proporcional disfrute de los servicios públicos.<sup>46</sup> Inclusive Palao Taboada sostiene que, la potencia económica corresponde ser un componente inobjetable presente en toda imposición.<sup>47</sup> Se razona que, la potencia económica o riqueza es un factor a discurrir, de manera inexcusable, al momento de configurar nuevas imposiciones.

No cabe duda que Griziotti presentó un aporte sugestivo que instaba correspondencia indirecta entre tributos y beneficios, resultando como conjetura de ellos la capacidad contributiva. Además, Martín Delgado y Palao Taboada se pronuncian en el sentido que, el ejercicio de los servicios públicos guarda relación directa con la riqueza tributable. A mayor riqueza, mayor goce de servicios públicos. Así como, la importancia vital que tiene la potencia económica de los sujetos pasivos, en un gravamen.

El tratadista italiano Francesco Moschetti menciona que la capacidad contributiva está presente en la riqueza de una persona, por sobre un nivel esencial, debido a que no existiría aptitud para financiar las expensas públicas en el caso de que falte o no se posea lo preciso para cubrir las propias necesidades personales.<sup>48</sup> Moschetti señala con claridad que solo cuando una persona haya satisfecho sus requerimientos vitales, es cuando ha de estar llamado a colaborar en el sostenimiento de las cargas públicas.

En este punto, es menester referir a José Juan Ferreiro Lapatza, quien señala que simplemente debe aceptarse que alguien no pague porque no puede, pues sería ilegítimo forzar a pagar a quien es afortunado y a una persona pobre en la misma proporción.<sup>49</sup> Otro destacado tratadista que se pronuncia a favor de esta máxima es Fernando Sáinz de Bujanda, para quien la capacidad contributiva ya no es un simple ideal de justicia fuera del sistema jurídico, sino que es un principio que ha sido recogido en las constituciones, positivizado; adquiriendo notoriedad jurídica.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> José María Martín Delgado, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, n.º 60 (1979): 67, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4467951>.

<sup>47</sup> Carlos Palao Taboada, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios jurídicos en homenaje a profesor Federico de Castro*, ed. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos (Madrid: Tecnos, 1976), 2:382.

<sup>48</sup> Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980), 276, citado en Liana Simón Otero, “Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana”, *Cuestiones Constitucionales*, n.º 25 (2011): 211, <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88520881007>.

<sup>49</sup> José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español* (Madrid: Marcial Pons, 1991), 323.

<sup>50</sup> Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962), 2:185.

Como bien lo señala Ferreiro Lapatza, debe considerarse la existencia de capacidades contributivas disímiles, que ubican en diferentes condiciones participativas para con el Estado, resultando absurdo que se impongan cargas sobre una persona que no posee la riqueza necesaria para sobrellevarlas, y que inclusive, podría llegar al punto de ser beneficiario de alguna forma de asistencia económica social prestada por el acreedor tributario.

Un pronunciamiento que merece atender es el de Palao Taboada, cuando señala que esta máxima es indeterminada, lo cual es el común denominador a todo principio, pero determinable. La tarea de la determinación recae en el legislador, quien ha de ser asistido por la doctrina y tribunales, de manera especial por el Constitucional.<sup>51</sup>

Se trata de una máxima distinguida, que ha sido ya positivizada en numerosos sistemas jurídicos. Con la misma se propende a que las personas tributen en la medida de sus posibilidades, siendo las cortes y tribunales de cada país, los encargados de trabajar en el desarrollo de la naturaleza y alcance de este principio.

Por otro lado, es bien sabido que los estados requieren de la cooperación de las personas para hacer frente a sus ingentes gastos. Esta colaboración debe estar previamente reglada, habiéndose advertido su justificación y cuantía con fundamento en la aptitud de los aportantes. Esto ha de repercutir en el hecho imponible, de la misma forma como en los componentes primordiales que fijan el alcance del gravamen. La doctrina identifica a estas dos propiedades presentes en la máxima de capacidad contributiva como, absoluta y relativa.<sup>52</sup>

A propósito de la primera, se trata de una aptitud indeterminada para auxiliar con las expensas públicas.<sup>53</sup> Esto se traduce en una condición en la que la persona no forma parte, pues la misma únicamente localiza la riqueza que pudiera ser objeto de tributación, sin considerar las cualidades particulares de los contribuyentes. La identificación de esta riqueza, permite encasillarla en cualquiera de los índices conocidos, que han de proyectar fortaleza financiera, resultando lógico deducir que, en presencia de un indicador positivo, la configuración de un tributo ha de tomar lugar.

---

<sup>51</sup> Carlos Palao Taboada, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 124 (2004): 773, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102404>.

<sup>52</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, n.º 100 (1998): 614, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=60173>.

<sup>53</sup> Fernando Sáinz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero* (Madrid: Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1991), 107.

Probablemente, la tarea fundamental de la capacidad contributiva absoluta es la de fijar el objeto del impuesto.<sup>54</sup> Entendiéndose como tal, el aspecto esencial que suscita el apareamiento de un tributo, pues una vez identificada la riqueza, es dable configurar una carga tributaria.

Por otra parte, la capacidad contributiva relativa, corresponde al razonamiento que acomoda la determinación del gravamen fiscal específicamente.<sup>55</sup> Se orienta a señalar el tributo que una persona ha de satisfacer individualmente. En el caso específico, sale a la luz aquella relación configurada entre cada uno de los sujetos pasivos, con el gravamen concreto. Para que esto suceda, debe apreciarse cabalmente los rasgos distintivos de los sujetos pasivos, llegando a poseer información relacionada a la magnitud de las imposiciones que debe solventar en forma personal o familiar; conocimiento que ha de ser categórico a la hora de configurarse el monto de la carga. Esta capacidad circunscribe a la obligación fiscal, con base en particularidades propias de cada persona, llevándose así a cabo, una personalización del tributo.

Lo anterior se complementa con el pronunciamiento del jurista español Sáinz de Bujanda, cuando señala que la capacidad económica supone la presencia en un sujeto pasivo de riqueza o renta, suficientes para satisfacer tributos, cuando ya han sido cubiertas las necesidades vitales personales.<sup>56</sup> Evidentemente, los tributos deben ser graduados de alguna forma, respondiendo a la riqueza o capacidad de las personas, aunque esta sea indeterminada.<sup>57</sup> La determinación y graduación del nivel de participación impositiva, es una tarea que el legislador no puede ni debe soslayar. Se convierte en una imposición regular, procurando que no afecte ni al rico ni al pobre.

Igualmente, es capital recapacitar el hecho que la capacidad contributiva está restringida por una pretensión prudente, la existencia de capacidad económica. No obstante, en el escenario que una persona cuente con una manifestación de capacidad económica, no se traduce en la configuración de la capacidad contributiva.<sup>58</sup> Pues de acuerdo a Moschetti, ciertamente no puede existir capacidad contributiva sin económica, así como, pueden existir capacidades económicas que no demuestran aptitud alguna para

---

<sup>54</sup> Mario Pugliese, *Derecho Financiero* (Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1939), 103.

<sup>55</sup> Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 107.

<sup>56</sup> Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962), 2:191.

<sup>57</sup> Palao Taboada, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", 423-4.

<sup>58</sup> Marco César García Bueno, *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México* (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México, 2002), 51.

la cooperación.<sup>59</sup> Es común que se confunda la presencia de capacidad económica con la contributiva, pues se cree que en presencia de la primera, la segunda debe encontrarse igualmente, cuestión que no siempre es atinada. Inclusive, pueden existir capacidades aparentes que no configuran obligación alguna al final.

Con la finalidad de delimitar su rango de acción de manera práctica, conviene seguir el pronunciamiento de la autora Eddy de la Guerra, quien de forma puntual señala que con la capacidad económica a las personas les es dable satisfacer sus requerimientos; mientras que con la capacidad contributiva, son capaces de aportar para solventar requerimientos colectivos, así como colaborar con las expensas públicas, una vez que ya han sido solventadas sus necesidades.<sup>60</sup> No debe obviarse que en cada carga fiscal la capacidad contributiva es comprobada; estando los actos de consumo asociados a la capacidad económica directamente.<sup>61</sup>

Aunque una persona ostente capacidad económica, por sí misma, ésta no implica capacidad contributiva, pues la primera puede hallarse sin la segunda, no viceversa. Frecuentemente, capacidad económica y contributiva son intrincadas, sosteniéndose que, en presencia de la primera, una persona posee la aptitud real necesaria para contribuir, lo cual no es axiomático, pues no por poseer riqueza aparente, deberá contribuir con los gastos públicos inexorablemente, debido a que antes de ello, han de satisfacerse las necesidades elementales personales y entonces determinarse si es factible o no cooperar. En el caso del índice de riqueza identificable en el consumo; a través del mismo no es del todo viable comprobar capacidad contributiva, pues la aptitud en manos de las personas sería medida mediante el pago del IVA, entiendo que este es un tributo regresivo que comúnmente termina por afectar en mayor medida a quienes menos tienen.

Es imposible dejar de lado el pronunciamiento oportuno de Héctor Villegas sobre las implicancias que tiene el principio de capacidad contributiva, que a su valoración son trascendentales, por lo cual apunta:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo queden al margen de la imposición.

---

<sup>59</sup> Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*. 276, citado en Liana Simón Otero, “Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana”, 211.

<sup>60</sup> Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Rol de los Ingresos Tributarios en las Finanzas Públicas Ecuatorianas* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 114.

<sup>61</sup> Eddy María De la Guerra Zúñiga, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta”, (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 166, <http://hdl.handle.net/10644/2289>.

b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes ostentan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.

c) No pueden seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

d) En ningún caso, el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder su razonable capacidad contributiva, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.<sup>62</sup>

Primeramente, Villegas resalta que quienes posean los medios como para participar con el Estado, asumiendo parte de sus erogaciones, lo hagan, pues las personas con un nivel económico elemental, no han de ser considerados para efectuar contribución alguna. Además, contempla la necesidad de que un sistema jurídico sea progresivo, atendiendo a las aptitudes económicas. De acuerdo al autor, no deben considerarse bases imposables o escenarios que no sean aptos, es decir, que exhiban capacidad contributiva. Finalmente, también refiere a la razonabilidad, al indicar que esta responde a criterios de capacidad contributiva, es decir, de un marco de colaboración, pues lo opuesto, implicaría una trasgresión al derecho de propiedad, pues se la estaría confiscando. La confiscación ocurre cuando los tributos son desproporcionadamente elevados, trastocando el núcleo esencial del derecho.

Tampoco se puede desatender una definición de capacidad contributiva importante, como la que Ricardo Lobo Torres expone, cuando precisa especialmente que esta:

Abre al legislador la posibilidad de instituir el tributo, que incide sobre la riqueza de cada quien. [...] Sin embargo, la capacidad contributiva queda totalmente limitada por principios anteriores y superiores ligados a los derechos de la libertad, que no se dejan relativizar por el poder de tributar, y a los propios derechos de la propiedad y del ejercicio de la profesión que en su núcleo esencial no son susceptibles de tributación.<sup>63</sup>

Lobo Torres apunta que, con base en el caudal económico de los entes, el legislador ha de configurar los tributos, señalando así cuán importante es que sean tasados los índices de riqueza en sus manifestaciones reales. Pero también apunta algo muy importante cuando sostiene que esta máxima de la tributación está limitada a los derechos de libertad, que no se atenúan por la exigencia de cumplir con las cargas impositivas; así como tampoco puede afectar los derechos de propiedad de las personas, lo cual

---

<sup>62</sup> Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 212.

<sup>63</sup> Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (Río de Janeiro: Renovar, 2004), 11:303.

evidentemente se relaciona con la postura que presenta Villegas en el numeral cuarto transcrito previamente, que hace alusión a la confiscación.

Como se ha podido evidenciar, el principio de capacidad contributiva ha sido objeto de muy elaborados pronunciamientos a favor y en contra, es por ello que, conviene atender a uno de los conceptos relevantes que servirá como referente para el desarrollo de este trabajo investigativo; mismo que fue presentado por el insigne tratadista ítalo argentino Dino Jarach, para quien esta máxima:

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.<sup>64</sup>

Según Jarach, por intermedio de esta máxima tributaria, el legislador confiere a los particulares la capacidad para participar de las expensas públicas, debido a la presencia de riqueza en manos de estos, que ha de ser gravada atendiendo a la magnitud de la capacidad para cooperar. El pensamiento citado es cardinal, porque urge a ocuparse del desarrollo de una concepción de la máxima que provea elementos teóricos al asambleísta, a ser examinados como manifestaciones fácticas de aptitud contributiva.

Otro criterio valioso en el que está afianzado este estudio, corresponde al del prestigioso jurista ecuatoriano José Vicente Troya Jaramillo, quien indica que:

Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. El primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. No cabría que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos. [...] El otro alcance atinente a la capacidad económica de los particulares, concierne no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general. La Constitución proclama su voluntad de que el sistema tributario se configure de modo que los que tengan más capacidad económica contribuyan más al sostenimiento de las cargas públicas. Para conseguir ese propósito un arbitrio de gran importancia es la implantación de tarifas progresivas.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Dino Jarach, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, Reimpresión, 2004), 3:87.

<sup>65</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 134-5.

El profesor Troya Jaramillo con acierto señala que, aquellos presupuestos que consagran las normas para que se configure un gravamen tributario, recaen privativamente sobre las expresiones de riqueza directas e indirectas, al tiempo que las personas han de tener la obligación de colaborar en relación con su aptitud económica. Primeramente, debe entenderse que una imposición que no considera un índice de riqueza y lo grava, tendrá como destino la inconstitucionalidad; de la misma forma como, tampoco serían admisibles las obligaciones basadas en razones que no fundamenten la creación y aplicación de la renta.

Adicionalmente, la capacidad de los particulares no solo le interesa al tributo propiamente, sino también al régimen tributario, pues quien tiene mayor aptitud ha de colaborar con más recursos a sostener el gasto público, he allí la importancia de la progresividad. Esto efectivamente en el caso de los impuestos directos, mientras que, en el caso de los indirectos, la regresividad es la característica privativa. Esta característica presente en el impuesto al valor agregado, lo convierte en un tributo injusto, en el que en la medida en que el contribuyente obtiene mayores rentas, su carga impositiva disminuye. Impacta directa y negativamente en la capacidad de ahorro e inversión de las personas con menos ingresos, pues lo mismos son utilizados, en su mayoría o totalidad, con el único fin de cubrir necesidades básicas. También, la regresividad profundiza la desigualdad social, debido a que quienes perciben rentas bajas, nunca serán capaces de realizar negocios o inversiones que les permita mejorar sus ingresos. Posteriormente se analiza a detalle este rasgo.

Es necesario contar con un sistema tributario en el cual los tributos sean el resultado de una ingeniería fiscal, la cual observe las capacidades reales de los obligados para aportar con los estados, de tal forma que se deje de lado exacciones desmesuradas y contrarias a los derechos y principios. No es de conveniencia del sistema tributario contar con tributos aislados, independientes, distantes, pues todos deben enlazarse metódicamente para buscar alcanzar sus propósitos conjuntamente. Un sistema o régimen jurídico en el que las cargas no actúen de manera articulada, termina por ocasionar dificultades y trastocar los índices de riqueza gravables de los sujetos pasivos.

Al punto de concluir, encaja analizar la posición interesante sostenida por Claire Silvant, quien señala que, de acuerdo a la óptica de la capacidad contributiva, el tributo debe irradiar, de forma proporcionada, la riqueza de las personas.<sup>66</sup> Lo cual Stephen Utz

---

<sup>66</sup> Claire Silvant, "Fiscalité et calcul économique au milieu du XIXe siècle français", *Revue d'économie politique* (Francia), n.º 120 (2010): 1020, <https://doi.org/10.3917/redp.206.1015>.

complementa cuando señala que, cualquier idea basada en concepciones de capacidad contributiva poco claras o con evidente error, menoscaban la discusión sobre equidad fiscal y otras cuestiones de principio fiscal.<sup>67</sup> Ciertamente, los dos autores presentan puntos valiosos para el presente estudio. Silvant sostiene que entre tributo y riqueza debe establecerse una relación, de forma que, el primero ha de indicar la real capacidad de los contribuyentes; el monto que se satisface como tributo, determina fehacientemente la aptitud presente en los contribuyentes. Es interesante porque la autora parte del tributo hacia la riqueza, no de la riqueza hacia el tributo, siempre incluyendo la premisa de la proporcionalidad. Mientras que Utz, prescribe que el entendimiento de la máxima debe ser lúcido, pues de lo contrario se amenaza la equidad fiscal.

Finalmente, citar nuevamente al profesor Troya Jaramillo es ineludible, pues él fue una de las personas que más contribuyó activamente al estudio y desarrollo del derecho tributario en el país. Para él, la capacidad contributiva se encuentra dentro y se la extrae de la combinación de las máximas de equidad y progresividad.<sup>68</sup>

Señaló este particular en virtud de conocer que la Constitución de la República del Ecuador no recogía esta máxima en su articulado. Lo cual se traduce en que, su ausencia no obsta para que la misma sea aplicada, pues es evidente que su importancia demanda su ejercicio. Parecería lógico pensar que, el profesor Troya Jaramillo conocía cuán importante resulta la injerencia del principio de capacidad contributiva dentro del régimen tributario nacional, y por esta razón, a su entender, se lo puede obtener de otras máximas.

### **3. Relación del principio de capacidad contributiva con otras máximas de justicia tributaria**

En esta parte, el principio de capacidad contributiva será relacionado con las máximas de igualdad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad.

#### **3.1. Igualdad**

Corresponde afirmar primeramente, que la Constitución de la República del Ecuador, sí recoge al principio de igualdad cuando afirma que se reconoce el “derecho a

---

<sup>67</sup> Stephen Utz, “Ability to Pay”, *Whittier Law Review* (University of Connecticut), n.º 23 (2002): 870, [https://opencommons.uconn.edu/law\\_papers/133](https://opencommons.uconn.edu/law_papers/133) El autor señala: “There is broad, if not universal, agreement that fair taxation should be in accordance with “ability to pay”, or the capacity of the taxpayer to bear the tax burden”.

<sup>68</sup> Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 146.

la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”<sup>69</sup> Si bien es cierto, esta máxima se encuentra estipulada a lo largo del texto constitucional, buscando la garantía de los derechos; sin embargo, no está relacionada en lo absoluto con la materia tributaria. Podría decirse que este es un postulado muy amplio que inclusive abarcaría el aspecto fiscal, convirtiéndose en la base de un tributo y los gravámenes públicos,<sup>70</sup> en el caso que estuviera constitucionalizado. Sin embargo, no lo es. Se trata de una máxima que no tiene la injerencia deseada en el ámbito tributario, que desafortunadamente el legislador constituyente no consideró lo bastante importante como para incluirla dentro de las que gobiernan el régimen fiscal nacional, lo cual parece ser un yerro.

Esta máxima sí se encuentra reconocida como una de las que ha de regir el régimen tributario nacional, por el Código Tributario.<sup>71</sup> También la Ley de Régimen Tributario Interno la señala de forma simple, cuando indica que la administración tributaria lo debe respetar cuando ejercita la facultad determinadora.<sup>72</sup> Como se evidencia, se lo ha positivizado en la norma tributaria, procurando que su efecto irradie en el sistema jurídico, pero como se señaló anteriormente, no está constitucionalizado. Claramente, la valía que podría aportar la Constitución a esta máxima en cuanto a su aplicabilidad y utilidad, difieren de las que dispensa una ley.

Sobre la igualdad, Norberto Bobbio asevera que, como deseo perpetuo de las personas que se desarrollan en colectividad, como valía preponderante de coexistencia feliz, civil y ordenada, como tópico permanente de corrientes del pensamiento y figuraciones políticas, subsiste emparejada frecuentemente con la libertad.<sup>73</sup> Sin duda alguna, al hablar de igualdad, la categoría que surge inmediatamente es libertad, porque las dos convergen de forma armoniosa en sociedad; o al menos, así debería ser. Esto en el ámbito tributario, expresaría que un tributo desigualmente aplicado, que no responda a ninguna justificación reflexiva, limitaría la libertad de las personas, pues instaría a la búsqueda de los medios suficientes para expiar las cargas fiscales.

Consecuentemente, con convicción es dable aseverar que el principio de igualdad es uno de los que procura la justicia en la tributación. Esta máxima demanda tratamientos equivalentes ante situaciones iguales y desemejantes ante escenarios diversos, existiendo

---

<sup>69</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 66, num. 4.

<sup>70</sup> Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 219.

<sup>71</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 5.

<sup>72</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 23.

<sup>73</sup> Norberto Bobbio, *Igualdad y libertad* (Barcelona: Ediciones Paidós, 1993), 53.

la obligación, en este último supuesto, de justificarse cabalmente tal distinción. Usualmente, en el plano fiscal, la riqueza, el patrimonio, las rentas, entre otros aspectos, son considerados como criterios distintivos.<sup>74</sup>

Los índices de riqueza siempre han de soportar las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo, es por ello que se debe precautelar su bienestar e impulsar su crecimiento, mediante el otorgamiento de medidas que los protejan y exijan su respeto y observancia.

Como acertadamente señala Villegas, la igualdad corresponde ser la base del tributo, que a su vez se sostiene en la aptitud para contribuir, lo que implica que serán fiscalmente iguales quienes a criterio del legislador ostenten análoga capacidad para asumir cargas públicas.<sup>75</sup> Con frecuencia se admite al principio de igualdad y capacidad contributiva como sinónimos, cuestión que no se comparte, pues se trata de dos máximas distintas con propiedades diferentes y trascendencia innegable en los sistemas o regímenes tributarios actuales, que se encuentran estrechamente ligadas, complementándose mutuamente.

Entonces, el criterio lógico señala que, quienes se encuentren en situaciones disímiles, la situación fiscal será parecida.<sup>76</sup> Otra consecuencia lógica también sería que la norma fiscal no debe discriminar, amparando o desatendiendo a personas o grupos de específicos.<sup>77</sup> Las cargas tributarias no deberían tomar vigencia sin antes verificar índices de riqueza reales; cuestiones independientes que no sirven para este cometido, deberían ser rechazadas por irrelevantes.

Según la tesis sustentada por Gerhard Leibholz, existe ilicitud en el tratamiento diferente cuando estén presentes razones objetivas para ello, examinadas desde la común conciencia jurídica. Un criterio racional para diferenciar, basado en la aptitud contributiva, no puede ser considerado como el único, pues podría ceder ante la presencia de otras fundamentaciones racionales para distinguir que tengan como soporte las propiedades innatas de las cosas.<sup>78</sup>

Es evidente que la capacidad contributiva no puede ser el único criterio diferenciador, pero sí uno de los más importantes y que en mayor medida se ha de

---

<sup>74</sup> Patricio Masbernat, "Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa", *Revista Dikaion* 23, n.º 1 (2014): 161-2, <https://doi.org/10.5294/DIKA.2014.23.1.6>.

<sup>75</sup> Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 217.

<sup>76</sup> Fritz Neumark, *Principios de la imposición* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974), 159.

<sup>77</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones del derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1962), 371.

<sup>78</sup> Gerhard Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz* (München-Berlin: Beck, 2.ª ed., 1959), 72, citado en Palao Taboada, *Capacidad contributiva*, 133.

contemplar al momento de que se establezca una obligación tributaria. Un tributo que no responda a las situaciones personales en lo más mínimo, está condenado a desaparecer del ordenamiento jurídico, por inefectivo y atentatorio de derechos.

El profesor Troya Jaramillo categóricamente señala que la capacidad contributiva está relacionada a la igualdad fiscal real. Así como agrega que no se puede traducir en que todos deban satisfacer una carga similar, al contrario, cabe diferenciar, en la medida de lo posible, para que todos compartan el cargo que implica un gravamen, de forma análoga.<sup>79</sup>

Es preciso tener en mente que, el hecho que se creen legalmente categorías de sujetos pasivos que deban sujetarse a tributos diferenciados, no representa conculcación de la máxima de igualdad, siempre que no originen diferenciaciones improcedentes y las categorizaciones de los bienes de los sujetos afectados descansaran en cimientos moderados, resaltándose que el principio de igualdad se ve afectado únicamente cuando las diferencias legales son irrazonables.<sup>80</sup>

Los criterios expuestos demuestran que la igualdad no implica exacciones tributarias equivalentes impertinentes, que no razonen en lo absoluto sobre las aptitudes de los entes para contribuir con el gasto público, sino que, esta capacidad sí debe medirse por el legislador, de tal forma que la norma resultante recoja la forma precisa a través de la cual, tanto quien tiene más, como quien tiene menos, contribuyan razonablemente. La creación de grupos que serán tratados en relación a sus capacidades contributivas, no enmaraña al principio de igualdad, al contrario, lo ejercita y pone en vigencia, así como en contexto.

### **3.2. Equidad**

Hasta aquí con la máxima de igualdad, ahora corresponde analizar al principio de equidad. Al respecto, incumbe señalar que la Constitución de la República del Ecuador la reconoce en su art. 300, como uno de los principios que modelan el régimen tributario en el país, pero no se la recoge en ningún otro cuerpo normativo tributario importante, lo cual llama la atención, especialmente por tratarse de un principio de tamaño trascendencia.

---

<sup>79</sup> Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 132.

<sup>80</sup> Graciela Telerman de Wurcel, *Tratado de Tributación. Principios y Garantías Constitucionales* (Buenos Aires: Astrea, 2003), 114.

Para Alfredo Lewin Figueroa, gracias a la constitucionalización del principio de equidad, en materia tributaria, son admisibles justificaciones por tratos disímiles entre entes que revelan condiciones desiguales.<sup>81</sup> En este mismo sentido, Mauricio Plazas Vega plantea que la equidad es vista como una máxima general del derecho, así como, un criterio referente para la construcción normativa de los regímenes fiscales con las categorías asumidas hoy en día como habituales, correspondientes a la equidad horizontal y vertical.<sup>82</sup> La primera implica que quienes sean titulares de mayores riquezas, estarán obligados a soportar mayores gravámenes; mientras que la segunda, supone que aquellas personas que con mínima o nula riqueza, deben asumir menores imposiciones, debido a esto, a esta máxima se la asocia con la de capacidad contributiva directamente.<sup>83</sup>

La imponencia de este principio es notable, especialmente por el hecho de haber sido positivizado, porque le es atribuida la capacidad de servir de cimiento a los sistemas jurídicos tributarios, desde una posición horizontal y vertical. La primera predica que a las personas en iguales capacidades se las tratará igualmente, cargas semejantes; mientras que la segunda, busca fijar una diferenciación de aportes basado en la capacidad de cada ente para contribuir. Resultaría contradictorio e ilógico que el Estado exigiera prestaciones tributarias a quienes él mismo otorga asistencia financiera mensual de tipo social.

Si bien es cierto, este principio tributario permite establecer diferencias con el objetivo de fijar cuantías tributarias adecuadas a los obligados, siempre debe recordarse que:

Solo los signos de capacidad económica pueden ser gravados. Estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica. La religión, género, lenguaje, nacionalidad, raza y otras situaciones por sí mismas no son demostrativas de capacidad contributiva y los tributos aplicados en función de estos criterios son violatorios del derecho a la propiedad.<sup>84</sup>

Correspondientemente, se acentúa la idea que al legislador no le está atribuida la posibilidad de alinear un tributo basado en situaciones, premisas o expresiones que nada

---

<sup>81</sup> Alfredo Lewin Figueroa, *Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario* (Bogotá: Ed. U. De los Andes e ICDT, 2002), 67.

<sup>82</sup> Mauricio Plazas Vega, “Los principios constitucionales del derecho tributario”, en *Teoría Constitucional*, ed. Cristian Pardió Schlesinger y Carlos Parra Dussan, (Bogotá: Universidad del Rosario, 2006), 113.

<sup>83</sup> Raúl G. Villalobos Tapia, *Introducción al Derecho Tributario* (Arequipa: Universidad Autónoma San Francisco, 2017), 77-9.

<sup>84</sup> José Vicente Troya Jaramillo, “Tributación y derechos humanos”, *FORO Revista de Derecho (Quito)*, n.º 2 (2003), 29. <http://hdl.handle.net/10644/1792>.

tengan que ver con la aptitud económica de las personas; pues finalmente, la que determinará la capacidad para asistir al Estado en sus obligaciones, será esta última. Ultimadamente, como bien lo ha señalado Juan Bravo Arteaga, por intermedio de la máxima de la equidad, las imposiciones tributarias son dosificadas imparcialmente en consideración a sus capacidades contributivas, diversificando contrastes entre quienes aportan.<sup>85</sup>

### 3.3. Progresividad

En este punto, es pertinente profundizar en el razonamiento acerca del principio de progresividad, precisando sus distintivos más destacados. Primeramente, debe indicarse que esta máxima sí se encuentra presente en el art. 300 de la Constitución ecuatoriana,<sup>86</sup> lo cual evidentemente provee de mayor eficacia a la misma, debido a que puede ser exigida en su aplicación y respetada en su esencia de forma obligatoria.

Entonces, en relación a esta máxima, desde la perspectiva del profesor Fernando Pérez Royo, el mismo dicta que según la riqueza de una persona se incrementa, sus obligaciones tributarias también lo harán; lo que equivale a decir que, quienes son poseedores de capacidades económicas superiores, han de colaborar con el estado más ampliamente, en comparación con quienes poseen aptitudes reducidas.<sup>87</sup>

La progresividad es un atributo característico de los tributos directos, por el cual el porcentaje de participación económica para con el Estado se incrementa conforme a las mayores ganancias. En cambio, en el caso de los tributos indirectos, la situación es diferente, pues la regresividad es la premisa mayor. Para evidenciar mayormente la regresividad es apropiado analizar en el siguiente ejemplo: dos personas con gastos iguales, pero con ingresos muy diferentes. La diferencia fundamental radica en que la persona con ingresos mayores tendrá mayor ahorro y capacidad contributiva, aunque hayan tributado exactamente la misma cantidad al momento de satisfacer sus necesidades.

Cabe señalar que la progresividad forma parte de la corriente que postula la solidaridad social, que consiente hábilmente la atracción de la aptitud económica real de los sujetos pasivos en los diversos regímenes fiscales, y grava con mayor brío las rentas que se ocupan de satisfacer necesidades no vitales, que pasan a estructurar el excedente

---

<sup>85</sup> Juan Rafael Bravo Arteaga, *Derecho tributario: escritos y reflexiones* (Bogotá: Editorial de la Universidad del Rosario, 2008), 156.

<sup>86</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

<sup>87</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (Madrid: Civitas, 2013), 23:72.

monetario de los obligados.<sup>88</sup> Esta última parte es importante, pues debe considerarse que este principio tiene un fuerte contenido político, inclusive mayor al técnico. Por tal razón, la máxima procura un sistema tributario justo, en el cual el legislador atienda a la capacidad contributiva de las personas, sin tributos únicamente proporcionales, sino especialmente que respeten aptitudes cooperativas.<sup>89</sup>

La progresividad representa un principio de gran trascendencia en los sistemas jurídicos tributarios de los distintos países, pues propugna una contribución adecuada responsiva a criterios de justicia social, por lo cual, las diversas legislaciones han considerado adecuada la inclusión de una tabla tarifaria que colabore en la sistematización de las cuantías de las cargas.

Plazas Vega define a esta máxima de forma muy concreta cuando indica que: “El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia”.<sup>90</sup>

Las tarifas que con la progresividad se contemplan, son un punto importante, pues atienden a los niveles de capacidad para contribuir concurrentes en los obligados, acordando así la carga que responda a su incidencia. En un sistema de imposición progresiva, las obligaciones tributarias son distribuidas de acuerdo a la capacidad contributiva, de modo que los contribuyentes con ingresos altos pueden pagar más, pesando sobre ellos cargas mayores que las de aquellos con ingresos reducidos.<sup>91</sup> Todo esto responde a la necesidad de encontrar justicia en la tributación, de tal forma que la solidaridad en la sociedad debe primar a favor de los que menos tienen.

### 3.4. No confiscatoriedad

Para concluir, es necesario estudiar la máxima tributaria de no confiscatoriedad, que no recoge el previamente mencionado art. 300 constitucional, sí lo hacen otros,<sup>92</sup> pero no como principio tributario, lo que equivaldría a decir que, no es una máxima que rige el régimen tributario nacional. Tampoco la recoge la normativa tributaria secundaria.

---

<sup>88</sup> Gilberto Atencio Valladares y Michelle Azuaje Pirela, “Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela”, *Cuestiones Jurídicas* 2, n.º 1 (2008), 54-5. <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519339003.pdf>

<sup>89</sup> José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito: Editora Jurídica, 2014), 155.

<sup>90</sup> Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado* (Bogotá: Temis, 1998), 9.

<sup>91</sup> Joseph M. Dodge, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, *Tax Law Review*, n.º 58 (2005): 425. <https://ssrn.com/abstract=696821>.

<sup>92</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, arts. 323, 329.

Como lo afirma Bravo Cucci, “un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita”.<sup>93</sup> Además es menester resaltar que la interdicción de la confiscatoriedad comprende al sistema jurídico y tributos concretos;<sup>94</sup> debido a que el principio presupone una limitante extrema que procede por el hecho de haber reconocido el derecho de propiedad, cuyo designio está orientado a imposibilitar un eventual comportamiento anómalo de prestaciones patrimoniales compulsivas; la progresividad siendo aplicada de manera radical que amenazara la capacidad económica que la fundamenta.<sup>95</sup>

Los tributos confiscatorios están directamente relacionados con la sobreimposición, con la ausencia de razonabilidad que tome a la capacidad contributiva de los entes, como indicador real de riqueza, de existir, y determine la cuantía de la correspondiente exacción. Esta máxima se orienta, de sobre manera, a la protección del derecho a la propiedad, por lo cual, de existir inconsistencias normativas que atenten contra esta prerrogativa, el sistema jurídico en su integridad se vería afectado.

Giuliani Fonrouge sostiene que los demás principios tributarios interactúan, son interdependientes y convergen en una premisa, que el peso impositivo sea proporcional a la expresión de fortuna gravada a través de un tributo, de tal forma que la carga no sobrepase ni abstraiga una porción significativa de la propiedad o renta;<sup>96</sup> el escenario antónimo, desembocaría en confiscatoriedad, amenazando severamente el derecho a la propiedad privada. El mismo tratadista indica que, las cargas tributarias en tiempos de armonía, no son las mismas que cuando existe guerra, acentuando que, la conciencia social es cambiante, de tal forma que lo que para ciertas sociedades es confiscatorio, otras lo descartan.<sup>97</sup>

No cabe duda que la relación simbiótica entre principios es necesaria y vital, pues estos colaboran en la localización de manifestaciones de riqueza reales, sobre las cuales el legislador debe actuar. Evidentemente, las percepciones que las diferentes sociedades tienen sobre confiscatoriedad pueden variar, siendo dable apuntar que estas vendrían a

---

<sup>93</sup> Jorge Cucci Bravo, *Los tributos y los negocios internacionales. Una visión preliminar a la tributación del siglo XXI* (Lima: Advocatus, 2010), 127.

<sup>94</sup> Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Valladolid: Lex Nova, 2006), 87.

<sup>95</sup> Juan Bautista Martín Queralt et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Tecnos, 2006), 17:122.

<sup>96</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, t. 1 (Buenos Aires: Fedye, 2005), 9:298.

<sup>97</sup> *Ibíd.*, 9:299.

determinarse de acuerdo a su capacidad económica y el nivel de afectación pecuniaria que deban soportar los entes al momento de satisfacer tributos.

Para concluir con este principio y parte del trabajo, resulta adecuado citar al profesor Ramón Valdés Costa, quien presenta dos objeciones a la tendencia que sostienen los criterios previamente indicados. Primera, para él, un impuesto no conculca el derecho de propiedad, debido a que no ocurre la incautación de bienes; y, segunda, las normas constitucionales sobre la materia, no han señalado una máxima, sino una prohibición, que pretende evitar imposiciones excesivas que sobrepasen las posibilidades de los sujetos pasivos. Consecuentemente, el principio que sí sería conculcado, es el de capacidad contributiva.<sup>98</sup> Cuando se pretende exacciones que no consideran el mínimo atisbo de la aptitud para contribuir de las personas, para con los estados, parecería evidente que los tributos sí atentarían contra el derecho a la propiedad, aunque no de manera directa, pero sí igualmente perjudicial, pues se estaría trastocando las fuentes generadoras de la riqueza que a la postre son las que satisfacen los gravámenes.

#### **4. La capacidad contributiva y Ecuador**

Este tema está dividido en dos, en la primera se analiza el sistema jurídico nacional, evidenciando la ausencia evidente del principio de capacidad contributiva en la norma constitucional y legal tributaria. En la segunda parte, algunas sentencias de las altas cortes nacionales son estudiadas, demostrando de esta manera, la presencia tácita atribuida a esta máxima dentro del régimen fiscal ecuatoriano.

Para iniciar, es necesario tener presente que, si bien en la actualidad el principio de capacidad contributiva ha llegado a ser estimado como un pilar imprescindible dentro de cuantiosos sistemas jurídicos, al punto de positivizarlo, los constituyentes que redactaron la Constitución de la República del Ecuador de 2008, no compartieron esta visión, así como tampoco lo hicieron todos sus predecesores, debido a que en el art. 300 de la constitución no fue recogido, conjuntamente con las máximas (generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria)<sup>99</sup> que modelan el régimen tributario nacional. Como consecuencia lógica de su ausencia en el texto fundamental, el legislador no ha obrado a su favor de manera alguna, al punto de ni siquiera reconocérsela como una máxima tributaria de importancia legal.

---

<sup>98</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones del derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1962), 128.

<sup>99</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

Sin duda alguna, no pasa desapercibido el hecho que un contribuyente no puede ser privado de su libertad por deudas tributarias,<sup>100</sup> exceptuando claro está, los asuntos dolosos. Dicho precepto es importante, porque así prevalecen las garantías atribuidas a los contribuyentes, antes que prevalezca el afán recaudatorio de la administración, mismo que nace de su poder tributario. Podría ser que este enunciado no reporte valor aparente en la actualidad, sin embargo, no debe olvidarse, con tanta facilidad y tan rápidamente, que el mismo corresponde ser un derecho adquirido con esfuerzo que debe precautelarse y hacerse respetar permanentemente.

También es importante recalcar que uno de los deberes que los ciudadanos tienen para con el Estado y la comunidad, de acuerdo a la constitución, es el de cooperar con ellos, así como pagar los tributos que la norma establezca.<sup>101</sup> Esta es una responsabilidad de tipo social que las personas están avocadas a cumplir indefectiblemente, pues el acceso y provisión de servicios públicos, depende en gran medida de las contribuciones realizadas.

Una puntualización necesaria que recalca el postulado constitucional, es que la obligación nace siempre y cuando la ley correspondiente instituya el gravamen; es decir que, el legislador previamente habrá de promulgar la norma correspondiente que contenga la nueva carga impositiva, gravando así a uno de los índices de riqueza identificado como viable. Es precisamente aquí donde la máxima de capacidad contributiva entraría en acción, modelando el quehacer de quien crea la norma, para buscar que la nueva figura impositiva descienda sobre riquezas reales y suficientes.

Nótese que el Código Tributario en vigencia, tampoco avista a la capacidad contributiva como uno de los principios rectores imperantes dentro del régimen tributario nacional, pues solamente reconoce a las máximas de proporcionalidad, legalidad, igualdad, irretroactividad y generalidad.<sup>102</sup> Indudablemente, son elementos significativos que favorecen en la empresa de encaminarse hacia la consecución de un sistema tributario justo y razonable, en el que prevalezca el sometimiento hacia los derechos de los contribuyentes. Pero también, debe observarse que la capacidad contributiva es aquel nexos que enlaza la esencia de otros principios tributarios, siendo imperioso reconocer su plena e incuestionable vigencia.

---

<sup>100</sup> *Ibíd.*, art. 66, num. 29, lit. c.

<sup>101</sup> *Ibíd.*, art. 83, num. 15.

<sup>102</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 5.

Dentro del procedimiento administrativo tributario, el código en referencia reconoce a los principios de simplificación, eficacia y celeridad.<sup>103</sup> Aquí tampoco es mencionada la capacidad contributiva como máxima, aunque si bien es cierto, las incluidas responden a cuestiones procedimentales.

La huella de la capacidad contributiva no se avizora, de manera contundente, en el código, ni siquiera en la disposición contenida en la norma sobre determinación presuntiva, pese a que el principio es nombrado en la parte final. Esta forma de determinación de una obligación tributaria procede cuando la directa no lo es, porque no ha existido declaración alguna del obligado o debido a que los documentos que la sustentan no atestiguan favorablemente. En estos casos, con la intención de establecer el hecho generador y fijar el monto de la obligación, es pertinente recurrir a hechos, indicios, circunstancias; de la misma forma como a coeficientes. Por consiguiente, al momento que la administración tributaria emite un acto, como consecuencia de gestiones previas y regladas, es precisamente cuando debe precautelar la capacidad contributiva de los contribuyentes, de la misma forma como su realidad económica.<sup>104</sup> Aunque la norma prescribe la máxima, la realidad revela que su aplicación es comúnmente ignorada por el sujeto activo, debido a que en la determinación presuntiva lo que menos existe es certitud que sustente procedimientos determinativos de obligaciones tributarias. En el caso específico, no deja de ser un postulado inaplicable debido a la imposibilidad de conocer la capacidad contributiva real del obligado.

Esta es la única ocasión en que la capacidad contributiva es mencionada en este código, lo cual a vivas luces es insuficiente, pues no es considerada como uno de los principios que modelan el régimen, sino simplemente como un complemento del párrafo, cuya significación es mínima, sino nula. Como es consabido, la determinación presuntiva no es la forma más común de fijar una carga, pero sí plenamente legal. Podría decirse que esta es una forma menos ordinaria de instituir el presupuesto que configura un gravamen, asentado en coeficientes o indicios que insinúan predisposición para contribuir de una persona, atendiendo a su realidad económica. Vale recalcar que la capacidad contributiva procura de la administración, un accionar que respete derechos, gravando por consiguiente, únicamente aptitudes reales con medida; o al menos esa debería ser la consigna, lo cual en la determinación presuntiva es prácticamente insostenible.

---

<sup>103</sup> *Ibíd.*, art. 73.

<sup>104</sup> *Ibíd.*, art. 92.

La Ley de Régimen Tributario Interno incurre en el mismo descuido sostenido en el párrafo anterior, en relación a la capacidad contributiva y la determinación de tipo presuntiva.<sup>105</sup> No es posible sostener que en la determinación presuntiva la capacidad contributiva de las personas es respetada, ni siquiera conocida. Sin lugar a dudas, es necesario que el debido proceso sea plasmado de continuo, otorgando así vitalidad al respeto de los derechos del contribuyente. Los pronunciamientos del sujeto activo pueden verse contenidos, ya sea en las resoluciones de aplicación de diferencias o en las liquidaciones de pago por diferencias en la declaración.

Así como en la ley anteriormente indicada la capacidad contributiva se hizo de un espacio, así mismo lo hace en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando se emite una liquidación de pago por diferencias en la declaración. El instrumento administrativo es dictado cuando no concurre respuesta ni justificación del obligado dentro del plazo concedido; no presenta la declaración sustitutiva exhortada, pese a haber sido notificado con una comunicación por diferencias en la declaración.

Esta liquidación, que será notificada, contendrá los montos a los que ascienden los tributos, intereses, multas y recargos. En esta norma específica, la capacidad contributiva no responde a garantizar una tributación justa a favor del contribuyente exclusivamente, sino también a favor de la administración, debido a que en los procesos de diferencias pueden presentarse valores que no puedan justificarse y que causen utilidades tributables que no se asocian a la realidad económica del obligado, trastocando la aptitud para cooperar, ante lo cual, la administración está facultada para emplear factores de ajuste y fijar así la base imponible.<sup>106</sup>

Al punto de concluir con el análisis normativo, en donde se evidencia la ausencia de esta máxima, es menester referir en última instancia al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en el caso específico de la distribución del valor de pavimentos rurales, pues el mismo señala que esta es solidaria entre la totalidad de predios, exonerando a aquellos con áreas menores a una hectárea y considerando, así mismo, la capacidad del propietario para asumir el pago.<sup>107</sup> Este caso resulta llamativo, pues el ente estatal sí valora la capacidad de pago del propietario. Probablemente habrá un sector que cuestione el punto, señalando que no se

---

<sup>105</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 23, último inciso.

<sup>106</sup> Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 275.

<sup>107</sup> Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 579, último inciso.

trata de ninguna norma que reconozca capacidad contributiva para asumir tributos, sino de un simple proceder institucional que atiende a la recuperación de costes, y que por razones de índole social, sobretodo, no se requiere la restitución de los valores erogados por parte de este grupo en concreto. Sin embargo, es sensato considerar que sí se reconoce capacidad, al igual que la cuestión social inmersa en el caso, lo cual es importante.

Finalmente, en esta primera parte, es oportuno referir nuevamente a De la Guerra, para quien la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador de 2007, que modificó al impuesta a la renta, proporcionó atisbos de justicia tributaria, pues a los contribuyentes se les permitió utilizar sus gastos personales (vivienda, alimentación, salud, educación y vestimenta) para que la base imponible decrezca.<sup>108</sup>

De esta forma se propende a la justicia tributaria, considerando las aptitudes de los entes, diferenciado claramente la capacidad contributiva de la económica. La primera representa la aptitud para apoyar al Estado; y, la segunda dice relación con los gastos inaplazables en que debe incurrir una persona para satisfacer sus necesidades.

Ahora bien, al punto de iniciar la segunda parte, es primordial indicar que la misma estará dividida en dos. Primeramente, se analizarán dictámenes de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, para a continuación llevar a cabo la misma empresa con pronunciamientos de la Corte Constitucional Ecuatoriana.

En lo relativo a los fallos de la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se halla la N.º 226-2009,<sup>109</sup> dentro de la acción de impugnación planteada por el apoderado general de la sociedad Schlumberger Surencó S.A. Sucursal Ecuador, contra el Director General del Servicio de Rentas Internas (SRI).

Este proceso trata sobre un recurso de casación interpuesto por el SRI, en el que se argumentaba que la empresa multinacional Schlumberger aportó capital a la sociedad actora, utilizando la figura de préstamo, a fin de que se deduzcan los intereses, reduciendo la base imponible. El sujeto activo en el caso específico, buscó de manera acertada, la primacía de la realidad económica,<sup>110</sup> al imponer la sustancia sobre la forma, además de afirmar que se trataba de un caso de provisión de fondos.

---

<sup>108</sup> De la Guerra Zúñiga, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010”, 52.

<sup>109</sup> Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio n.º 226-2009*, 27 de julio de 2010, 35, Registro Oficial 368, Edición Especial, 23 de noviembre de 2012.

<sup>110</sup> Dino Jarach, *Estudios de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Cima, 1998), 169. “Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imposables manifiestan; si es así, la capacidad contributiva sólo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración

Mientras tanto, la empresa señaló que ese no era el asunto, sino un préstamo, por lo cual no debía hablarse de ninguna naturaleza económica. La empresa también argumentó que no debía confundirse simulación<sup>111</sup> con economía de opción,<sup>112</sup> así como tampoco con planeación tributaria.<sup>113</sup> Finalmente indicó que no se aplicó erróneamente el art. 28 del Código Tributario.

Según la Sala Especializada, la discusión se centraba en cómo debía aplicarse cabalmente el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario,<sup>114</sup> en vigencia. Entonces, en el considerando sexto de la sentencia, la Corte se pronunció, lacónicamente, sobre dos máximas tributarias que gobiernan el régimen impositivo nacional, legalidad y capacidad contributiva. Sobre la segunda, de interés para el presente estudio, indicó que grava manifestaciones de aptitud para contribuir, así como que es una máxima material que busca la prevalencia del fondo sobre la forma.<sup>115</sup>

---

económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva”.

<sup>111</sup> José de Jesús Gómez Cotero, “La simulación tributaria en el Régimen Mexicano”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 75 (2016): 27-8. <https://revistaicdt.icdt.co/revista-75/> “La simulación tributaria, se circunscribe al plano tributario, y desde su origen es un comportamiento ilícito que crea perjuicios cuyo su principal objetivo es inducir a engaño a la Hacienda Pública, utilizando el soporte y auxilio de medios jurídicos, para ocultar la verdad realizada. La simulación tributaria puede ser absoluta o relativa. a) En la simulación absoluta, los contratos absolutamente simulados, sirven para la constitución, modificación o extinción aparente de las relaciones jurídicas de contenido patrimonial. b) En la simulación relativa, quienes celebran un negocio jurídico, pretenden disimularlo u ocultarlo, utilizando una cobertura bajo el ropaje de negocios aparentes, en los que la consecuencia fiscal sea menos onerosa.”

<sup>112</sup> Guillermo Lalanne, “Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 44 (2006): 111, <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-44/> Según el tratadista, “el ahorro fiscal al que se llega a través de la economía de opción, no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, tampoco mediante abuso de derecho, sino que lo hace aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular determinada situación o negocio”. Y en la simulación tributaria, en palabras de Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General* (Madrid: Civitas, 1998), 8:100. “El agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra”.

<sup>113</sup> Martha Ochoa León, “Elusión o Evasión Fiscal”, *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración* 3, n.º 5 (2014): 24, <https://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19/35> “La planeación fiscal es el esfuerzo por optimizar la carga tributaria ligada estrictamente al derecho, que nos ayuda a obtener una optimización de los recursos financieros, es una herramienta administrativa capaz de producir beneficios económicos futuros.” Y tiene como objetivo, de acuerdo a José Corona Funes, *Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales* (México D.F.: Gasca Sicco, 2004), 1. “Eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos”.

<sup>114</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 17, inc. 2. “Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

<sup>115</sup> Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º 271-2010, 1 de agosto de 2012, 19. Registro Oficial 271, Edición Especial, 13 de febrero de 2015. En este dictamen, la Corte acoge el mismo pronunciamiento esgrimido previamente acerca del principio de capacidad contributiva, dentro del Juicio n.º 226-2009. Este recurso de casación fue interpuesto por el apoderado especial de la sociedad denominada Andes Petroleum Ecuador LTD, en contra la sentencia emitida por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en Quito, el 19 de

Aquí, la Corte consideró que el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario fue infringido por la empresa, casando la sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, reconociendo la legalidad de la resolución objeto de la acción. Finalmente, la tesis del SRI prevaleció sobre los argumentos de la empresa.

Habiéndose concedido la aclaración/ampliación de la sentencia en análisis, en la parte pertinente al principio de capacidad contributiva, prescribe que la realidad económica concuerda con las realidades de hecho que demuestran aptitud para contribuir. Se recalca el carácter material de la máxima, debido a que es el principio que direcciona al juez a extraer la sustancia de las actividades por sobre las formas jurídicas. La realidad económica debe imperar por sobre estas formas, y en definitiva, esta es la que debe prevalecer en un régimen jurídico tributario, máxime, en un autodenominado Estado constitucional de derechos y justicia.<sup>116</sup>

Ciertamente, la sustancia económica implícita en las actividades que desempeñan los contribuyentes, está potentemente vinculada a la máxima de capacidad contributiva, pues cuando se pretende precisar la esencia económica o jurídica del obligado, esto determina la aptitud para cooperar.

Las sentencias de la Corte Nacional analizadas comparten un pronunciamiento común y repetitivo en relación a la máxima en estudio, referidas en las citas correspondientes, a fin de que el lector pueda por sí mismo verificar lo señalado en este apartado, razón por la cual no se examinan por separado dichos pronunciamientos. Evidentemente, la repetición permanente sobre la máxima no deja de llamar la atención, partiendo del hecho de que esta Corte está llamada, no solo a aplicar este principio, sino también a desarrollarlo integralmente. Además, el tratamiento sobre esta máxima en las sentencias es muy reducido, posiblemente asociado a la falta de constitucionalización de la misma.

Para concluir con este punto, no es posible dejar referir a la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que declara como jurisprudencia

---

mayo de 2010, en el proceso de impugnación n.º 24075-50-09-SV. La Sala Especializada casó “parcialmente la sentencia recurrida y deja sin efecto la glosa de amortización de inversiones de producción constante en el Acta de Determinación No. 1720060100181”. También puede revisarse la sentencia: Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º 442-2010, 14 de septiembre de 2012, 10; así como también la sentencia: Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º 580-2014, 7 de diciembre de 2015, 26.

<sup>116</sup> Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Aclaración/Ampliación”, en Juicio n.º 226-2009, 17 de agosto de 2010, 37. Registro Oficial 368, Edición Especial, 23 de noviembre de 2012.

vinculante que para efectos del cómputo del Impuesto a la Renta y para que un gasto sea tenido como deducible, debe existir una secuencialidad formal – material, perfeccionada con la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, acreditación en cuenta a favor de un beneficiario, forma de pago, verificación de la fuente de la obligación, de tal manera que sea demostrable la efectividad de la realización de la transferencia de un bien o la prestación de un servicio.<sup>117</sup>

Para esta segunda parte, en la que se examinan sentencias de la Corte Constitucional del Ecuador, es cardinal comenzar con la N.º 004-11-SIN-CC,<sup>118</sup> que sin lugar a dudas, contiene uno de los criterios que sobre el principio de capacidad contributiva, en los últimos años, ha adquirido marcada referencia, partiendo del hecho concreto de la ausencia de la máxima en el texto constitucional y normativo tributario.

El legitimado activo presentó demanda de inconstitucionalidad por el fondo, en contra del cuerpo preceptivo identificado como Ley n.º 70-06, publicado en el Registro Oficial N.º 413 del 17 de abril de 1970. Ley que destina el impuesto denominado 2 por mil al Hospital perteneciente a la Universidad de Guayaquil, que grava a los capitales que se declaraban en las inscripciones comerciales, fabriles y crediticias, que se registraban en las Cámaras del cantón Guayaquil. El mismo legitimado, pide se declare la inconstitucionalidad de la Ley n.º 99-47 reformativa a la Ley n.º 70-06 y Ley n.º 34 de 1980, que creó el sistema hospitalario docente de la institución educativa mencionada.<sup>119</sup>

La demanda de inconstitucionalidad incoada se fundamentó en el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, marcando la vulneración del principio de generalidad e igualdad, la conculcación del art. 292 de la constitución, la violación de las máximas constitucionales de prevalencia, progresividad, proporcionalidad, equidad y suficiencia recaudatoria.

La Corte con sus dictámenes atípicos, expone que la constitución es limitada, al no reconocer un principio de influyente como el de capacidad contributiva, pues sostiene que aunque el principio no haya sido reconocido taxativamente, este procede de explícitas expresiones señaladas en la constitución, además de señalar que este se constituye:

---

<sup>117</sup> *Ibíd.*, Precedente Jurisprudencial Obligatorio. Gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta. Resolución No. 07-2016. Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016.

<sup>118</sup> Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011.

<sup>119</sup> *Ibíd.*, 2, 7. La Ley n.º 99-47 fue publicada en el Registro Oficial 413, 17 de abril de 1970. La Ley n.º 34 fue publicada en el Registro Oficial 181, 6 de mayo de 1980.

En el eje transversal, toda vez que su fundamento está dado por el deber de contribuir y se constituye en la base de medida de las prestaciones tributarias y límite de la presión tributaria.

La capacidad contributiva dentro del Estado constitucional de derechos y justicia encuentra una doble dimensión: la primera relacionada con el hecho que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y como contrapartida, los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

Esta primera dimensión se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional, no cabe entonces que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos, sino únicamente aquellos indicios de capacidad económica.

La segunda dimensión atiende a la capacidad económica de los particulares concerniente al régimen tributario en general, y no a un tributo en particular. La Constitución, en el artículo 300 proclama qué sistema tributario debe configurarse, de modo tal que quienes tengan mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas.<sup>120</sup>

En este pronunciamiento, la Corte señala la presencia tácita de la máxima en el régimen tributario, pues prescribe que la misma se erige como un eje transversal, cuyo cimiento viene dado por la obligación de aportar, constituyéndose en el mínimo que fija la medida de los montos a prestarse en calidad de tributos, de la misma forma como, equivale a una limitante de la presión tributaria. Adicionalmente, la sentencia prescribe que la máxima concibe que exclusivamente las manifestaciones de riqueza, directas o indirectas, deben tributar, así como determinar los supuestos bajo los cuales la obligación tributaria ha de perfeccionarse; e inclusive, indicando que las personas particulares tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos en que debe incurrir el Estado, en relación a su capacidad económica.

De acuerdo a este dictamen, cuando un tributo no considera una manifestación de riqueza, es inconstitucional. No es admisible que una carga tenga como fundamento otras bases que no sean indicios que denoten aptitud económica. También es menester destacar que, de acuerdo a la constitución del Estado, aquellas personas que sean titulares de una mayor capacidad económica, han de contribuir en mayor medida con el Estado en la provisión de bienes y servicios públicos. Tampoco pasa por desapercibido que los principios modelan el régimen tributario, siendo contraria la práctica de aplicarlos

---

<sup>120</sup> *Ibíd.*, 12-3. “Los principios constitucionales tributarios revelan cómo quiere la Constitución que sea el sistema tributario, por lo tanto, resulta errado analizar aisladamente a cada tributo, toda vez que ello no traduce el verdadero espíritu que la Norma Suprema imprime para el régimen tributario. En este orden de ideas, se concluye que debe analizarse a cada tributo conforme los principios y fines que persigue el modelo económico del Estado constitucional de derechos y justicia, los fines de la política fiscal, así como los principios del régimen tributario, de los cuales la capacidad contributiva se convierte en eje transversal”.

aisladamente, toda vez que, de así proceder, no sería posible obtener el verdadero sentido que se deseaba instituir y transmitir con ellos.

Además, la Corte resalta la reciprocidad del principio de capacidad contributiva con el de igualdad material, concluyendo que existe correspondencia próxima, en razón que todos los entes deben sufragar tributos de acuerdo con su aptitud económica, llegando a sostener que la igualdad tributaria real está enlazada a la capacidad contributiva.<sup>121</sup> En el caso específico, el máximo organismo jurisdiccional no encuentra riesgo alguno que amenace a la máxima de igualdad, discriminándola, pues el tributo tiene como base el patrimonio del sujeto pasivo.

Esto tipo de pronunciamientos constituye un problema, porque parte de señalar la proximidad entre las dos máximas, para pasar a resolver de forma simple, en el sentido de que el principio de igualdad no ha sido conculcado, por el hecho de que la carga impositiva se fundamenta en el patrimonio del obligado. No se entiende cómo siendo los dos principios tan próximos, cuando el uno es tocado, el otro no lo sea en lo absoluto.

También entra en la perspectiva de estudio de este organismo, por intermedio de la sentencia, el principio de progresividad, al estipular que el sistema tributario es progresivo cuando afecta a las personas que poseen una capacidad contributiva mayor; siendo regresivo en el escenario opuesto. Debido a esta consideración, según el criterio sostenido, la progresividad como máxima está vinculada a la de capacidad contributiva del contribuyente.<sup>122</sup>

Así mismo, la Corte enseña la correlación existente entre el principio de equidad con los de igualdad, generalidad, progresividad y capacidad contributiva. Afirma que la máxima de equidad busca que los gravámenes tributarios sean distribuidos con justicia, atendiendo de esta manera a la igualdad social que la misma encierra.<sup>123</sup>

Resulta imposible desconocer la correspondencia entre máximas tributarias, tal como la Corte lo ha mantenido, debido a la simbiosis intrínseca articulada entre ellas dentro del régimen tributario nacional, asociación valiosa que determina la efectividad individual de cada una de ellas. No obstante, en su pronunciamiento la Corte parece confundir lo que igualdad y equidad implican dentro del régimen tributario.

Dentro del caso en concreto que motivó esta sentencia, la Corte desechó la demanda de inconstitucionalidad por el fondo planteada por el legitimario activo en

---

<sup>121</sup> *Ibíd.*, 18.

<sup>122</sup> *Ibíd.*, 19.

<sup>123</sup> *Ibíd.*, 20.

contra de las normas evocadas inicialmente, por considerar que por mandato legal, la existencia de administraciones tributarias de excepción es procedente, las cuales son competentes para actuar como acreedoras y gestoras de los tributos, sin necesidad de que actúe un gobierno autónomo descentralizado o el gobierno central, a través de sus entes.

Es imposible dejar de lado a la sentencia N.º 110-21-IN/22 y acumulados,<sup>124</sup> pues esta es contenedora de trascendentes pronunciamientos en relación con el principio de capacidad contributiva, pues puntualiza que en virtud de esta máxima, se debe determinar la riqueza real del sujeto pasivo para que se fije una obligación de tipo tributaria. El hecho de gravar ingresos brutos incumple el principio debido a que no se verifica la realidad de la renta del obligado, deviniendo en inconstitucionalidad. La Corte añade que al Estado no le está permitido demandar gravámenes impositivos que inobserven las aptitudes económicas de los obligados para contribuir con las expensas públicas. Consiguientemente, al momento de la configuración de un tributo, deben incluirse condiciones de hecho que hagan las veces de índice que permita medir la capacidad contributiva de las personas, para de esta forma evitar que quienes no posean la aptitud económica suficiente soporten tributos desmedidos fuera de sus posibilidades. También señala que por ambigüedad o falta de exactitud de mecanismos, no se puede gravar supuestos de capacidad contributiva.

Concluyendo con este numeral, resulta ineludible y necesario insistir en la ausencia del principio de capacidad contributiva en el marco normativo tributario del país; no obstante, destacar su presencia y aplicabilidad tácitas atribuidas por las cortes. Ciertamente, esto no es todo, aún queda trabajo por hacer, pues se requiere que la máxima sea mayormente desarrollada, profundizada y aplicada; trabajo este que les corresponde a las cortes, pues los pronunciamientos efectuados hasta la fecha son insuficientes, además de no satisfacer la necesidad de contar con desarrollos de principios que colaboren en su mejor aplicación y entendimiento, en procura del respeto de los derechos de los contribuyentes.

En el capítulo siguiente, las características e implicaciones más distinguidas del impuesto al valor agregado son analizadas, procurando identificar la materialización de la máxima de capacidad contributiva en el tributo, en el caso de acaecer.

---

<sup>124</sup> Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 110-21-IN y acumulados*, Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados, 28 de octubre de 2022.



## Capítulo segundo

### El impuesto al valor agregado

En el presente capítulo se profundizan temas tales como, los actos de consumo y la tributación indirecta, que se realiza por intermedio del estudio doctrinario de los temas enunciados señalando lo que cada categoría implica.

Posteriormente se desarrolla un examen doctrinario del impuesto al valor agregado, señalando doctrinariamente las características distintivas del tributo.

Seguidamente, se analiza al impuesto al valor agregado y la regulación que se le ha dado en el país. Para cumplir este cometido, además de estudiar las normas pertinentes que lo regulan, también se examinan las últimas reformas que lo modulan.

También se explora el tratamiento que algunos países dan al IVA en sus sistemas jurídicos, determinando de forma sucinta si se materializa el principio de capacidad contributiva en sus jurisdicciones.

Finalmente, se analiza jurisprudencialmente, la imposición indirecta, desde un contexto nacional e internacional, prescribiendo aquellos fallos significativos que aportan importantes criterios sobre el IVA.

#### 1. Los actos de consumo y la tributación indirecta

Generalmente, se entiende que “el acto de consumo es cualquier acto jurídico - título o negocio jurídico- que permite al consumidor o usuario entrar en posesión de un bien o disfrutar de un servicio, así como el acto material consistente en utilizar el bien o servicio objeto del contrato”.<sup>125</sup> Es decir que, “son los que conllevan un aprovechamiento total de la cosa o bien, proyectándose sobre ella misma o sobre los frutos o beneficios que produce. Son los actos que acarrear un mayor nivel de aprovechamiento de la cosa. Se contraponen a los actos de uso, que conllevan únicamente la utilización de la cosa o bien, sin que la misma ni sus frutos se agoten”.<sup>126</sup>

Un acto de consumo implica ejercicio de la potestad que confiere el dominio sobre un bien, implícita la posibilidad de disponer del mismo libremente. También lleva

---

<sup>125</sup> Rafael Lara González y Juan Miguel Echaide Izquierdo, *Consumo y derecho* (Madrid: Esic, 2006), 25.

<sup>126</sup> Enciclopedia jurídica, “Actos de Consumo”, *Enciclopedia jurídica*, accedido 13 de enero de 2022, párr. 1, <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/actos-de-consumo/actos-de-consumo.htm>

inmersa la ventaja del lucro, siéndole atribuido al consumo el mayor beneficio sobre las cosas, porque le son accesorios los frutos obtenidos como consecuencia de su disposición.

Ahora bien, atendiendo a los criterios que dividen a los tributos, siendo el de capacidad contributiva uno de ellos, este supone que las cargas indirectas recaen sobre actos, entre otros, el de consumo.<sup>127</sup>

Consecuentemente, es posible llegar a colegir que por intermedio de los actos de consumo una persona ejercita su derecho al dominio, disponiendo libremente de la cosa y aprovechándose de los frutos que la misma pudiere llegar a producir. Entonces, cuando la capacidad contributiva de una persona entra en juego al momento de adquirir un bien para consumirlo, es evidente que esta viene condicionada por el poder económico del cual el sujeto pasivo sea titular. La magnitud de los actos de consumo del obligado, en muchas ocasiones, se ve limitada por el valor de los bienes, numerario, especie, impuestos causados y capacidad de pago.

Los actos de consumo que en muchas oportunidades los contribuyentes deben satisfacer, en un gran porcentaje, exigen de ellos expensas desmesuradas que debilitan su frágil economía. Tanto una persona acaudalada, como alguien que vive del día a día, deben cancelar el IVA en la misma medida, en la misma tarifa, lo cual es un indicador claro de que, el primero gastará menos cantidad de ingresos obtenidos que el segundo, lo que equivaldría a señalar que el menos favorecido ocupa un porcentaje mayor de sus recursos económicos para expiar sus necesidades, en muchas ocasiones, vitales. De esta forma se evidencia que el ahorro en el primer caso es practicable, mientras que en el segundo impensable.

A simple vista, parecería que a través de los actos de consumo fuera dable medir la capacidad contributiva de las personas, no obstante, es necesario tener presente que, no siempre el consumo efectuado por los obligados es para solventar requerimientos personales, sino también, aquellos indispensables para continuar con la producción de una persona, en cuyo caso, los recursos económicos empleados en compras y consecuente pago del IVA, se recuperará y compensará posteriormente, en lo posible. Así mismo, debe contemplarse que, las personas no siempre utilizan sus recursos propios, sino que estos pueden ser el producto de préstamos obtenidos, generando así una imagen ilusoria de una capacidad contributiva capaz. Entonces, no es factible que a través del consumo se mida la aptitud económica de una persona.

---

<sup>127</sup> Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 30.

Ahora bien, los actos de consumo pueden ser analizados desde tres grandes grupos: vitales, necesarios y superfluos o suntuarios. De manera concisa es dable señalar que, los primeros son aquellos que responden a las más elementales necesidades de supervivencia (gran parte de los bienes o servicios incluidos en este grupo están exentos o gravan 0% de IVA); mientras que los segundos colaboran en parte con el primer grupo, como también permiten el establecimiento o desarrollo de determinadas actividades económicas (en este grupo ya se encuentran bienes y servicios gravados con tarifa 12%, 0% o exentos); mientras que al tercer grupo, pertenecen aquellos no necesariamente indispensables para los dos primeros grupos, es decir, estos responden a una capacidad contributiva superior de las personas, que es capaz de adquirir lujos (se habla de consumos especiales que gravan IVA en su mayor porcentaje, pero que a estos artículos o servicios se les añade valores extra que los encarecen). Evidentemente, en ocasiones estos bienes o servicios gravados excesivamente, pueden perder la categoría de suntuarios y deben ser ubicados en el grupo a que correspondan.

En cuanto a los actos de consumo, Moschetti ya se refería a aquellos de primera necesidad, los cuales a su entender correspondían al mínimo vital, así como hablaba del consumo suntuario y la discriminación que pudieren llegar a soportar quienes lo ejerciten.<sup>128</sup> También agrega que un tributo indirecto, debe diferenciar los consumos vitales de las personas.<sup>129</sup>

Es importante considerar que, debido a la proporcionalidad que pretende el régimen tributario, ricos y pobres se benefician por igual de los bienes y servicios que no están gravados o lo están con tarifa 0% en relación a su consumo. Inclusive, aquellas personas que poseen una capacidad contributiva mayor, tienen la posibilidad de incrementar su consumo, aprovechando de mejor forma las ventajas proporcionadas por el estado en cuanto reducción de tributos, lo cual evidentemente trastoca la progresividad del régimen tributario, deviniendo en regresivo.

Como se indicó previamente, al hablar de actos de consumo, se hace alusión a la tributación indirecta, desde la perspectiva fijada por la capacidad contributiva, por lo cual, conocer la naturaleza de la misma, resulta obligatorio.

Bajo esta premisa, al IVA se lo encasilla como una carga indirecta, que tiene su impacto sobre las expresiones de riqueza mediatas, así por ejemplo, el consumo, la

---

<sup>128</sup> Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980), 266.

<sup>129</sup> *Ibíd.* 271.

producción e inclusive los actos de cambio.<sup>130</sup> Lo anterior se complementa con lo sostenido por Sáinz de Bujanda cuando señala que, “son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor”.<sup>131</sup>

Conviene destacar que una de las características distintivas de los tributos indirectos es que, los mismos recaen sobre manifestaciones de riqueza mediatas, indirectas, como el consumo, que no permite categóricamente, identificar la presencia o no de capacidad contributiva de las personas para aportar con el Estado. Estos tipos de impuestos son satisfechos por los consumidores finales, pues utilizando la figura de la “traslación”,<sup>132</sup> son ellos quienes soportan el gravamen en última instancia, siendo hasta el momento imposible la diferenciación de los consumidores, en relación a sus capacidades, lo cual podría cambiar con el uso de la tecnología.

Algunas de las características de estas cargas: son recaudados por intercesión de los industriales, así como también de los comerciantes, lo que tiene como resultado el desconocimiento de quien es el consumidor en relación a su capacidad. Afectan de forma indirecta la capacidad económica de las personas, a través de sus consumos o gastos, así como en su manera de utilizar las rentas personales.<sup>133</sup>

En el caso concreto, resulta indiscutible señalar que el IVA es un tributo indirecto incapaz de medir la capacidad contributiva real de las personas, pues de él lo que se ha pretendido alcanzar permanentemente es, una creciente recaudación únicamente. También es imperativo profundizar en el hecho de que, aunque habiéndose considerado la excepción en el valor de la tarifa, 12% normalmente, 0% para la canasta básica, para que esto último sea incuestionablemente cierto, respetándose así en parte la capacidad

---

<sup>130</sup> *Ibíd.* Adicionalmente al criterio de la capacidad contributiva señalado, es oportuno mencionar que también existen: “El criterio administrativo dice a su vez que son directos los de nómina o padrón en los que consta inscritos los contribuyentes, indirectos los que no cumplen este requisito. El criterio de la traslación del gravamen sostiene en cambio que en los impuestos directos sufre el gravamen el contribuyente, en los indirectos se produce la transferencia de la exacción por el contribuyente a un tercero, a quien impropriamente se denomina contribuyente de hecho.”

<sup>131</sup> Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 2:448. El autor entiende que “más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos.”

<sup>132</sup> Barrera Crespo, *El IVA en el Ecuador. Un impuesto acumulativo*, 18. Sobre la traslación, el autor prescribe que corresponde ser un fenómeno que “ocasiona que los sujetos agentes de percepción, por definición, no deben soportar la carga del tributo, sino el consumidor final quien, si bien no es sujeto pasivo, en la práctica soporta el peso fiscal.” También agrega que, “aparece la figura del sujeto de hecho, como aquel que soporta la carga del tributo, pero no tiene la calidad de contribuyente.”

<sup>133</sup> Jorge Luis García Obregón, *Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense* (Nicaragua: INEJ - Instituto de Estudio e Investigación Jurídica, 2020), 28-9.

contributiva de las personas, los bienes y servicios que comprendidos en la canasta básica, no deberían encontrarse gravados con la máxima tarifa, e inclusive, en el proceso de su producción, tampoco debieron haberse utilizado bienes o servicios con tarifa 12%, caso contrario se hablaría de un costo generado en virtud del IVA pagado, irre recuperable.

## 2. Examen doctrinario del IVA

Sin duda alguna, una de las definiciones más completas a las cuales se puede hacer alusión, es la elaborada por Manuel de Juano, para quien el IVA es “un impuesto que, recayendo sobre el consumidor final, que es quien en definitiva lo paga a través de sus consumos, ha de ser ingresado al fisco por cada una de las etapas del proceso económico de la producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto”.<sup>134</sup> Para el caso del IVA exclusivamente, es evidente que el tributo generado en cada etapa, corresponde a la diferencia en el valor de los productos, de manera que se busca no incurrir en el fenómeno económico de obligar a satisfacer un impuesto sobre otro, ocasionando así el efecto cascada o el efecto piramidación,<sup>135</sup> lo cual no siempre es dable, pues existen casos en que para elaborar los bienes gravados con tarifa 0% o exentos, se ha utilizado aquellos gravados con tarifa 12%.

Igual de cardinal es el pronunciamiento de Cesare Cosciani, cuando argumenta que:

El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al precio total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en

---

<sup>134</sup> Manuel de Juano, *Tributación sobre el valor agregado* (Buenos Aires: Macango Landa y Cía. SRL, 1975), 63.

<sup>135</sup> José Yáñez Henríquez, “Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”, *Revista Estudios Tributarios*, n.º 9 (2014): 233, <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138172> Efecto cascada: “Es el efecto que puede provocar la recaudación del impuesto en origen, consistente en su traslación acumulativa a lo largo de los procesos de producción y comercialización. La ocurrencia del efecto cascada requiere la aplicación de un impuesto indirecto plurifásico, es decir, un impuesto sobre varias etapas del proceso productivo. Además, se necesita que los empresarios trasladen el impuesto a la siguiente etapa del proceso productivo, de manera que se termine pagando impuesto sobre impuesto.” Efecto piramidación: “Es el aumento de precio que se carga al consumidor final de un producto en un monto superior a la del impuesto soportado por el vendedor. Para que se produzca el efecto piramidación se necesita de la existencia de tres condiciones: Primero, fijación de precios vía margen. Segundo, aplicación de un impuesto sobre una de las etapas de la cadena productiva anterior a la del minorista (impuesto monofásico). Esto significa colocar la tasa del impuesto a nivel del fabricante o del mayorista (pensando en un modelo simple de tres etapas: fabricante – mayorista – minorista). Si el impuesto se colocara sobre la última etapa del proceso productivo no se produciría efecto piramidación. Tercero, los empresarios trasladan el impuesto a la siguiente etapa del proceso productivo (modelo mark-up).”

distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.<sup>136</sup>

El aspecto más importante a destacar en este concepto, radica en que de acuerdo con el autor, el IVA no posee efectos acumulativos. Sin embargo, es pertinente anotar que no tiene este efecto, cuando es monofásico de primera o última transferencia. También debe tenerse en cuenta que el IVA es acumulativo cuando es plurifásico, pudiendo llegar a generar efectos acumulativo o de piramidación, lo cual dependerá de la tarifa que se le haya asignado. Por otra parte, el crédito tributario que se genera por las transferencias, es el producto de la diferencia resultante entre las compras y ventas que efectúan los comerciantes, siendo para estos una forma de compensar el impuesto pagado con el cobrado. Evidentemente, la diferencia tendrá que ser declarada en el formulario correspondiente y liquidada a favor del fisco; este no es un beneficio efectivo del cual pueda gozar el consumidor.

Cuando Héctor Villegas se refiere al consumo, señala que este es un excelente indicador de capacidad contributiva, debido a que a mayores expensas o consumos, se entiende poseer una mayor capacidad económica. Esta forma de medir la capacidad contributiva, a decir del autor, se la mide con la aplicación del IVA.<sup>137</sup> El problema radica en que no siempre una capacidad económica amplia, es real o positiva. Existen casos en que esta aptitud es aparente aunque existan muchos gastos o consumo de por medio, debido a que sin ellos, las actividades productivas no podrían desarrollarse normalmente, o porque simplemente, son necesarios para satisfacer necesidades vitales. Entonces tampoco parece acertado afirmar que ante una capacidad económica aparentemente positiva, necesariamente ha de concurrir la contributiva.

Como acertadamente lo señala Plazas Vega, los efectos del IVA van más allá de las fronteras, demandando el impulso de un derecho supranacional de tipo tributario, que opere conjuntamente con el nacional, especialmente en el plano de los procesos de integración económica de las naciones.<sup>138</sup> Cuestión con la que se concuerda plenamente, debido a la globalización en la que se desarrollan las actividades de todo tipo. La integración es fundamental para procurar mejores formas de recaudación y control, de la misma forma como, procurar una protección a los derechos de los contribuyentes más

---

<sup>136</sup> Cesare Cosciani, *Impuesto al valor agregado* (Buenos Aires: Depalma, 1969), 12.

<sup>137</sup> Héctor B. Villegas, *Manual de Finanzas Públicas* (Buenos Aires: Editorial Depalma, 2000), 206-7.

<sup>138</sup> Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado*, prólogo.

efectiva. El comercio de intangibles es gigantesco, razón por lo cual, los estados deben procurar sistemas tributarios que respondan a las necesidades actuales y futuras.

En este punto, resulta imposible dejar de lado a la Ley de Régimen Tributario Interno, que regula el IVA en el país, misma que sobre el impuesto señala que “grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley”.<sup>139</sup> La norma contempla de forma taxativa determinados casos en los cuales, debido a la transferencia de dominio, se considera que deben encontrarse gravados por el tributo.

Además, en esta parte del presente examen doctrinario, se deben analizar otras características relevantes del IVA, descomponiéndolo brevemente para una mejor comprensión. Primeramente, se trata la regresividad, seguidamente el porqué es considerado de fase global parcialmente acumulativo y finalmente real.

Tratándose de la regresividad, es conveniente empezar señalando que esta es medida en función de los ingresos de las personas y no de sus consumos.<sup>140</sup> Entonces, es evidente que debe examinarse el IVA considerando los ingresos de los sujetos, de la misma forma como, las medidas aplicadas tendentes a reducir el impacto económico de forma proporcional entre clases sociales. Debido a esto, es común que a la regresividad se la tome como antípoda de la justicia tributaria, que en definitiva busca distribuir equitativamente los gravámenes impositivos, a través de la progresividad, en razón de las capacidades personales.

Definitivamente, no se debe dejar de lado que las personas con escasos recursos, emplean un porcentaje mayor de ingresos a adquirir lo necesario para cubrir sus requerimientos vitales; por consiguiente, el hecho que la canasta básica no esté del todo relacionada con la tarifa 0%, provoca la regresividad del tributo.<sup>141</sup> Una canasta básica que contiene bienes gravados con tarifa 12%, además de bienes tarifa reducida para la creación de los cuales, fueron utilizados bienes con tarifa 12%, equivale a un IVA pagado y no recuperado que en última instancia lo satisface el consumidor final. Es claro que

---

<sup>139</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 52.

<sup>140</sup> Jonathan Baez, “Ecuador: regresividad del IVA y alternativas de los impuestos progresivos”, *Latindadd*, 26 de septiembre de 2019, párr. 7, <https://www.latindadd.org/2019/09/26/ecuador-regresividad-del-iva-y-alternativas-de-los-impuestos-progresivos/>.

<sup>141</sup> Boris Barrera Crespo, *El IVA en el Ecuador. Un impuesto acumulativo* (Cuenca: Imprenta Digital de la Universidad del Azuay, 2017), 31.

aquellas personas que elaboran los productos, se ven en la imposibilidad de utilizar el IVA pagado en sus compras como crédito tributario, debido a que entra en juego, de manera vinculante, el “factor de proporcionalidad”.<sup>142</sup>

Resulta inevitable dejar de considerar que, quienes no poseen capacidad contributiva, de forma obligatoria deben pagar el IVA, ya sea en su máxima tarifa de forma directa, cuando adquieren bienes o servicios elementales para sobrevivir, o cuando de manera indirecta, cuando aparentemente comprar bienes rotulados con una tarifa 0%, pero en cuyos procesos de producción o modificación se ven afectados por bienes o productos que pagan el impuesto en su tarifa del 12%.

Finalmente, no parece suficiente que se proceda con la devolución del tributo a determinados grupos de atención prioritaria, de la misma forma como a instituciones, pues esto no colabora a superar la regresividad. El factor de proporcionalidad ocasiona que no se pueda utilizar el cien por ciento del crédito tributario, y esto termina por repercutir en los valores que tendrán que sufragar los consumidores finales. Y como corolario, Plazas Vega señala que “en este tipo de tributos es muy fácil que el ánimo recaudatorio y la tendencia a la generalidad se impongan sobre el objetivo de asignar ánimo de progresividad al impuesto”.<sup>143</sup> Generalidad a la que no le interesan las capacidades contributivas diferentes de los actores sociales, pues el fin es siempre recaudatorio.

Este tributo puede ser monofásico o plurifásico, dependiendo de si es aplicado solamente a una o varias de las etapas dentro de lo que comprende el proceso de comercialización, correspondientemente.

En el Ecuador, el IVA es un impuesto plurifásico sobre el valor agregado. Dicho tributo se coloca sobre todas las fases del proceso productivo. Ahora bien, el valor resultante entre la compra y la venta se constituye en la diferencia que ha de satisfacerse al sujeto activo. El IVA plurifásico demanda de los consumidores finales el pago de un impuesto final incrementado en las varias etapas de comercialización, sin considerar en lo absoluto la capacidad de las personas para contribuir con el Estado, simplemente se lo

---

<sup>142</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Mi Guía Tributaria. Impuesto al Valor Agregado (IVA)* (Quito: Servicio de Rentas Internas, 2016), 6:16. “El factor de proporcionalidad (FP) es un valor que sirve para calcular el valor del IVA pagado en las compras que se puede restar del IVA cobrado en las ventas del período. Este porcentaje se calcula sobre la base de las ventas. El FP se calcula con la siguiente fórmula:  $FP = \text{Ventas gravadas tarifa } 12\% \text{ que dan derecho a crédito tributario} / \text{Total de ventas}$ .” A este producto debe multiplicarse con el valor del IVA pagado en virtud de las compras.

<sup>143</sup> Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Bogotá: TEMIS, 2005), 392.

fija como una obligación a satisfacerse por parte del sujeto pasivo. Cada interviniente en la cadena de comercialización busca lucrar incrementando el valor de venta, en relación con el de compra, lo cual evidentemente genera la obligación de declarar y pagar el IVA resultante, mismo que, en el última instancia, es asumido o pagado por el consumidor.

También es importante considerar que, un tributo plurifásico puede ser igualmente en cascada. Esta modalidad privilegia la recaudación, obligando al adquirente final de los productos o consumidor final, a satisfacer precios más elevados, dependiendo del número de transferencias en las cuales se haya visto envuelto el producto, pues se transmite como costo del bien, el impuesto pagado en cada transacción.

Cuando se señala que es de tipo valor agregado, significa que repercute en la totalidad de las etapas de comercialización, pero que únicamente incide en el valor final de la venta. Consecuentemente, ha de entenderse que esta denominación resulta de la diferencia entre el valor de lo pagado por el bien y el valor en el que el mismo es vendido; siendo así gravado el rendimiento obtenido. No debe pasarse por alto que, cada agente de percepción, legalmente, puede descontar el impuesto que le haya sido cobrado, del valor que fue recaudado.

Barrera Crespo sostiene que, “el IVA está diseñado no por cada etapa del proceso productivo, sino mediante un concepto global para cada transferencia independiente de la teleología que las partes tuvieron e incluso de que exista un real traspaso de dominio”.<sup>144</sup> Es así entonces que, debe considerarse el autoconsumo, donde el mismo contribuyente debe actuar como agente de percepción.

Cuando se indica que este tributo es parcialmente acumulativo, sustentado en el valor añadido, impuesto contra impuesto, es decir un valor agregado neto, debe entenderse que no es dable utilizar todo el valor como crédito tributario, pues entra en juego el factor de proporcionalidad. Cuando las ventas no son en su totalidad con el IVA 12 %, sino también 0 %, disminuye el crédito tributario, esto beneficia la recaudación del fisco, en detrimento directo del IVA pagado y no utilizado como crédito tributario por los sujetos pasivos del tributo.

Para concluir con esta parte, el IVA es un tributo de tipo real, debido a que lo que grava es exclusivamente la renta dentro de un periodo, correspondiendo a la diferencia entre lo cobrado y pagado. Consecuentemente, se personalizan las actividades económicas, dejando de lado la situación personal económica de quienes son los

---

<sup>144</sup> *Ibíd.*, 30.

consumidores finales, no existe valoración al respecto. Entonces, todos los contribuyentes, cualquiera que sea su capacidad económica, estarán obligados a satisfacer el mismo gravamen, si adquieren el mismo bien o servicio. Las compras determinan la capacidad contributiva de las personas, esto en la valoración del IVA, premisa que no siempre se reputa válida.

Solo existe la salvedad de los artesanos, debidamente calificados por la Junta Nacional del Artesano, quienes tienen el derecho de que independientemente del bien producido y comercializado, se sujetan a la excepción de cobro, entonces aplican la tarifa 0 %.<sup>145</sup>

La capacidad contributiva de las personas no es un tema al que el IVA preste atención preferente en el Ecuador, pues la configuración del mismo obedece de sobremanera a satisfacer los afanes recaudatorios del sujeto activo. El IVA 0 % de algunos productos, no es suficiente para poder señalar que de esta forma se atiende a la aptitud personal de los sujetos para asumir cargas impositivas, es simplemente una medida incipiente e inconclusa, especialmente si se considera que gran parte de los artículos que integran la canasta básica, siguen estando gravados, directa o indirectamente, con la máxima tarifa fijada para el tributo.

### **3. El IVA su regulación en Ecuador**

El impuesto al valor agregado surge con la Ley n.º 56 de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 341 del 22 de diciembre de 1989, con tarifa del 10%, sustituyendo al impuesto a las transacciones mercantiles (ITM) que se mantuvo en vigor hasta el mismo mes y año.<sup>146</sup> En la misma Ley n.º 56 se establecieron exenciones de transferencias que no eran gravadas y también se introdujo, al régimen tributario nacional, el crédito tributario.<sup>147</sup>

Posteriormente, en el año 1999 la tarifa se incrementó del 10 % al 12 %. Inclusive en el 2001, como consecuencia del feriado bancario, se incrementó el porcentaje en un 2 %, lo cual únicamente estuvo vigente durante tres meses, debido a que este aumento fue

---

<sup>145</sup> *Ibíd.*, 24.

<sup>146</sup> Carmen del Rocío López Martínez, “Análisis de la incidencia de la recaudación del impuesto al valor agregado en el Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 48, <http://hdl.handle.net/10644/2243> Es importante señalar que el impuesto al valor agregado surgió en Francia en 1948. Debido a esto es que se lo identifica como un tributo de la segunda mitad del siglo, de acuerdo a Joaquín Soto Guinda, *Impuesto sobre el Valor Añadido, Sus efectos económicos* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978), 54.

<sup>147</sup> Boris Barrera Crespo, *El IVA en el Ecuador. Un Impuesto Acumulativo* (Cuenca: Imprenta Digital de la Universidad del Azuay, 2017), 17.

declarado inconstitucional en su forma por el Tribunal Constitucional,<sup>148</sup> hoy Corte Constitucional.

Debido al terremoto que afectó al país en el año 2016, desde el 1 de junio del mismo año, hasta el 31 de mayo de 2017, el IVA fue incrementado del 12 % al 14 %, exceptuándose de esta medida a las zonas más afectadas por la catástrofe (Manabí y Esmeraldas).<sup>149</sup>

En la actualidad, el tributo está regulado en la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno,<sup>150</sup> misma que ha experimentado constantes reformas con el fin de optimizar la aplicación del tributo.

Ahora bien, resulta muy interesante lo afirmado por los investigadores de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Juan Carlos Gómez-Sabaíni y Dalmiro Morán, cuando señalan en su estudio que la presencia del impuesto al valor agregado en el país, obedeció a la transformación de la política fiscal, dotándole de un tinte neoliberal.<sup>151</sup> Es evidente que lo que se pretendía era un incremento de los ingresos tributarios para que el país fuera capaz de honrar los compromisos adquiridos con instituciones acreedoras nacionales e internacionales.

Es menester indicar que antes de la entrada en vigor del impuesto al valor agregado, en el país se cobraba tributos similares, como por ejemplo, el impuesto sobre las ventas minoristas, que en lo posterior se transformó en el impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios, hasta que con la presencia del IVA, estos fueron derogados. Adicionalmente es importante señalar que desde su aparición, el tributo en mención, gravaba las transferencias de dominio, importación de bienes muebles que sean de naturaleza corporal, de la misma forma como recaía sobre los servicios prestados, esto en todas las etapas de comercialización.

Actualmente, a partir del art. 52 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, encontramos el articulado que regula la aplicación del IVA en el país. Entonces se evidencia que están gravadas las transferencias de dominio o la importación

---

<sup>148</sup> *Ibíd.*, La Resolución que declaró la inconstitucionalidad fue la No. 126-2001-TP emitida por el Tribunal Constitucional, misma que fue publicada en el Registro Oficial 390-S del 15 de agosto de 2001.

<sup>149</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*, Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016, disposición transitoria primera.

<sup>150</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 52.

<sup>151</sup> Juan Carlos Gómez-Sabaíni y Dalmiro Morán, *Evasión Tributaria en América Latina. Nuevos y antiguos desafíos en la Cuantificación del fenómeno en los países de la región* (Santiago: Naciones Unidas, 2016), 5.

de artículos muebles, los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y el valor de los servicios que hayan sido prestados.<sup>152</sup>

En el art. 54 se encuentran las transferencias que no son objeto del tributo, mientras que en siguiente, es decir el art. 55, se establecen las transferencias e importaciones cuyo valor es 0 %.<sup>153</sup> Precisamente, este artículo sufrió una modificación, a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, en la que se incluyeron las siguientes reformas importantes:

1 Sustitúyase el numeral 6.1 por el siguiente:

“6.1.- Glucómetros, lancetas, tiras reactivas para medición de glucosa, bombas de insulina, marcapasos, mascarillas, oxímetros, alcohol y gel antibacterial superior al 70% de concentración.”

2. Sustitúyase el numeral 7 por el siguiente: “7.- Papel bond, papel periódico y libros.”

6. A continuación del numeral 20 agréguese los siguientes:

“21.- Toallas sanitarias, tampones, copas menstruales y pañales desechables populares, conforme la definición que se establezca en el Reglamento a esta Ley”

“22.- La importación de combustibles derivados de hidrocarburos, biocombustibles, sus mezclas incluido GLP y gas natural, destinados para el consumo interno del país, realizada por sujetos pasivos que cuenten con los permisos respectivos emitidos por el Ministerio del Ramo.”<sup>154</sup>

Como resulta evidente observar, con esta reforma se extiende la tarifa reducida para algunos productos que anteriormente contemplaban el porcentaje máximo del impuesto, obedeciendo a la necesidad de permitir el acceso de los artículos que se mencionan a más bajos costos, por efectos de la pandemia, por ser estos considerados como de uso necesario y permanente, esto principalmente en el caso del numeral 6.1. Mientras que los demás bienes mencionados en la reforma, parecería que buscan garantizar derechos y liberar el mercado, correspondientemente.

<sup>152</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 52.

<sup>153</sup> *Ibíd.*, art. 55. En esta disposición se encuentran los artículos de consumo masivo, entre otros los siguientes: “1.- (Reformado por el Art. 15 del Mandato Constituyente 16, R.O. 393-S, 31-VII- 2008) Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;

2.- (Reformado por el Art. 16 del Mandato Constituyente 16, R.O. 393-S, 31-VII- 2008) Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;

3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;”

<sup>154</sup> Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19*, Registro Oficial 587, Tercer Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 54.

También el IVA que gravan los servicios sufrió pequeños cambios con la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, pues ya no se debe cancelar una tarifa de 0 %, sino de 12 % cuando las alícuotas, cuotas o cánones que se deben a los sindicatos o cámaras de la producción, por los servicios prestados, superen los \$1.500 al año.<sup>155</sup> Igualmente los turistas tampoco pagarán el IVA por los servicios prestados en los establecimientos de alojamiento turístico.<sup>156</sup>

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, introdujo al Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE),<sup>157</sup> que al referirse al IVA señala que, el pago del valor debe darse semestralmente, a excepción de los negocios populares, los cuales deben sujetarse a la tabla que se incluye en la misma norma.<sup>158</sup>

Como se puede evidenciar, el IVA es un tributo que grava transacciones específicas determinadas en la norma tributaria. Los porcentajes que la ley ha señalado corresponden al 0 % y 12 %, dependiendo del artículo o servicio que se adquiera, inclusive, existen ciertas transacciones que no gravan IVA en lo absoluto, es decir ni siquiera 0%. Existen numerosos artículos que poseen un IVA reducido, mismos que atienden a la intención de proporcionar un acceso más generalizado, por su popularidad en el consumo diario. De esta forma se pretende que el tributo pagado responda a la capacidad contributiva del obligado, lo cual no es necesariamente acertado, por los considerandos en párrafos anteriores expuestos.

No es suficiente que se hayan considerado más artículos a ser gravados con una tarifa reducida, pues lo único que se ha hecho es, incluirlos con la intención de contentar al sector social quejoso sin responder a criterios técnicos. Todos los artículos de primera necesidad que forman parte de la canasta básica, así como los servicios elementales, deberían gravar 0 %. También debe analizarse técnicamente que, los artículos que se encuentran gravados con tarifa 0 %, en su constitución, no hayan sido utilizados aquellos gravados con tarifa 12 %, y de ser el caso, actuar acordemente, de tal manera que en los artículos no haya residuos del tributo que incrementen el precio final.

---

<sup>155</sup> *Ibíd.*, art. 55, num. 23.

<sup>156</sup> *Ibíd.*, num. 28.

<sup>157</sup> *Ibíd.*, art. 97.1. “Régimen especial impuesto a la renta para emprendedores y negocios populares.- Se establece el régimen RIMPE, para el pago del impuesto a la renta, a los emprendedores y negocios populares regulados de acuerdo a las disposiciones contenidas en el presente Capítulo de esta ley. La sujeción al RIMPE no excluye la aplicación del régimen ordinario, respecto de las actividades no comprendidas en el mismo”.

<sup>158</sup> *Ibíd.*, art. 97.9.

#### 4. Experiencias comparadas sobre la materialización del principio de capacidad contributiva en el IVA

Para empezar, la República Colombiana posee el Estatuto Tributario Nacional que norma el impuesto a las ventas,<sup>159</sup> señalando las transacciones sobre las cuales habrá de recaer el tributo. De manera breve es factible indicar que el mismo grava la transferencia de bienes: muebles e inmuebles, derechos sobre activos intangibles, prestación de servicios, importación de bienes y la venta, operación o circulación de juegos de azar.

Este cuerpo normativo contempla una lista selecta de los bienes que se encuentran excluidos del impuesto, entre los cuales podemos mencionar: animales vivos, algunos tipos de peces, cebollas, papas, tomates, ajos, lechugas, zanahorias, pepinos, bananas, uvas, melones, café en grano sin tostar, algunos tipos de semillas, gas natural en estado gaseoso, energía eléctrica, caucho natural, lápices, dispositivos anticonceptivos para uso femenino, la venta de bienes inmuebles, entre otros.<sup>160</sup> La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del 19 %.<sup>161</sup>

No obstante de lo anterior, así como existen artículos que han sido excluidos, también existen ciertos bienes que están gravados con una tarifa reducida, 5%, entre los cuales se encuentran: centeno, avena, maíz y arroz para uso industrial, chocolate de mesa, fumigadoras para uso agrícola, vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de mercancías, entre otros.<sup>162</sup>

También se encuentran excluidos los servicios médicos, hospitalarios, odontológicos, clínicos y de laboratorio, para la salud humana. Los servicios de educación, así como el de transporte público, terrestre, fluvial o marítimo. En el caso del servicio telefónico local, los “usuarios de los estrados 1, 2 y 3”, están excluidos de este impuesto, hasta los 325 minutos de consumo.<sup>163</sup>

---

<sup>159</sup> Colombia, *Decreto 624 (continente del Estatuto Tributario)*, Diario Oficial de Colombia, 30 de marzo de 1989, art. 420. Para iniciar el Libro III, denominado: Impuesto sobre las ventas, se encuentra el “Art. 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a. La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;
- b. La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial;
- c. La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;
- d. La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;
- e. La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.”

<sup>160</sup> *Ibíd.*, art. 424.

<sup>161</sup> *Ibíd.*, art. 468.

<sup>162</sup> *Ibíd.*, art. 468-1.

<sup>163</sup> *Ibíd.*, art. 476.

Ahora bien, en este país también existen los bienes exentos del IVA, mismos que dan derecho a compensación y devolución, como por ejemplo: pollitos de un día de nacidos, huevos frescos de gallina y demás aves, carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada y congelada, antibióticos, ciertos medicamentos, paneles solares, entre otros.<sup>164</sup>

El caso boliviano es un tanto diferente, esta nación posee la Ley n.º 843R1, misma que fija la tarifa o alícuota general única del IVA en el 13%.<sup>165</sup> Además esta misma norma establece dos tipos de exenciones: los bienes que importen los diplomáticos y las mercaderías que introduzcan los viajeros.<sup>166</sup>

Aclara que se entenderá como venta, toda transferencia onerosa que implique el traspaso de dominio de muebles. Así como también, “toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3º de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas”.<sup>167</sup>

De acuerdo a la norma en mención, no están comprendidos en el objeto de este gravamen:

Los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras, toda otra prestación realizada por las entidades financieras, retribuida mediante comisiones, honorarios u otra forma de retribución, se encuentra sujeta al gravamen. Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra - venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito.

Tampoco se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. En estos casos los créditos fiscales o saldos a favor que pudiera tener la o las empresas antecesoras serán trasladados a la o las empresas sucesoras.<sup>168</sup>

Las anotadas, corresponden ser todas las excepciones señaladas en la norma tributaria boliviana, con respecto al IVA.

En el caso peruano, la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, contempla las operaciones que grava la norma, como son: la venta de bienes muebles en el país, prestación o utilización de servicios en el país, contratos de

---

<sup>164</sup> *Ibíd.*, art. 477.

<sup>165</sup> Bolivia, *Ley N° 843R1*, Gaceta Oficial Boliviana, 20 de mayo de 1995, art. 15.

<sup>166</sup> *Ibíd.*, art. 14.

<sup>167</sup> *Ibíd.*, art. 2.

<sup>168</sup> *Ibíd.*

construcción, primera venta de inmuebles efectuadas por constructores de los mismos (también la posterior venta que realicen las empresas que estén vinculadas al constructor) y la importación de bienes.<sup>169</sup>

La misma norma en mención prescribe aquellos servicios y bienes que no se encuentran gravados, entre los cuales es conveniente mencionar: arrendamiento, transferencia de bienes usados, la importación de bienes donados a entidades religiosas, las regalías, los intereses y ganancias de capital que hayan sido generados por los certificados de depósito del Banco Central de Reserva del Perú y también por los Bonos de Capitalización del mismo banco, los juegos de azar y apuestas, las pólizas de seguro de vida, entre otros.<sup>170</sup>

La misma norma peruana contempla dos apéndices contenedores de las operaciones exoneradas del pago del impuesto general a las ventas (IGV=IVA), entre las del primer apéndice que es pertinente citar están: la venta o importación de: caballos, cuyes, pescados, cebollas, papas frescas o refrigeradas, al igual que los tomates, arvejas, zanahorias, habas, bananas, melones, sandias, papayas, peras, manzanas, té, la primera venta de inmuebles inferior a un determinado valor para vivienda.<sup>171</sup> Mientras que en el segundo apéndice están: servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, no el ferroviario ni aéreo, servicio de transporte de carga, espectáculos en vivo de teatro, servicio de expendido de comidas y bebidas en comedores populares, entre otros.<sup>172</sup>

De acuerdo a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), la tasa del IGV=IVA es del 16 %, a lo cual se le debe añadir la tasa de 2 % del Impuesto de Promoción Municipal.<sup>173</sup>

Ahora bien, pasando al caso argentino, esta nación cuenta con la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la cual prescribe que este tributo recae sobre las ventas de cosas muebles, las obras, locaciones y prestación de servicios, importaciones de cosas muebles, los servicios digitales.<sup>174</sup> La alícuota general del tributo es del 21 %. No obstante, puede incrementarse hasta el 27 % en la venta de gas, energía eléctrica y aguas cuando estas no

---

<sup>169</sup> Perú, *Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*, Diario Oficial “El Peruano”, 15 de abril de 1999, art. 1.

<sup>170</sup> *Ibíd.*, art. 2.

<sup>171</sup> *Ibíd.*, apéndice I.

<sup>172</sup> *Ibíd.*, apéndice II.

<sup>173</sup> Perú Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), “01. Concepto, Tasa y Operaciones Gravadas - IGV”, *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)*, accedido 5 de febrero de 2022, párr. 2, <https://orientacion.sunat.gob.pe/3053-concepto-tasa-y-operaciones-gravadas-igv-empresas>.

<sup>174</sup> Argentina, *Ley de Impuesto al Valor Agregado*, Boletín Oficial de la República Argentina, 15 de abril de 1997, art. 1.

estén destinados al uso en viviendas. Lo anteriormente indicado puede reducirse en un 25 % a discreción del Ejecutivo.<sup>175</sup>

De igual forma, existe una tarifa diferenciada del 50% menos de la tarifa general del tributo, es decir 10.5%, para determinadas ventas, como por ejemplo: ciertos animales vivos, carnes, frutas, legumbres, hortalizas, miel de abejas, granos, harina de trigo, pan, galletas, entre otros.<sup>176</sup>

Se encuentran exentas del pago del IVA, libros, folletos, el agua ordinaria natural, la leche fluida o en polvo, aeronaves para el transporte de pasajeros y/o cargas, los servicios prestados por establecimientos educativos privados, los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, servicios funerarios, las exportaciones, entre otras.<sup>177</sup>

En Chile, la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, es la encargada de regular la aplicación del IVA en este país, por lo cual considera como venta y servicio: las importaciones habituales o no, los aportes a sociedades, las adjudicaciones de bienes corporales muebles o inmuebles, contratos de construcción, el arrendamiento, las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros, entre otros.<sup>178</sup>

Se encuentran exentos de este tributo: los vehículos motorizados usados, las regalías para los trabajadores, los efectos nuevos o usados de los pasajeros, cuando sean considerados equipaje, las especies exportadas en su venta al exterior, los intereses provenientes de operación e instrumentos financieros y de créditos, el arrendamiento de inmuebles, entre otras.<sup>179</sup> La tarifa es del 19 %.<sup>180</sup>

Las realidades diversas de los países latinoamericanos se ven expresadas en sus legislaciones, por un lado, se evidencia que la nación que prácticamente no contempla tarifas diferenciadas es la chilena, pues aquí todos deben satisfacer sus necesidades más elementales pagando una tarifa general de IVA. No se distinguen los productos de mayor o menor consumo, por consiguiente, prácticamente todos los bienes y servicios tributan igual. El caso boliviano es bastante parecido, no se atiende para nada, a la capacidad de las personas para asumir una carga impositiva, sino que simplemente se ven avocadas a cancelar la tarifa general para acceder a artículos elementales para vivir. En la república argentina ya existe una diferenciación, pues para acceder a estos productos vitales, se

---

<sup>175</sup> *Ibíd.*, art. 28.

<sup>176</sup> *Ibíd.*

<sup>177</sup> *Ibíd.*, art. 9.

<sup>178</sup> Chile, *Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*, Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974, art. 8.

<sup>179</sup> *Ibíd.*, art. 13.

<sup>180</sup> *Ibíd.*, art. 14.

debe cancelar el 50% del valor o tarifa normal, procurando de esta manera garantizar un acceso más generalizado, no obstante, aunque haya esta reducción, la misma se fija en una tarifa del 10.5%, que sigue siendo significativa. El caso colombiano es interesante, contempla productos excluidos, exentos y que gravan una tarifa diferenciada. Consecuentemente, es dable señalar que la norma tributaria de este país, se ha preocupado en reducir significativamente la carga tributaria para los bienes elementales para la supervivencia humana. Igual caso es el peruano, pues aquí se presentan listados de bienes que no tributan y que en sí, responden a aquellos que son consumidos a diario, es decir, aquellos que son considerados como necesarios para vivir. En los últimos casos, también se fijan servicios que no tributan y que igualmente responden a permitir su acceso generalizado debido a su importancia y utilización recurrente. El Ecuador se asemeja a Colombia y Perú principalmente, pues contempla en su normativa tributaria, diferenciaciones impositivas que coadyuvan a la búsqueda de la justicia tributaria, desde la óptica de la capacidad contributiva, pues es evidente que, al atender las aptitudes de las personas en cuanto adquisición de bienes o servicios, se tiende a la progresividad y justicia impositiva.

##### **5. Análisis jurisprudencial de la imposición indirecta (nacional y comparada)**

En lo concerniente a la imposición indirecta en Ecuador, existen algunos casos pronunciamientos interesantes de la Corte Nacional. Entre ellos, es conveniente citar al juicio n.º 2008-0173, cuyo asunto fue una impugnación de una resolución del Servicio de Rentas Internas, y cuya casación se desechó finalmente, posterior a la admisión del recurso de hecho. El asunto concreto consistió en la petición de reintegro del impuesto al valor agregado que efectuó el representante legal de la Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, ante lo cual la Corte indicó que, en el caso específico, no se trata de un asunto de devolución de pago indebido, sino al contrario, de un pago debido, pues se trata de una forma de recobrar los tributos que hayan sido pagados legalmente. Criterio que coincide con otros de la misma Corte Nacional.<sup>181</sup>

Otro pronunciamiento de gran valía, es el contenido en la sentencia n.º 0370-2009, en la que el sujeto pasivo, una empresa minera, solicitó la devolución del IVA,

---

<sup>181</sup> Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio n.º 0173-2008*, 2 de junio de 2009, 2. No debe pasarse por alto que la Corte Nacional ha reconocido lo anteriormente indicado en varios recursos: No. 158-2004, Registro Oficial 408 de 30 de noviembre de 2006; No. 215-2004, Registro Oficial 411, 5 de diciembre de 2006; y n.º 33-2005, Registro Oficial 399, 17 de noviembre de 2006.

argumentando que su accionar se enmarcaba dentro de la actividad de “fabricación”, y que por tal virtud, le correspondía requerir la devolución del IVA pagado. Al respecto la Corte fue concluyente, pues prescribió que no se puede utilizar el término “fabricación” para identificar a las actividades extractivas de una compañía, pues no se fabrica bien alguno con dicha actividad minera. Debido a esta premisa base, la Corte casó la sentencia, declarando la validez de las resoluciones que impugnó el sujeto activo, oportunamente.<sup>182</sup>

Otra sentencia de interés, es la n.º 153-2011 emitida por la Corte Nacional del Ecuador, la cual resolvió un recurso de casación interpuesto por el gerente de una compañía, en contra de una resolución del SRI que negó el reclamo administrativo, esto en virtud de una liquidación de pago por diferencias en la declaración del IVA, que correspondía al mes de marzo del 2005, pero que fue emitido el 8 de agosto del 2008. Finalmente, la Corte no casó la sentencia subida en grado por considerar que, la empresa no impugnó dicho acto administrativo dentro del término señalado en la norma, además, indicó que tampoco procedía la nulidad argumentada por el sujeto pasivo.<sup>183</sup>

Adicionalmente, otro criterio que merece ser citado, es el contenido en la sentencia n.º 20-2009, como consecuencia del recurso de casación conocido y resuelto por la Corte Nacional de Justicia. En el caso específico, el contribuyente señala que a la fecha del litigio, se encontraba exento del pago de tributos, por consiguiente no es factible que se sostenga que existió evasión de impuestos, cuando lo que sí existió fue, un beneficio tributario. En cambio, la administración sostuvo que el sujeto pasivo, pretendía beneficiarse retroactivamente de una exención, con base en una interpretación extensiva de la norma tributaria. Finalmente, la Corte casó la sentencia, dándole la razón al contribuyente. Adicionalmente, este organismo prescribió que cuando el sujeto activo absuelva una consulta tributaria, esta obliga a la administración, desde que es puesta en conocimiento del administrado. Además, para solicitar la devolución del IVA, es necesario que los comprobantes de venta y retención, reúnan los requisitos formales.<sup>184</sup>

Otra sentencia que vale la pena ser analizada, es la No. 105-2009, recurso de casación interpuesto por el representante legal de una empresa pública municipal, en

---

<sup>182</sup> *Ibíd.*, en *Juicio n.º 0370-2009*, 17 de agosto de 2010, 3. “c) El término “fabricación”, cuyo alcance es parte de la discusión, no puede ser utilizado extensivamente, como pretende la Empresa actora, en tanto, una actividad extractiva como la minera no puede asimilarse a la “fabricación de bienes” cual es la exigencia legal; así lo ha establecido la jurisprudencia Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia y la Ley Interpretativa 2004-01 del art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 397, de 11 de agosto de 2004, respecto de la actividad petrolera, extractiva como la minera que se discute en el presente caso”.

<sup>183</sup> *Ibíd.*, en *Juicio n.º 0153-2011*, 16 de junio de 2015, 17.

<sup>184</sup> *Ibíd.*, en *Juicio n.º 20-2009*, 11 de febrero de 2009, 3.

contra de la negativa del sujeto activo a su petición, es decir, a la devolución del IVA por ser una empresa pública. La corte determinó que efectivamente se trató de una empresa pública, creada a través de ordenanza para prestar servicios públicos y que como tal, no tiene derecho a que se le devuelva el IVA pagado.<sup>185</sup>

Como se puede notar, las sentencias de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, resuelven diferentes casos asociados a la problemática que puede llegar a presentar el IVA dentro del régimen tributario. El caso del reclamo de un contribuyente, una empresa minera, para que se le devuelva el IVA pagado, pues a su consideración esta fabricaba un producto, llama mucho la atención, pues la Corte ha indicado que las actividades extractivas no pueden tener esa categoría, es decir, no fabrican nada. Es fundamental que todo reclamo, recurso o demanda, deba presentársela dentro de los términos que señala la norma tributaria. Las consultas tributarias son vinculantes, a partir de su notificación al sujeto pasivo. Finalmente, las empresas públicas no tienen derecho a que se les devuelva el IVA pagado, sino que se compensa vía transferencia presupuestaria de capital.

En cuanto a la devolución del IVA, la Corte Suprema de Justicia Colombiana, resolvió un caso en el que la persona que interpuso la acción, señaló que se le estaban vulnerando sus derechos fundamentales: vida, salud, igualdad, mínimo vital, educación, así como el de petición, porque a su consideración las autoridades contra quienes se dirigió la acción, no le prestaron el socorro económico solicitado. Dicha asistencia vendría proporcionada en los programas de ayuda social gubernamentales denominados: familias en acción, jóvenes en acción, subsidio al adulto mayor y devolución del IVA. La demandante sostuvo que no se le entregó ninguno de estos beneficios y que su petición la fundamentó por ser víctima de desplazamiento forzado, estudiante y madre carente de recursos. Finalmente, su petición fue denegada porque si bien no recibe asistencia económica de estos programas, lo hace de otro denominado ingreso solidario.<sup>186</sup>

Conviene recalcar como en este país, las personas vulnerables y con capacidades contributivas limitadas, o nulas, reciben un tratamiento fiscal diferenciado, pues el IVA que tuvieron que cancelar en sus transacciones, puede ser recuperado, a fin de que nuevamente pueda ser empleado en la adquisición de otro bien o servicio futuro.

---

<sup>185</sup> *Ibíd.*, en *Juicio n.º 105-2009*, 18 de junio de 2009, 2. La Corte Nacional sostiene que “en la sentencia recaída en el caso 108-2004 de 10 de julio del 2007, se efectúa un análisis pormenorizado de la naturaleza jurídica de ETAPA y se llega a la conclusión de que es una empresa pública y que como tal no tiene derecho a la devolución del IVA. No ha variado el estado de la cuestión desde entonces”.

<sup>186</sup> Colombia Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Civil, “Sentencia”, en *Juicio n.º STC3680-2020*, 11 de junio de 2020, 1 y 11.

Por otra parte, un fallo interesante de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, contenido en la Casación No. 9261-2016, señala que la autoridad tributaria, cuando fiscalice, realizando una revisión contable, así como de la documentación del sujeto pasivo y se encuentre con que las operaciones indicadas por el sujeto activo como realizadas, no son reales, y este haya utilizado el crédito tributario que ellas hayan producido, la administración tiene la tarea de desconocer dicho crédito utilizado.<sup>187</sup> En el caso concreto, la sentencia no fue casada.

La realidad económica y jurídica deben primar por sobre cualquier tipo de simulación que induzca a la administración tributaria a favorecer, de alguna forma, al sujeto pasivo. No es dable que se utilicen operaciones irreales con el propósito de obtener prerrogativas fiscales.

Finalmente, se ha de mencionar que el Tribunal Constitucional Boliviano, emitió la sentencia 0175/2019-S3, misma que es contenedora de un importante pronunciamiento en cuanto a la devolución del IVA en actividades mineras. El Tribunal determinó que, las empresas tienen el derecho a solicitar la devolución del IVA cuando hayan adquirido servicios de otras personas, a quienes pagaron el tributo indicado, siempre que estas personas hayan otorgado las facturas correspondientes que demuestren que el servicio se prestó y el pago existió. En definitiva, el Tribunal aceptó en parte el reclamo de la empresa accionante, por la devolución de una cantidad determinada de IVA, pues sostuvo que los medios de pago que aportó el sujeto activo no tenían respaldo legítimo total, es decir, nunca fueron pagados en su totalidad.<sup>188</sup>

En Bolivia, es dable que se solicite la devolución del IVA cuando se ha adquirido bienes o servicios, dentro de las actividades mineras. Evidentemente, dichos bienes o servicios deben ser auténticos. En el caso ecuatoriano, la empresa minera extractora, sostenía que su actividad implicaba “fabricación”, lo cual la Corte determinó que no es el caso, por lo cual, negó su pedido de devolución del IVA pagado, relacionado con la actividad ejecutada.

Al concluir el presente capítulo, en el cual se ha desarrollado los aspectos más importantes del IVA, conviene resaltar que los actos de consumo son de varias clases y se relacionan directamente con la capacidad contributiva de las personas obligadas a

---

<sup>187</sup> Perú Corte Suprema de Justicia de la República Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, “Sentencia”, en *Juicio n.º 9261-2016*, 4 de julio de 2017, 1 y 134.

<sup>188</sup> Bolivia Tribunal Constitucional Plurinacional Sala Tercera, “Sentencia Constitucional Plurinacional”, en *Juicio n.º 0175/2019-S3*, 16 de abril de 2019, 1, 2, 3 y 14.

adquirir un bien o servicio. Sin bien es cierto, la norma tributaria señala taxativamente aquellos bienes y servicios que no estarán gravados o su tarifa será 0 %, esto no es suficiente para que el régimen tributario nacional deje de ser regresivo, debido a que personas con capacidades contributivas vastas, así como aquellas con reducidas, limitadas o nulas, acceden a los mismo bienes y servicios con las mismas tarifas y exenciones.

Es importante tener presente que el IVA no posee efectos acumulativos, pero que sí se trata de un tributo plurifásico que grava las diferentes etapas del proceso productivo. Al respecto el crédito tributario juega un papel importante, pues se compensa lo pagado con lo recaudado por las ventas, cuya diferencia se declara y paga al fisco.

En el plano internacional, ha sido dable evidenciar que ciertos países otorgan una tarifa reducida o desgravan ciertos bienes y servicios básicos, tal como se lo hace en el Ecuador. Sin embargo, también ha sido factible contemplar como en otros las exenciones o tarifas reducidas son prácticamente nulas, desatendiendo en lo absoluto a las capacidades contributivas de las personas, es decir, desatendiendo a la realidad social de sus territorios.

Posteriormente, dentro del presente estudio, se analizará aquellos bienes y servicios considerados como vitales para el sostenimiento personal, enfocado desde la óptica de la capacidad contributiva, determinando un balance final de su accionar dentro del régimen tributario nacional.

## Capítulo tercero

### **Análisis del nivel de concreción del principio de capacidad contributiva en el impuesto al valor agregado**

El tercer capítulo desarrolla temas tales como: el mínimo vital exento, que se ocupa de señalar la importancia de contar con una base económica sin gravar para que los obligados puedan satisfacer sus necesidades vitales, antes que tributar.

Después, se analizan los elementos esenciales del IVA en correlación con el principio de capacidad contributiva, determinando sus grados de relación e importancia con la máxima.

Inmediatamente, se indican algunos casos de exclusión o flexibilización del régimen tributario en cuanto a bienes y servicios gravados con tarifas 0 % y 12 %, lo que permite conocer si estos son vitales o no, para el desarrollo diario de las personas.

Para concluir, se lleva a cabo un balance general sobre la máxima de la capacidad contributiva en el IVA, indicando su grado de reparo al momento de que el tributo es exigido al sujeto pasivo.

#### **1. El mínimo vital exento**

De acuerdo a Franco Gallo, el mínimo vital corresponde a la máxima latina: “Primero hay que subsistir y luego pagar impuestos”; consecuentemente, cualquiera que sea el tributo, habrá de gravar las expresiones de riqueza verdaderas, como las rentas, el patrimonio, el consumo, o inclusive aquellos presupuestos sociales de importancia, dejando de lado aquellas presunciones que tengan como base realidades en cada caso.<sup>189</sup>

Todas las personas tienen derecho al mínimo vital, que les permita satisfacer sus necesidades esenciales; debido a que esta prerrogativa tributaria exige tomar en cuenta: la situación de cada individuo, en varios ámbitos como el mental, su formación, su estado físico, estado civil, entre otras características. Así mismo, debe considerarse su situación económica, que guarda estrecha relación con su ingresos verdaderos en el plano familiar y personal, lo cual evidencia su capacidad económica general.<sup>190</sup> Esta capacidad económica que le sirve para solventar requerimientos de transporte, salud, vivienda,

---

<sup>189</sup> Franco Gallo, *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos* (Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2011), 111.

<sup>190</sup> Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, 261.

estudio, entre otros, que ayudan a determinar la capacidad contributiva y la de pago real, de tal forma que se comprende o fija lo que es posible y no dar. Es fundamental el sacrificio tributario igual entre iguales y desigual entre desiguales, con un trato diferente y equitativo, orientado hacia el mantenimiento de la igualdad relativa,<sup>191</sup> misma que es constitucionalmente aceptada.

El legislador, en su accionar diario, debe identificar las riquezas en manos de los contribuyentes y obligarlos a que tributen, respetando la capacidad contributiva real que los mismos posean. Como no podría ser de otra forma, no todos los sujetos pueden asumir la misma carga tributaria, he allí la importancia de la personalización.

Es por ello que, “debe existir una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. En este orden de ideas, carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas”.<sup>192</sup> Cuando no existe correspondencia entre un índice de capacidad contributiva y la imposición, las personas están obligadas a asumir cargas tributarias para las cuales no están preparadas, pues no cuentan con la riqueza necesaria para solventar dichos gravámenes. Cuando no existe conexión, el tributo se torna en un problema que afecta la calidad de vida de las personas.

Por consiguiente, cuando una persona no puede satisfacer sus requerimientos vitales, es evidente que no será capaz de tributar de forma alguna, ante esto, se ha de comprender que si un gravamen limita o coarta de alguna forma que las necesidades básicas sean satisfechas, como por ejemplo, el acceso a la vestimenta, alimento, salud, vivienda, se entendería que el derecho al mínimo vital está siendo vulnerado,<sup>193</sup> pues es vital que los tributos respeten la dignidad personal, es decir, no imponiendo cargas excesivas, pues debe existir un mínimo exento intocable que ampare la dignidad humana.

La dignidad entendida como un derecho económico, ha tomado gran fuerza en la actualidad, partiendo de la premisa de que también forma parte de los derechos humanos, esto presenta la necesidad imperiosa de cambiar la estructura sobre la que se sostiene el

---

<sup>191</sup> Ernesto Lejeune Valcárcel, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*, ed. Editoriales de Derecho Reunidas (España: EDESA, 1980), 142.

<sup>192</sup> *Ibíd.*, “Sentencia C-333/93 de 12 de agosto de 1993 (Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 135 de la Ley 6ª de 1992)”. *Caso Jacobo Pérez Escobar y Luis Carlos Sáchica vs artículo 135 de la Ley 6ª de 1992 (Aporte de las Notarías en favor de la Administración de Justicia)*. Referencia: Demandas N° D-217 y D-225 acumuladas. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-333-93.htm>

<sup>193</sup> Lucía del Carmen Bolaños Bolaños e Iván Andrés Ordóñez-Castaño, “El mínimo vital como límite al deber de contribuir en Colombia”, *Revista de Derecho*, n.º 54 (2020): 82, <http://www.scielo.org/co/pdf/dere/n54/2145-9355-dere-54-59.pdf>

orden económico-normativo internacional reinante, como un medio para expiar las necesidades del otro y propias.<sup>194</sup> Todos los sujetos tienen derecho a que se respete su dignidad, que compromete su condición más íntima por la cual, ha de tener lo necesario para poder desarrollarse de manera normal dentro de la sociedad. Es impensable pretender exigir contribuciones a quien no posee lo necesario para vivir dignamente, es inhumano.

Ciertamente, “no parece posible afirmar con generalidad que un determinado bien o servicio es indispensable, fuera de los que satisfacen las necesidades vitales más primarias, como los alimentos o el vestido; y aun éstos dentro de límites relativamente estrechos. Por el contrario, parece claro que el carácter irrenunciable o prescindible de los bienes depende de los gustos, la educación, los hábitos o el proyecto de vida de cada individuo”.<sup>195</sup> Es evidente que no todas las personas necesitan de los mismos artículos para poder sobrevivir, esto viene determinado por diferentes factores, como los mencionados previamente, pero sean cuales fueren, los mismos deben tomarse en cuenta y ubicarlos dentro de un régimen preferente. Parece obvio pensar que los artículos comprendidos en la lista de consumos especiales, no podrían ser considerados como elementales para la supervivencia humana.

Entonces, es necesario que existan bienes que no graven con la máxima tarifa del IVA, pues es menester abolir toda forma de desigualdad en la sociedad, y para ello es vital introducir los supuestos sociales que configuren libertad, igual para todas las personas.<sup>196</sup> El legislador debe comprender “que las exenciones no pueden constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para honrar o socorrer a los exonerados. Su propósito, de mayor altruismo, debe responder a un relevante interés social o económico nacional o a una circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse un imperativo de justicia”.<sup>197</sup>

Ninguna exención puede considerarse como un favor hacia los desprotegidos, sino su otorgamiento o inclusión en una norma, debe responder a criterios que privilegian al interés social de la nación. Indisputablemente, en la norma tributaria debe contemplarse

---

<sup>194</sup> Manuel José Avendaño Vallejo, “Derechos Económicos y Dignidad Humana frente a la Crisis Económica Global”, *Revista Kavilando* 2, n.º 1 (2010): 34, <http://kavilando.org/revista/index.php/kavilando/article/view/310/276>.

<sup>195</sup> Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, 301-2.

<sup>196</sup> Ernst Wolfgang Böckenförde, *Estudios sobre Estado de Derecho y democracia* (Madrid: Trotta, 2000), 37.

<sup>197</sup> Colombia Corte Constitucional, “Sentencia C-1060A de 8 de octubre de 2001 (Acción pública de inconstitucionalidad)”. *Caso Maria Lugari Castrillón vs artículo 206 numeral 7 del estatuto Tributario; ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas*. Expediente D-2975. 8 de octubre de 2001. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1060a-01.htm>

un mínimo vital exento, que no esté gravado, lo cual resultaría positivo siempre y cuando éste sea valorado y apreciado en su realidad, no en base a consideraciones que no ubican en perspectiva la verdadera capacidad de las personas para adquirir bienes o servicios y satisfacer sus necesidades.

Finalmente, de acuerdo con Rodríguez Bereijo, “la igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada; por eso, en la materia tributaria es el principio de capacidad económica el que nos proporciona, en mayor medida, el criterio o medida para esa comparación”.<sup>198</sup> La capacidad contributiva como medida que permite la comparación con la igualdad, es un criterio acertado, pues la primera fija los mínimos necesarios para que se de dicha relación, por consiguiente, tratar de la misma forma o exigir la misma cantidad de tributos a todos, aunque posean una capacidad contributiva diferente, deviene en un sinsentido. En definitiva, se debe tratar a los iguales, similarmente, mientras que, a los desiguales, desigualmente.

## **2. Elementos esenciales del IVA en correlación con el principio de capacidad contributiva**

En esta parte del presente estudio, se analizan los elementos esenciales que forman parte del tributo, relacionándolo con la máxima de la capacidad contributiva, por lo cual resulta óptimo conocer el contexto del IVA.

Primeramente, este es un tributo que fue introducido en el régimen tributario nacional, por primera vez, en 1990 (Ley de Régimen Tributario Interno), con una tarifa del 10%.<sup>199</sup> Posteriormente, en 1997, se da una reforma tributaria en la que se generaliza el IVA, eliminando exoneraciones tributarias, con excepción de la concerniente a la agricultura. También, la tarifa del tributo sufre un incremento, fijándose en 12%. En 1999, con la Ley para la reforma a las Finanzas Públicas, establece exenciones al IVA en lo relacionado a los bienes y servicios públicos, además de determinar disminuciones de exenciones al IVA a bienes y servicios públicos (0%), y de incluir servicios gravados con el tributo.

---

<sup>198</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo, “El Juicio Constitucional de Igualdad Tributaria en la Experiencia Jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 89 (2010): 261, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3277168.pdf>

<sup>199</sup> Fabiola Valenzuela Vera, “Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación”, *FORO Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 99-116, <https://bit.ly/2NIHzs6>.

Un hito de importancia dentro de la materia en estudio, es la expedición y entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria,<sup>200</sup> en la que se dieron significativas transformaciones al régimen, especialmente en cuanto al impuesto a la renta. Igualmente, la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria,<sup>201</sup> incluyó algunos puntos de importancia, por ejemplo: las revistas y los periódicos debían gravar IVA en el 12%, también los paquetes de turismo receptivo para los no residentes (en la actualidad facturan 0%). Se fijó una exención para los libros y material complementario y el papel bond (el material complementario en la actualidad grava IVA en el 12%); además que los servicios y bienes adquiridos por exportadores gravarían 0% (en la actualidad tienen derecho a que estos pagos sean considerados como crédito tributario, pudiendo solicitar la devolución al SRI).

Es necesario indicar que, con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal,<sup>202</sup> el gobierno de turno, se encontraba impulsando fuertemente la utilización de la energía eléctrica, por lo cual, se fijó la tarifa del 0% para las cocinas, ollas, calefones que sean a inducción, así como para las duchas eléctricas.

Con la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas,<sup>203</sup> se pretendió alentar el empleo del dinero electrónico, por lo cual, se estableció la devolución de dos puntos porcentuales del IVA, para quienes lo hayan utilizado y puedan sustentar el gasto. Inclusive, se devolvía un punto porcentual a quienes hayan hecho uso de su tarjeta de crédito o débito nacional.

En el 2016, Ecuador sufrió un terremoto con epicentro en el litoral, lo cual ocasionó pérdidas humanas numerosas y daños en infraestructura cuantiosos. Es por ello que, surge la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reestructuración y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de marzo del 2016,<sup>204</sup> en la que se incrementó la tarifa del IVA en dos puntos porcentuales, fijándose en el 14 %. Este incremento duraría un año. Las zonas que sufrieron el movimiento telúrico no debían satisfacer este incremento temporal.

---

<sup>200</sup> Ecuador, *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007.

<sup>201</sup> Ecuador, *Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*, Registro Oficial 94, Suplemento, 23 de diciembre de 2009.

<sup>202</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014.

<sup>203</sup> Ecuador, *Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas*, Registro Oficial 744, Suplemento, 29 de abril de 2016.

<sup>204</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reestructuración y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de marzo del 2016*, Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.

No puede dejarse de lado el contenido del Decreto Ejecutivo No. 1232, publicado en el Registro Oficial 393, Suplemento, 31 de julio de 2008, pág. 4, en el que se contempla un gran número de artículos que permiten producir o mejorar la producción, como bienes con una tarifa 0%. Además, en el transcurso del tiempo, han existido algunos bienes que gravaban IVA en su máxima tarifa, que posteriormente ya no lo hacían, como se indicó previamente y como se verá en lo posterior.

Considerando lo previo, corresponde puntualizar que de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el IVA tiene una base imponible general que equivale al importe total de los artículos muebles corporales que sean transferidos o de los servicios prestados, tomando como referencia para el cálculo, sus precios de venta o de la prestación de los servicios, que integran los impuestos, las tasas por los servicios y otras expensas que puedan ser atribuibles al precio de forma legal. Del precio solo es dable deducir valores que correspondan a: bonificaciones y descuentos normales que se dan a los compradores de conformidad a las costumbres y usos en materia mercantil, que integren la factura correspondiente. Además, el valor de los envases y artículos que sean devueltos por el comprador. Finalmente, los intereses y primas de seguros a lugar cuando existan ventas a plazos.<sup>205</sup>

La norma citada identifica que se debe tomar el valor del bien o servicio para deducir el importe a pagar por concepto de tributo. Señala que del precio solo son deducibles cuestiones puntuales que nada tienen que ver con la aptitud de los sujetos para soportar una carga impositiva.

Posteriormente, como otro de los elementos del IVA, se encuentra al hecho generador, el cual es verificado en determinadas instancias: en las transferencias de dominio de bienes (la emisión de la factura correspondiente es obligatorio); en las

---

<sup>205</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 58. Además es importante considerar las siguientes disposiciones: “Art. 59.- Base imponible en los bienes importados.- La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación.

Art. 60.- Base imponible en casos especiales.- En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado y de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la presente Ley.”

Ecuador, *Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 145.- “Base imponible en la prestación de servicios.- Para la determinación de la base imponible en la prestación de servicios, se incluirá en ésta el valor total cobrado por el servicio prestado. La propina legal, esto es el 10% del valor de servicios de hoteles y restaurantes calificados, no será parte de la base imponible.

Si con la prestación de servicios gravados con el IVA tarifa 12% se suministran mercaderías también gravadas con esta tarifa, se entenderá que el valor de tales mercaderías sin incluir el IVA forma parte de la base imponible de este servicio aunque se facture separadamente. Si el servicio prestado está gravado con tarifa cero, la venta de mercaderías gravadas con tarifa 12% se facturará con el respectivo desglose del impuesto.”

prestaciones de servicios, así como por avance de obra o etapas (también es obligatoria la emisión del comprobante de venta respectivo); en caso de consumo o uso personal de bienes que sean de su producción o venta; en caso de introducción al territorio nacional de mercaderías, el impuesto se configura cuando éstas son despachadas por la aduana; en el caso de prestación de servicios o transferencia de bienes bajo la modalidad de tracto sucesivo; en la importación de servicios digitales; en pagos por servicios digitales que impliquen el envío y entrega de muebles de naturaleza corporal.<sup>206</sup>

En cuanto al hecho generador, este se configura cuando existe la transferencia de dominio de los bienes o servicios, inclusive el autoconsumo es causa para que el tributo grave la acción. El consumo de servicios digitales igualmente está gravado y llamado a tributar. En todos los casos, la emisión del comprobante de venta es fundamental para que la autoridad tributaria tenga conocimiento de la transferencia que causa el impuesto. Tampoco entra en juego la capacidad contributiva en este elemento del IVA, pues no analiza aptitudes del contribuyente que le ayuden a asumir la carga a establecerse.

Otro elemento primordial que favorece al análisis, es el sujeto activo, mismo que es el Estado y que el administrador del tributo es el Servicio de Rentas Internas (SRI). Al respecto, la norma señala que el producto de las recaudaciones se deposita en una cuenta del SRI en el Banco Central del Ecuador y posterior a 24 horas, estos valores son enviados a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, desde donde se asigna a sus destinatarios. En el caso de retenciones efectuadas por organismos y entidades públicas del Gobierno Central y Descentralizado, sus empresas públicas y órganos desconcentrados, así como universidades y escuelas politécnicas, estos valores se mantendrán en sus respectivas cuentas y solo deberán informar a la autoridad tributaria mediante la declaración correspondiente.<sup>207</sup>

En este elemento esencial del IVA, no se valora al principio de capacidad contributiva, pues simplemente se establece a qué instituciones les corresponde la titularidad y administración del tributo. La norma correspondiente, no entra a analizar ningún otro particular de importancia con el tema en estudio.

Entonces, se encuentra otra disposición normativa tributaria que señala otro elemento, como son los sujetos pasivos del tributo; aquí se encuentran numerosos casos a tener en cuenta: A.- como contribuyentes: quienes efectúen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea que lo realicen por su cuenta o de forma ajena. Al respecto se encuentran

---

<sup>206</sup> *Ibíd.*, art. 61.

<sup>207</sup> *Ibíd.*, art. 62.

como agentes de percepción: las sociedades y personas naturales que transfieran habitualmente bienes, o presten servicios, que estén gravados con una tarifa; además de quienes presten servicios digitales y sean no residentes en el país (estos deben registrarse como lo establece el SRI). B.- como agentes de retención: los sujetos pasivos que el SRI haya calificado como tales, de conformidad a los parámetros definidos en el reglamento; así también las personas jurídicas que emiten tarjetas de crédito por pagos efectuados; las empresas de seguros y reaseguros; las sociedades, personas naturales o sucesiones indivisas, que importen servicios catalogados como gravados; las comercializadoras de combustibles y Petrocomercial; las personas jurídicas que emiten tarjetas de crédito por pagos de servicios digitales.<sup>208</sup>

En cuanto al elemento sujeto pasivo, este simplemente se limita a señalar quienes son las personas naturales o jurídicas que han de recaudar el tributo por el Estado, es decir, han de precautelar sus intereses; no se analiza en nada la capacidad contributiva de los mismos.

Otro punto fundamental del IVA es la tarifa, misma que de conformidad a la LRTI, es del 12%.<sup>209</sup> Esta corresponde a la tarifa general con que se gravan las transacciones que implican transferencias de dominio de bienes o servicios. En este sentido, la norma tributaria en su articulado sí reconoce determinadas particularidades, fijando tarifas diferenciadas o exenciones a favor de determinados grupos sociales, como se verá posteriormente, todo parece indicar que la capacidad contributiva de los obligados, en este punto, es considerada, aunque sea insubstancialmente.

Para concluir con este punto, aunque el objeto del impuesto no es uno de los elementos del mismo, conviene establecer que el IVA grava la importación de muebles corporales o la transferencia de dominio, en la totalidad de sus etapas de comercialización, de la misma forma como los derechos de autor, propiedad industrial y derechos semejantes, también el valor de los servicios que hayan sido prestados, de conformidad con lo que señale la norma.<sup>210</sup> Esto representa que el IVA grava el traspaso del dominio en sus variadas etapas de comercialización, estableciéndose la diferencia entre el precio anterior y el de venta para el cálculo del tributo correspondiente.

Para concluir con el presente punto, resulta menester destacar que, la norma tributaria ha sido y es cambiante, gravando y desgravando o reduciendo la tarifa o

---

<sup>208</sup> *Ibíd.*, art. 63.

<sup>209</sup> *Ibíd.*, art. 65.

<sup>210</sup> *Ibíd.*, art. 52.

incrementando la carga, a lo largo del tiempo, de acuerdo a las necesidades económicas. Como se ha indicado, determinados artículos han cambiado de nivel de carga en el tiempo, respondiendo en muchas ocasiones, a las intenciones o conveniencias del gobierno de turno, en la mayoría de los casos, sin haber realizado un análisis técnico de las capacidades contributivas de quienes habrían de soportar las cargas.

### **3. Casos de exclusión o flexibilización del régimen tributario en cuanto a bienes y servicios gravados con tarifas 0 % y 12 %**

Primeramente, se mencionan algunos bienes o servicios que se encuentran exentos del pago del IVA, así por ejemplo:

1. Aportes en especie a sociedades;
2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;
3. Transferencias y transmisiones de empresas y establecimientos de comercio en los términos establecidos en el Código de Comercio.
4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;
5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;
6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.
7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones.<sup>211</sup>

La norma en referencia excluye del pago del IVA a determinados actos jurídicos, orientados en mayor medida, hacia aquellas personas, que en teoría, poseen una capacidad contributiva valorable, pues son aquellas quienes usualmente realizan el tipo de acciones establecidos en la disposición normativa como exentos. Únicamente las adjudicaciones por herencias, liquidación de la sociedad conyugal y las cuotas o aportes que satisfacen los condóminos, obedecen a obligados de los cuales, figuradamente, se desconoce si poseen o no una capacidad contributiva apreciable como tributable; en estos casos específicos, parece que la norma si contemplara las situaciones personales, distinguiendo una aptitud amplia de una que no lo es. Obviamente, también puede suceder el hipotético caso de que, estos obligados sean titulares de una capacidad contributiva vasta.

Ahora se analizan determinadas transferencias e importaciones con tarifa del 0% del IVA; a continuación algunas de ellas: productos alimenticios agrícolas, avícolas, pecuarios, entre otros; leches en estado natural; fideos, avena, azúcar, panela, manteca,

---

<sup>211</sup> *Ibíd.*, art. 54.

sal, margarina, harinas, enlatados de origen nacional, aceites comestibles (se excluye el de oliva); harina de pescado, fertilizantes, pesticidas, insecticidas, herbicidas; tractores que utilicen llantas de hasta 300 hp (se incluye sus repuestos y partes); drogas y medicamentos para humanos (el Presidente de la República provee la lista de los mismos de forma anual); alcohol, oxímetros, gel antibacterial, mascarillas; libros, papel periódico y bond; los que se exporten; los que sean introducidos al país (por diplomáticos, pasajeros que ingresen al país, donaciones del exterior a favor del sector público, bienes en admisión temporal); energía eléctrica; aviones, helicópteros, avionetas para el transporte de pasajeros, carga, servicios; vehículos eléctricos privados, para carga y transporte público; artículos que ingresan al país bajo el régimen de tráfico postal internacional y correos rápidos; oro que adquiere el Banco Central del Ecuador; embarcaciones, equipos de navegación, maquinaria y materiales para el sector pesquero de tipo artesanal; baterías, cargadores, también para electrolinerías, destinados para los autos eléctricos e híbridos; plantas para tratar aguas residuales y paneles solares; barcos pesqueros nuevos de astillero; pañales desechables de tipo popular, toallas sanitarias, copas menstruales; importación de combustibles que procedan de hidrocarburos, biocombustibles, mezclas en las que se incluye el GLP y natural; también las materias primas que se utilizan en la fabricación de insumos agropecuarios, además de las transferencias e importaciones de las materias primas con las que se fabrique fertilizantes, pesticidas, herbicidas (entre otros).<sup>212</sup>

En el caso específico, los bienes o servicios que se mencionan en el párrafo anterior, están gravados con una tarifa del 0%. Es evidente, que en la LRTI con esta disposición, los legisladores han reconocido la necesidad de facilitar el acceso a bienes y servicios masivamente utilizados por la población, mismos que ayudan a satisfacer necesidades básicas, así como, contribuyen para la generación de rentas. Indiscutiblemente, con esta disposición, la capacidad contributiva personal es valorada, pues se conoce que no todos poseen una condición económica saludable que les permita acceder a bienes y servicios vitales, gravados con la máxima tarifa, razón por la cual, es positivo que se haya vislumbrado la necesidad de incluir en la norma tributaria, lo referente a los artículos y servicios que mayormente se utilizan.

No obstante, aunque esta tarifa favorece a quienes no poseen una capacidad contributiva o esta es débil, el tributo se deja de cobrar a quienes sí son capaces de

---

<sup>212</sup> *Ibíd.*, art. 55.

contribuir, pues su aptitud es fuerte y saludable. El problema es la generalización, no se personalizan capacidades, por consiguiente, se favorece igualmente de la norma, tanto el pobre, como el rico. Es más, el segundo, halla un mayor grado de favorabilidad en proporción directa a sus ingresos, mismos que son insignificantes o nulos, en el primer caso.

La norma tributaria también reconoce que determinados servicios se encuentran gravados con tarifa 0%, entre los cuales se encuentran: de transporte, acuático y aéreo; salud y fabricación de medicamentos; alquiler o arrendamiento de inmuebles para vivienda; servicios públicos de energía eléctrica, alcantarillado, agua potable, recolección de basura, drenaje y riego; educación en todos los niveles; guarderías infantiles y hogares de ancianos; religiosos; artísticos o culturales (de acuerdo a lista); funerarios; administrativos que el Estado presta por los que se paga un precio; espectáculos públicos; bursátiles autorizados; los exportados (exportador domiciliado o residente en el país, el usuario o beneficiario no debe ser residente o no este domiciliado en el país, uso, aprovechamiento del servicio tenga lugar en el extranjero, el pago no sea cargado como gasto o costo por las sociedades que desarrollen actividades en el país); paquetes de turismo receptivo, peaje o pontazgo, lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría; los de aerofumigación; los que prestan los artesanos calificados, sus talleres y operarios; refrigeración, congelamiento, enfriamiento para conservar alimentos; seguros de desgravamen, reaseguros y seguros de vida; prestados por cámaras de la producción, sindicatos (cuotas no mayores a \$1.500 anuales); construcción de vivienda de interés social; arrendamiento de tierras para usos agrícolas y agropecuarios; recarga eléctrica para vehículos 100% eléctricos; alojamiento turístico para extranjeros.<sup>213</sup>

El que se consideren algunos servicios dentro del listado de los que están gravados con una tarifa del 0% es necesario y definitivamente positivo, pues es innegable que aquellos obedecen a su uso consuetudinario, diario, impostergable, que ayuda a las personas a desarrollar sus actividades de forma regular. No se puede señalar que estos servicios son superfluos, pues ellos no proporcionan ningún tipo de lujo innecesario o exótico, simplemente se tratan de aquellos que permiten el desarrollo de una vida decente, y también llevar a cabo actividades productoras de rentas. Como no podría ser de otra manera, resulta positivo el hecho de que estos servicios tengan una tarifa diferenciada, pues de esta forma la capacidad contributiva de los obligados que los utilizan, es al menos

---

<sup>213</sup> *Ibíd.*, art. 56.

considerada, pues la misma no es respetada en su totalidad. Tal como se mencionó previamente en los bienes gravados con la tarifa 0%, no existe especificación, lo cual permite que todos, necesiten o no de una tarifa baja, accedan a estos servicios preferentes. Las sociedades cambian permanentemente, entonces, esta lista debe actualizarse permanentemente para no afectar a las personas en su desenvolvimiento diario.

Es destacable el hecho que la LRTI dispone que las personas que hayan pagado el IVA en la adquisición local de carrocerías y chasis, pueden solicitar al SRI la devolución del tributo cancelado.<sup>214</sup> También, las personas naturales y jurídicas tienen derecho a que se les reintegre el IVA pagado en actividades de exportación.<sup>215</sup> Tienen derecho al reintegro del IVA las sociedades que desarrollen proyectos de construcción de vivienda catalogada como de interés social.<sup>216</sup> De la misma forma, las personas con discapacidad<sup>217</sup> y adultos mayores,<sup>218</sup> tienen derecho a que se les reintegre el IVA (parcial o totalmente, dependiendo de la base imponible) pagado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad.

Las disposiciones citadas previamente, obedecen a la imperiosa necesidad de valorar la capacidad que tienen las personas para hacer frente a sus necesidades y satisfacer los tributos, una vez que las primeras hayan sido satisfechas. Las devoluciones del IVA que se mencionan, atienden a determinados sectores sociales, los cuales evidentemente, no siempre son titulares de fortunas con las cuales solventan sus requerimientos o satisfacen gravámenes; en este punto, se atiende a sectores sociales que en muchas ocasiones carecen de lo elemental para desarrollar sus actividades diarias dignamente. Sin embargo, el panorama se complejiza cuando, aunque se haya reducido la tarifa de los bienes o servicios populares, o los mismos se encuentren exentos, esta reducción o cambio, no responde en nada a criterios técnicos que expliquen las razones fundamentales por las que se arribó a ese punto. Los contribuyentes tienen el derecho de exigir que se respeten sus capacidades para contribuir, cuando sus necesidades diarias hayan sido cubiertas, ni siquiera vital o mínimamente, sino decentemente.

Para que esto suceda, el sujeto activo, aprovechándose de la tecnología e información de carácter social en manos del gobierno, podría mantener un registro permanente del contexto económico de los ciudadanos, personalizándolos para así poder

---

<sup>214</sup> *Ibíd.*, artículo innumerado a continuación del art. 66.

<sup>215</sup> *Ibíd.*, art. 72.

<sup>216</sup> *Ibíd.*, primer artículo innumerado a continuación del art. 72.

<sup>217</sup> *Ibíd.*, art. 74.

<sup>218</sup> *Ibíd.*, primer artículo innumerado a continuación del art. 74.

conocer y señalar el momento exacto en el que este tributo puede satisfacerse, debido a que no siempre es un buen tiempo para tributar. La información social que se recoge a través de los censos, permite conocer las áreas geográficas donde existe mayor concentración de pobreza y desempleo, por lo cual, inclusive se puede diferenciar, con el uso de la tecnología, el IVA reducido o 0% al que esta población debe acceder. Inclusive existe la posibilidad de que existan proveedores de bienes y servicios ubicados estratégicamente en estas zonas deprimidas que, sean de uso exclusivo de las personas de los barrios o comunidades. Inclusive la cédula de ciudadanía podría colaborar en este cometido.

Hoy en día, la personalización de las cargas tributarias es dable siempre y cuando los legisladores hagan “algo más que simplemente observar pasivamente el paso de los avances tecnológicos, y aplicarlos al campo impositivo”.<sup>219</sup> Esto no quiere decir que todo el software necesario ya existe, al contrario, probablemente aún hay mucho por hacer, pero también es cierto que, en este campo, el progreso es abismal y pronto podríamos contar con mecanismos automáticos diferenciadores de capacidades contributivas. Atar la medida de satisfacción del IVA a los ingresos de las personas con base en la tecnología es simplemente entrever lo que el futuro depara en este campo específico.

Es evidente que deberá existir un departamento especializado, posiblemente dentro del mismo S.R.I., que incluya y excluya a las personas beneficiarias de tarifas reducidas de IVA. Costa Rica y Uruguay ya aplican, con éxito, un IVA personalizado que considera la pobreza y la incapacidad que tienen algunas personas para asumir cargas tributarias y los alivios a que tienen derecho.

#### **4. Balance general sobre capacidad contributiva en el IVA**

De forma general, con el análisis normativo llevado a cabo, se ha logrado determinar que el principio de capacidad contributiva en el IVA no se concretiza del todo, es más, ni siquiera tiene una presencia fuerte en el mismo, que lleve a colegir que se está avanzando hacia el reparo de la máxima por parte del sujeto activo, al momento de demandar la satisfacción de tributos. Las normas tributarias internas, dan cuenta del avance normativo, poco alentador, que este principio de justicia tributaria ha tenido en el país, a lo largo de los años.

---

<sup>219</sup>Richard Thompson Ainsworth, *Biometrics: Solving the Regressivity of VATs and RSTs with “Smart Card” Technology* (Boston: Boston Univ. School of Law, 2006), 6.

Si bien es cierto, las normas analizadas sí contemplan casos de exención y reducción de la tarifa máxima del IVA, esto no quiere decir que estos puedan ser asumidos como verdaderas valoraciones de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, especialmente cuando realizan gastos que impliquen la liquidación del IVA. Existen bienes y servicios a los que la ley tributaria facilita su acceso y consumo, pues no están gravados o su tarifa es 0%, sin embargo, se ha de notar que no se ha determinado ningún tipo de requisito previo para acceder a estos bienes o servicios, de uso o consumo generalizado que poseen una tarifa diferenciada, por consiguiente, todas las personas, gocen de una capacidad contributiva saludable, débil o simplemente no la posean, tienen derecho a acceder a los mismos libremente, aún cuando en algunos casos, los contribuyentes si puedan pagar el IVA en su tarifa máxima.

Esto crea una mayor desigualdad social, pues quien posee una menor capacidad contributiva, está obligado a producir un esfuerzo económico mayor, para acceder a los mismos bienes o servicios que alguien que posee una capacidad contributiva superior, por el simple hecho de que los dos pagan la misma tarifa del IVA, sea en su tarifa máxima, exenta o reducida. Es más, la diferencia se acentúa mayormente cuando, al comparar el nivel de ingresos de las personas, se puede constatar que quien posee una capacidad contributiva reducida, por ejemplo, utiliza el 50 % de sus ingresos para obtener bienes y servicios necesarios para vivir, mientras que quien posee una capacidad contributiva fuerte, porque sus ingresos son considerables, para acceder a los mismos bienes o servicios, emplea el 10 % o menos. Inclusive, existen casos en los que la asimetría es más profunda, pues los primeros utilizan la totalidad de sus ingresos, mientras que los segundos, un minúsculo porcentaje.

Ante este escenario, surge la necesidad de cuestionar la finalidad que persigue la norma tributaria, misma que no obedece, íntegramente, a la capacidad contributiva de las personas, sino que pretende hacerlo concediendo facilidades generales, inclusive, para quienes no las necesitan.

Tampoco debe pasarse por alto el hecho que, para la prestación de servicios o venta de bienes que no gravan IVA, se han utilizado otros que sí lo hacen, pues el factor de proporcionalidad impide que se utilice el 100 % del crédito tributario obtenido, en su lugar, únicamente el porcentaje resultante de la operación aritmética, misma que termina por reducir el porcentaje considerablemente. Ante este particular, el legislador debe preocuparse en buscar la forma de que quienes prestan servicios o venden bienes sin IVA o reducido, no carguen el impuesto pagado al consumidor final de ninguna forma,

aplicándoseles un régimen especial dentro del cual les sea devuelto o compensado el tributo pagado en su totalidad.

Una opción interesante es la personalización de la capacidad contributiva de los obligados, para conocer cuando un obligado tiene la aptitud para asumir una carga o la necesidad de acceder a bienes y servicios exentos o con una tarifa reducida.

Plazas Vega, refiriéndose al IVA, sostiene que:

En su condición de indirecto desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador, la progresividad no se puede lograr por medio de alícuotas crecientes pero sí por otras vías, como las siguientes: i) Una tarifa diferencial más baja para bienes de consumo relevante en la canasta familiar de las personas de menores recursos; ii) Un régimen de exención perfecta (tarifa cero) para los bienes y servicios básicos de la canasta familiar de las personas de menores recursos; o iii) Un gravamen selectivo al consumo o complementario del IVA, o un régimen de alícuotas más elevadas en el IVA, para gravar con mayor incidencia los bienes y servicios de consumo suntuario.<sup>220</sup>

El autor acentúa la idea de la característica de que este tributo es indirecto y que por consiguiente, es poco dable alcanzar la progresividad a través del empleo de alícuotas crecientes. Sin embargo, señala otras formas de lograrlo, indicando que para ello sería necesario una tarifa particular, que diferencie los bienes más consumidos dentro de la canasta familiar, a los que acceden las personas con escasos recursos económicos; igualmente contempla la existencia de un régimen de exención con una tarifa del 0%, dirigido hacia los bienes y servicios básicos que son parte de la canasta familiar, de las personas que posean mínimos recursos económicos; también advierte la creación de un tributo selectivo al consumo o que actúe como complemento del IVA, o un sistema de tarifas más elevadas en el IVA, orientados a imponer con mayor fortaleza a aquellos bienes y servicios superfluos.

Finalmente, apelando a la categoría de la justicia en la tributación, se entiende que la misma desde la óptica del principio de la capacidad contributiva, se encuentra convenientemente situada entre el mínimo vital, mismo que ha de respetarse con el fin de garantizar que el sujeto pasivo mantenga una vida digna y el techo o límite, que yace en la confiscatoriedad, garantizando con consiguiente, la progresividad y equidad en los procesos.<sup>221</sup> La justicia tributaria busca armonizar estos dos extremos, el mínimo vital y

---

<sup>220</sup> Mauricio Plazas Vega, “El sistema tributario de la democracia liberal”, *Revista de Derecho Tributario / Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, n.º 157 (2018): 38, [http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDT/157/rdt\\_2018\\_157\\_13-45.pdf](http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDT/157/rdt_2018_157_13-45.pdf).

<sup>221</sup> Julián Andrés Ríos Obando, Lina Marcela Sánchez Vásquez y Carlos Mario Restrepo Pineda, “La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria”, *Revista Visión Contable*, n.º 23 (2021): 165, <https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7>.

la confiscatoriedad, de tal manera que, los dos sean contemplados al momento de exigir la satisfacción de una obligación tributaria, pues no se trata de exigir a quien ni siquiera posee lo elemental para satisfacer sus necesidades humanas, como tampoco, a quienes poseen los recursos, señalar valores desproporcionados que atenten o trastoquen su derecho constitucional a la propiedad.

## Conclusiones

### Conclusión general

El principio de capacidad contributiva, se materializa de forma incipiente e insuficiente en el impuesto al valor agregado, pues es prácticamente inadvertido e inaplicado al momento de que los obligados expían la carga tributaria debida, pues en ningún momento se verifica su capacidad para contribuir con las expensas públicas. Si bien es cierto, aunque existen transferencias que no causan IVA y por lo tanto ni tarifa 0%, ni 12%, esto no se traduce incuestionablemente, en que la máxima en análisis esté materializándose, pues estos lenitivos normativos, no son del todo exitosos, ya que no se encuentran orientados hacia la población que efectivamente los necesita, por lo cual, la materialización deviene en un postulado quimérico. Es por ello que, también debe tenerse presente que no es dable pretender cargas tributarias excesivas, para ciertas personas, pues pueden llegar a tener efectos confiscatorios transgresores de los derechos de los obligados, es debido a esto que, siempre debe vislumbrarse al mínimo vital exento.

El principio de capacidad contributiva no se encuentra reconocido constitucionalmente en el Ecuador, razón por la cual, su aplicación es mínima, dando como resultado que la administración tributaria inste, independientemente de la disposición de los obligados, la satisfacción del impuesto al valor agregado que generen sus compras. Independientemente de su no constitucionalización, no se puede obviar que existen otros principios constitucionales y legales, tales como el de equidad, justicia tributaria, progresividad, mínimo vital exento, igualdad, que buscan dinamizar el régimen, así como proteger los derechos de los contribuyentes.

Si bien es cierto, la norma tributaria reconoce transferencias que no causan IVA, de la misma forma como contempla un IVA al 0%, sobre aquellos bienes y servicios que podrían catalogarse como populares, la verdad es que estas acciones prácticamente no contemplan la aptitud para contribuir con el Estado, que cada sujeto tiene, al asumir el tributo. Estos beneficios tributarios son aprovechados tanto por quienes poseen una capacidad contributiva fuerte, media, débil/inexistente, en la misma proporción.

La diferencia fundamental que se identifica entre las categorías indicadas previamente, radica en el nivel de gasto en relación con los ingresos y correspondiente ahorro. Hay quienes pueden llegar a gastar por mes, por ejemplo, una décima parte de sus

ingresos, o quizás un porcentaje menor; también existen personas que podrían consumir, la mitad de estos ingresos; y, finalmente existen quienes gastan todos sus ingresos, con la única finalidad de adquirir lo elemental para subsistir. Consecuentemente, es cierto que el ahorro entre el primer y tercer caso, substancialmente, denota una gran diferencia de capacidades, pues el primer y segundo caso, podrían asumir el pago del IVA sin mayores dificultades, mientras que en el tercer caso, este se convierte en una carga que menoscaba su derecho a vivir dignamente. Mientras que en los dos primeros casos el ahorro es alcanzable, en el tercero es una utopía. Es precisamente por esto que, es fundamental respetar un mínimo vital, exento de cualquier consideración tributaria, que garantice el respeto a la dignidad humana.

Conociendo que el IVA es un tributo indirecto, la tarea fundamental de los legisladores se orienta a la búsqueda de la forma adecuada de gravar justamente a los contribuyentes. El que ciertos bienes y servicios no causen IVA, así como que su tarifa sea 0%, representan una alternativa válida, siempre y cuando sus destinatarios sean quienes verdaderamente los necesiten, pues se puede verificar que en la actualidad, estos beneficios no están siendo aprovechados de forma exclusiva por quienes deberían, lo cual, de forma categórica, trastoca la intención positiva por la que fueron concebidos inicialmente.

Resulta esencial convertir al IVA en un tributo más subjetivo, que no vea al contribuyente como un objetivo de ataque por el hecho de sus consumos, sino que pretenda del mismo, la participación en las expensas públicas del Estado, en la medida de su capacidad, esto en el marco de dicho objeto imponible, el consumo.

Siendo el consumo una manifestación de riqueza, que la misma se encuentre gravada resulta lógico, pero igualmente racional, es el hecho que la generalización no tiene espacio aquí. Para obligar a una persona a satisfacer un tributo, resulta imperioso valorar su capacidad contributiva real, no la aparente, pues ésta última no determina si le es o no factible pagar un impuesto.

Se debe valorar que no siempre que una persona, natural o jurídica, incurra en gran cantidad de consumo, esto debe ser traducido indefectiblemente, en una gran capacidad para contribuir con las expensas públicas, pues podría darse el caso que, estas personas hayan accedido a créditos para poder adquirir bienes o servicios, mismos que inclusive podrían ser empleados en la generación de renta. El gravamen sobre el consumo, debe recaer sobre capacidades contributivas reales y saludables, únicamente, no sobre presuntas o exiguas.

## **Conclusiones específicas**

1. La Corte Nacional de Justicia no ha trabajado a favor del principio, aplicándolo y desarrollándolo de forma progresiva en sus sentencias, sino que simplemente, se limita a citar un pronunciamiento previo importante, sin entrar en mayores consideraciones aplicables a los casos específicos que se encontraban discutiendo.
2. Desafortunadamente, la situación con la Corte Constitucional es similar, debido a que tampoco hay mayor aplicación y desarrollo de la máxima de la capacidad contributiva, solo repetición de pronunciamientos previos importantes. Ninguno de los dos organismos señalados, reconoce del todo a esta máxima tributaria su verdadera dimensión, dentro del régimen tributario nacional.
3. El estudio de derecho comparado reflejó que la máxima de la capacidad contributiva tampoco es del todo respetada en los países analizados. Ciertos países tienden a señalar bienes y servicios como exentos o con tarifas reducidas, como lo hace Ecuador, mientras que otros, ni siquiera poseen este accionar o el mismo es muy limitado.
4. Para concluir, desafortunadamente, el manejo del IVA no ha respondido o responde a cuestiones técnicas, sino de conveniencia fiscal, pues el anuncio de reducciones o exenciones sobre ciertos productos populares, puede llegar a significar una gran cantidad de votos para determinado sector o partido político.



## Bibliografía

- Anderson Seligman, Edwin Robert. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. 2.<sup>a</sup> ed. Princeton: Princeton U. Press Editorial, 1908.
- Andrade Perilla, Mario. *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985.
- Argentina. *Ley de Impuesto al Valor Agregado*. Boletín Oficial de la República Argentina, 15 de abril de 1997.
- Avendaño Vallejo, Manuel José. “Derechos Económicos y Dignidad Humana frente a la Crisis Económica Global”. *Revista Kavilando* 2, n.º 1 (2010): 34-45. <http://kavilando.org/revista/index.php/kavilando/article/view/310/276>.
- Baez, Jonathan. “Ecuador: regresividad del IVA y alternativas de los impuestos progresivos”. *Latindadd*, 26 de septiembre de 2019. <https://www.latindadd.org/2019/09/26/ecuador-regresividad-del-iva-y-alternativas-de-los-impuestos-progresivos/>.
- Barrera Crespo, Boris. *El IVA en el Ecuador: Un impuesto acumulativo*. Cuenca: Imprenta Digital de la Universidad del Azuay, 2017.
- Becker, Alfredo. *Teoría geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- Berliri, Antonio. *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione, Studi in onore di A. D. Giannini*. Milán: Giuffrè, 1961.
- . *Principi di diritto tributario*. Milán: Giuffrè, 1952.
- . *Principi di diritto tributario*. Milán: Giuffrè, 1957.
- Betti, Emilio. *Diritto Romano. I, Parte generale*. Padova: Cedam, 1935.
- Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho tributario. Parte general y legislación española*. Barcelona: Ariel, 1973.
- Bobbio, Norberto. *Igualdad y libertad*. Barcelona: Ediciones Paidós, 1993.
- Bolaños Bolaños, Lucía del Carmen, e Iván Andrés Ordóñez-Castaño. “El mínimo vital como límite al deber de contribuir en Colombia”. *Revista de Derecho*, n.º 54 (2020): 59-88. <http://www.scielo.org.co/pdf/dere/n54/2145-9355-dere-54-59.pdf>
- Bolivia. *Ley n.º 843RI*. Gaceta Oficial Boliviana, 20 de mayo de 1995.
- Bolivia Tribunal Constitucional Plurinacional Sala Tercera. “Sentencia Constitucional Plurinacional”. En *Juicio n.º 0175/2019-S3*. 16 de abril de 2019.

- Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Derecho tributario: escritos y reflexiones*. Bogotá: Editorial de la Universidad del Rosario, 2008.
- Celorigo Palma, Clotilde. “La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva”. Ponencia presentada en la Conferencia la Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Sicilia, 2000.
- Chile. *Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.
- Colombia Corte Constitucional, “Sentencia C-1060A de 8 de octubre de 2001 (Acción pública de inconstitucionalidad)”. *Caso Maria Lugari Castrillón vs artículo 206 numeral 7 del estatuto Tributario; ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas*. Expediente D-2975. 8 de octubre de 2001. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1060a-01.htm>
- . “Sentencia C-333/93 de 12 de agosto de 1993 (Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 135 de la Ley 6ª de 1992)”. *Caso Jacobo Pérez Escobar y Luis Carlos Sáchica vs artículo 135 de la Ley 6ª de 1992 (Aporte de las Notarías en favor de la Administración de Justicia)*. Referencia: Demandas N° D-217 y D-225 acumuladas. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-333-93.htm>
- Colombia Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Civil. “Sentencia”. En *Juicio n.º STC3680-2020*. 11 de junio de 2020.
- Colombia. *Decreto 624 (continente del Estatuto Tributario)*. Diario Oficial de Colombia, 30 de marzo de 1989.
- Corona Funes, José. *Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales*. México D.F.: Gasca Sicco, 2004.
- Cosciani, Cesare. *Impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969.
- Cucci Bravo, Jorge. *Los tributos y los negocios internacionales. Una visión preliminar a la tributación del siglo XXI*. Lima: Advocatus, 2010.
- Dalton, Hugh. *Principios de finanzas públicas*. Buenos Aires: Depalma, 1948.
- De Juano, Manuel. *Tributación sobre el valor agregado*. Buenos Aires: Macango Landa y Cía. SRL, 1975.
- De La Guerra, Eddy María. “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”. En *Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuismo?*, coordinado

- por Claudia Storini, 223-34. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2017.
- . “Democracia, Autoimposición y Tributos”. *Iuris Dictio*, n.º 26 (2020): 137-158. <http://dx.doi.org/10.18272/iu.v26i26.1844>.
- . “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <http://hdl.handle.net/10644/2289>.
- . *El Rol de los Ingresos Tributarios en las Finanzas Públicas Ecuatorianas*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Dodge, Joseph M. “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”. *Tax Law Review*, n.º 58 (2005): 399-461. <https://ssrn.com/abstract=696821>.
- Ecuador. *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)*. Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.
- . *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”. En *Juicio n.º 20-2009*, 11 de febrero de 2009.
- . En *Caso n.º 0069-09-IN*, *Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011.
- . En *Caso n.º 110-21-IN y acumulados*, *Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados*, 28 de octubre de 2022.
- . En *Juicio n.º 105-2009*, 18 de junio de 2009.
- . En *Juicio n.º 0370-2009*, 17 de agosto de 2010.
- . En *Juicio n.º 0153-2011*, 16 de junio de 2015.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Juicio n.º 0173-2008*. 2 de junio de 2009.
- . En *Juicio n.º 226-2009*. 27 de julio de 2010. Registro Oficial 368, Edición Especial, 23 de noviembre de 2012.
- . En *Juicio n.º 271-2010*. 1 de agosto de 2012. Registro Oficial 271, Edición Especial, 13 de febrero de 2015.
- . En *Juicio n.º 442-2010*, 14 de septiembre de 2012.
- . En *Juicio n.º 580-2014*, 7 de diciembre de 2015.

- . Precedente Jurisprudencial Obligatorio. Gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta. Resolución n.º 07-2016. Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016.
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- . *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*. Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014.
- . *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reestructuración y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de marzo del 2016*. Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.
- . *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19*. Registro Oficial 587, Tercer Suplemento, 29 de noviembre de 2021.
- . *Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas*. Registro Oficial 744, Suplemento, 29 de abril de 2016.
- . *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*. Registro Oficial 94, Suplemento, 23 de diciembre de 2009.
- . *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*. Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007.
- . *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010.
- Ecuador Servicio de Rentas Internas. *Mi Guía Tributaria. Impuesto al Valor Agregado (IVA)*. Quito: Servicio de Rentas Internas, 2016.
- Elliot, Julián. “El “Milagro Alemán”. Así barrió Alemania la economía de Hitler”. *La Vanguardia*. 16 de abril de 2020. <https://www.lavanguardia.com/historiayvida/historia-contemporanea/20191021/47885622397/milagro-aleman-guerra-fria-recuperacion-economica.html>
- Enciclopedia jurídica, “Actos de Consumo”. *Enciclopedia jurídica*. Accedido 13 de enero de 2022. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/actos-de-consumo/actos-de-consumo.htm>
- Ferguson, Niall. *Empire: The Rise and Demise of the British World Order and the Lessons for Global Power*. New York: Basic Books, 2004.

- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1991.
- Francia Asamblea Constituyente. *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. 5 de octubre de 1789. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/es/declaracion-de-los-derechos-del-hombre-y-del-ciudadano-de-1789>.
- Gallo, Franco. *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2011.
- García Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas / Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- García Novoa, César. “La mutación del poder tributario en el siglo XXI desde la perspectiva europea e internacional. Consecuencias para Colombia”. Ponencia presentada en las XXXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Bogotá, 2008.
- García Obregón, Jorge Luis. *Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense*. Nicaragua: INEJ - Instituto de Estudio e Investigación Jurídica, 2020.
- Giannini, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milán: Giuffrè, 1960.
- Giardina, Emiliano. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961.
- Giulliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1962.
- . *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970.
- . *Derecho Financiero*. 9 vols. Buenos Aires: Fedye, Tomo I, 2005.
- Gómez Coteró, José de Jesús. “La simulación tributaria en el Régimen Mexicano”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 75 (2016): 25-72. <https://revistaicdt.icdt.co/revista-75/>
- Gómez-Sabaíni, Juan Carlos, y Dalmiro Morán. *Evasión Tributaria en América Latina. Nuevos y antiguos desafíos en la Cuantificación del fenómeno en los países de la región*. Santiago: Naciones Unidas, 2016.
- Griotti, Benvenuto. *Il principio di la capacità contributiva e le sue applicazioni: saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milán: Giuffrè, 1953

- . *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie: saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milán: Giuffrè, 1953.
- Hobbes, Thomas. *Leviathan, or the matter, form, & power of a commonwealth*. Cambridge: Cambridge University Press, 1996.
- Jarach, Dino. *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, reimp, 2004.
- . *Estudios de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cima, 1998.
- Kaldor, Nicholas. *An Expenditure Tax*. London: George Allen & Unwin, Ltd., 1955.
- Lalanne, Guillermo. “Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 44 (2006): 103-142. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-44/>.
- Lara González, Rafael, y Juan Miguel Echaide Izquierdo, *Consumo y derecho*. Madrid: Esic, 2006.
- Leibholz, Gerhard. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. München-Berlin: Beck, 2.ª ed., 1959.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. En *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*. Editores Editoriales de Derecho Reunidas. España: EDERSA, 1980.
- Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Bogotá: Ed. U. De los Andes e ICDT, 2002.
- Lobo Torres, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11 vols. Río de Janeiro: Renovar, 2004.
- López Martínez, Carmen del Rocío. “Análisis de la incidencia de la recaudación del impuesto al valor agregado en el Ecuador”. Tesis maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <http://hdl.handle.net/10644/2243>.
- Madrazo de Rebollo Paz, Ana María. *Lecciones de historia de la civilización y de las instituciones. La Edad Media*. Buenos Aires: Cathedra Editorial, 1969.
- Manzoni, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Turin: Giappichelli, 1965.
- Martín Delgado, José María. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”. *Revista Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, n.º 60 (1979): 61-93. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4467951>.

- Martín Queralt, Juan Bautista, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López, y Gabriel Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 17 vols. Madrid: Tecnos, 2006.
- Masbernat, Patricio. “Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa”. *Revista Díkaion* 23, n.º 1 (2014): 135-169. <https://doi.org/10.5294/DIKA.2014.23.1.6>.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Valladolid: Lex Nova, 2006.
- Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- Neumark, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Ochoa León, Martha. “Elusión o Evasión Fiscal”. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración* 3, n.º 5 (2014): 1-29. <https://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19/>.
- Palao Taboada, Carlos. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”. En *Estudios jurídicos en homenaje a profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1976.
- . *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Madrid: Thomson Reuters Civitas, 2018.
- . “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 124 (2004): 767-83. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102404>.
- Pérez de Ayala, José Luis. *Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. 23 vols. Madrid: Civitas, 2013.
- . *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. 8 vols. Madrid: Civitas, 1998.
- Perú. *Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. Diario Oficial “El Peruano”. 15 de abril de 1999.
- Perú Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). “01. Concepto, Tasa y Operaciones Gravadas - IGV”, *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)*. Accedido 5 de febrero de 2022. <https://orientacion.sunat.gob.pe/3053-concepto-tasa-y-operaciones-gravadas-igv-empresas>.

- Perú Corte Suprema de Justicia de la República Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. “Sentencia”. En *Juicio n.º 9261-2016*. 4 de julio de 2017.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: TEMIS, 2005.
- . *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. Bogotá: Temis, 1998.
- . “El sistema tributario de la democracia liberal”. *Revista de Derecho Tributario / Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, n.º 157 (2018): 13-45. [http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDT/157/rdt\\_2018\\_157\\_13-45.pdf](http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDT/157/rdt_2018_157_13-45.pdf)
- . “Los principios constitucionales del derecho tributario”. En *Teoría Constitucional*. Editor Cristian Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussan. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006.
- Polo Flores, Pedro. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima: Ital, 1987.
- Pugliese, Mario. *Derecho Financiero*. Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1939.
- Ríos Obando, Julián Andrés, Lina Marcela Sánchez Vásquez, y Carlos Mario Restrepo Pineda. “La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria”. *Revista Visión Contable*, n.º 23 (2021): 156 – 175. <https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7>.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El Juicio Constitucional de Igualdad Tributaria en la Experiencia Jurisprudencial”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 89 (2010): 253-287. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/3277168.pdf>
- . “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”. *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, n.º 100 (1998): 593-626. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=60173>.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- . *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- . *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1991.
- Silvant, Claire. “Fiscalité et calcul économique au milieu du XIXe siècle français”. *Revue d'économie politique* (Francia), n.º 120 (2010): 1015-34. <https://doi.org/10.3917/redp.206.1015>
- Simón Otero, Liana. “Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana”. *Cuestiones Constitucionales*, n.º 25 (2011): 201-66, <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88520881007>.

- Smith, Adam. "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations". *Adam Smith Works*. Accedido 24 de abril de 2021. <https://www.adamsmithworks.org/documents/chapter-ii-of-the-sources-of-the-general-or-public-revenue-of-the-society>.
- Soto Guinda, Joaquín. *Impuesto sobre el Valor Añadido, Sus efectos económicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978.
- Staff, NCC. "On this day: 'No taxation without representation!'". *The National Constitution Center*. 7 de octubre de 2020. <https://constitutioncenter.org/blog/250-years-ago-today-no-taxation-without-representation>.
- Telerman de Wurcel, Graciela. *Tratado de Tributación. Principios y Garantías Constitucionales*. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Terán Suárez, José Luis. *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Editora Jurídica, 2014.
- Thompson Ainsworth, Richard. *Biometrics: Solving the Regressivity of VATs and RSTs with "Smart Card" Technology*. Boston: Boston Univ. School of Law, 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente. "Tributación y derechos humanos". *FORO Revista de Derecho (Quito)*, n.º 2 (2003), 5-54. <http://hdl.handle.net/10644/1792>.
- Uckmar, Victor. "El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del estado y la justicia económica". Ponencia 1 presentada en la conferencia técnica La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Giardini Naxos, 2 de octubre de 2000.
- Utz, Stephen. "Ability to Pay", *Whittier Law Review* (University of Connecticut), n.º 23 (2002): 870, [https://opencommons.uconn.edu/law\\_papers/133](https://opencommons.uconn.edu/law_papers/133).
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones del derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1962.
- Valenzuela Vera, Fabiola. "Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación". *FORO Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 99-116. <https://bit.ly/2NIHzs6>.
- Valladares, Gilberto Atencio y Michelle Azuaje Pirela. "Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela".

*Cuestiones Jurídicas* 2, n.º 1 (2008), 41-63. <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519339003.pdf>.

Villalobos Tapia, Raúl G. *Introducción al Derecho Tributario*. Arequipa: Universidad Autónoma San Francisco, 2017.

Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. 10.<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: Astrea, 2016.

———. *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Depalma, 2000.

Wolfgang Böckenförde, Ernst. *Estudios sobre Estado de Derecho y democracia*. Madrid: Trotta, 2000.

Yáñez Henríquez, José. “Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”. *Revista Estudios Tributarios*, n.º 9 (2014): 221-51. <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138172>.