

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Investigación en Derecho

Mención en Derecho Tributario

De la igualdad a la equidad

Principios jurídicos imperantes a la luz de la Constitución de 2008

Juan José Bernal Gómez

Tutora: Claudia Storini

Quito, 2024

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra	
	No comercial	
	Sin obras derivadas	
Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia		

Cláusula de cesión del derecho de publicación

Yo, Juan José Bernal Gómez, autor de la tesis intitulada “De la igualdad a la equidad: Principios jurídicos imperantes a la luz de la Constitución de 2008”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster de Investigación en Derecho, Mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

23 de mayo de 2024

Firma: _____

Resumen

Este trabajo versa sobre la distinción jurídicamente relevante entre los principios de equidad y de igualdad material en el ámbito del derecho, especialmente en el contexto de la Constitución de la República del Ecuador, en una dimensión general y en la específica del derecho tributario. De ese modo, se abordó el tópico planteado de manera aproximadamente cronológica en relación con su desarrollo histórico y normativo, considerando que la igualdad como noción de aplicación generalizada en las legislaciones es antecesora de la equidad; a su vez, la concepción de la igualdad en los ordenamientos jurídicos ha evolucionado en concatenación con las necesidades sociales de los seres humanos, siendo que se pueden diferenciar dos etapas: la de la igualdad formal y la de la igualdad material. La dilucidación previamente referida servirá para poder analizar las implicaciones derivadas en el derecho tributario, ya que un cambio de perspectiva epistemológica afecta no solo el aspecto teórico de la dogmática jurídica, sino que potencial y eventualmente también incide en el aspecto pragmático de la aplicación normativa. En consecuencia, esta tesis tiene como propósito inmediato el determinar límites conceptuales para la equidad y para la igualdad –y su función como principios jurídicos y constitucionales–, enfocándose también en la cuestión relativa al fenómeno impositivo como temática que es susceptible de ser explorada desde la perspectiva de la norma suprema de la nación –que en el artículo 300, concerniente al régimen tributario, consagra la equidad como principio rector–. Los propósitos mediatos de la investigación se pueden compendiar en la pretensión de elaborar un documento académico que abarque un tema relevante, trascendental, y de general importancia; no tan solo para quienes están inmersos en el mundo de lo jurídico, sino también, para quienes estén ávidos de conocimiento y para la sociedad en general.

Palabras clave: equidad, igualdad, progresividad, proporcionalidad, fiscalidad, extra fiscalidad, justicia distributiva, justicia retributiva.

Esta obra está dedicada a todos aquellos que han contribuido de forma sustancial a su realización, especialmente a mis seres amados y a mi familia, quienes me han motivado constantemente. Merecen una particular mención: Mi tutora, la doctora Claudia Storini; mis padres, Juan José Bernal Sabando y Jovanny del Rocío Gómez Proaño; mis hermanos, José Julián y María Laura; mi hijo unigénito Mauro José Bernal Veintimilla, al que deseo entregar todo mi ser; la madre de mi bendecido hijo –a quien amé de la mejor forma que pude no obstante mi inexperiencia–, Nathaly Gabriela Veintimilla Morales, quien se esfuerza con mucho amor y de forma excelente para cuidar de nuestro tesoro en común; uno de los amores de mi vida, quien me acompañó por un tiempo en la cotidianeidad, Kristel Dennisse Moya Badillo.

A mi tutora, Claudia Storini, por siempre animarme e incentivar me con su gran amabilidad; y en particular por haberme enseñado que lo que me hace diferente como ser humano, no debe ser un obstáculo insalvable ni un impedimento para mi autorrealización personal y para mi crecimiento profesional, porque ciertas singularidades son susceptibles de constituirse en bienaventuranzas. Gracias por permitirme aprender esta especial connotación de la equidad.

Agradecimientos

Sentir gratitud por algo laudable que se recibe, es un buen primer paso para dar algo a cambio; así podemos retribuir a la vida por lo que tenemos, y ser bienaventurados practicando esa máxima que expresa que *es mejor dar que recibir*; consecuente con esta filosofía de vida, deseo mostrar mi gratitud y, agradecer expresamente en esta obra a mis seres amados y a quienes aprecio con mucho cariño:

Dios. Que por ser todo, no importa si mi memoria olvida en este breve agradecimiento a alguien especial, porque en Dios uno somos. Gracias por permitirme recordar lo que es realmente importante.

Mis padres. Quienes no sólo son mis progenitores, sino también los mayores benefactores que he tenido en estos años de vida; ellos me han otorgado innumerables bienes por los que debo agradecer. Gracias por el apoyo que me han proporcionado.

Mis hermanos. Con los que, siempre es un deleite compartir mi vida, inclusive en las ocasiones en las que pienso lo contrario. Gracias por el cálido cariño fraternal que he recibido.

Mi abuela María Eulalia Sabando Moreira. Necesito más que palabras para agradecerle, ya que la amo con todo mi ser, a ella le consagro mi *aku soku zan*. Gracias por todo.

Mi familia. Constantemente presentes en mi corazón. Gracias por lo ofrecido a mi generación y por las experiencias compartidas.

Mis amigos. Porque el que tiene uno, ha encontrado un tesoro, un tesoro más valioso que los bienes materiales. Gracias por el apoyo incondicional que se construye desde la plena confianza.

Mi primer tutora. Una excelente y amable maestra, la doctora Eddy María de la Guerra Zúñiga. Ella se constituyó en un pilar fundamental para mejorar las aptitudes que me permitieron desarrollar el presente trabajo. Gracias por su dedicación y paciencia. Muchas gracias por cordialmente mostrarme mis falencias y, por motivarme a superarlas con dedicación y esfuerzo.

Mi tutora actual en esta investigación. A quien considero no sólo una excelsa maestra, sino también un extraordinario ser humano, la doctora Claudia Flavia Storini. Cualquier agradecimiento languidece ante el gran servicio que me ha brindado, al ser mi guía ecuánime y cordial, y al ser una verdadera maestra en una dimensión plena de este

vocablo. Muchas gracias por el conocimiento excelente que ha compartido conmigo, por todos los saberes que me ha transmitido como maestra de élite, muchas gracias Clau por sembrar la semilla que no muere y que germina para multiplicar la vida.

La Universidad Andina Simón Bolívar (UASB) sede Ecuador, magistral y docta institución, que es una *alma mater* que mejora la vida de sus integrantes. Gracias por la oportunidad de educación proporcionada a la sociedad mediante su excelente oferta académica.

Mis Andinos: Juan Carlos Rivero Aracena, ‘lamento boliviano’; Augusto Sócrates Verduga Sánchez, ‘vikingo asolador de injusticias’; Enrique David Luzuriaga Muñoz, ‘pachanga’; Daniel Felipe Dorado Torres, ‘joven Lannister’. Con ustedes revalorice el significado de la amistad y, espero que este noble sentimiento perdure en el tiempo y el espacio que separa a los seres humanos, pero que la añoranza y el buen trato fortalece. Gracias por sus enriquecedoras amistades.

Mis compañeros de la Maestría, con los que he compartido y aprendido mucho. Gracias por las ocasiones en las que hicieron más placentero el camino que juntos hemos recorrido.

Mis maestros, quienes me han brindado enseñanzas útiles; es indispensable rendirles homenaje. Han sido los gestores directos de una grata formación académica; quienes no tan sólo guían por el a veces escabroso camino del conocimiento, sino que además, inculcan el deber y la responsabilidad que conlleva; se debe tanto a un buen maestro como a los padres, pues ellos nos han dado la vida, y aquel nos enseña a vivirla correctamente. Gracias por el loable esfuerzo.

Mauro José Bernal Veintimilla y Nathaly Gabriela Veintimilla Morales, gracias por todo lo que hemos vivido juntos y por lo que he aprendido con ustedes, muchas gracias por todo. Gracias por todo el amor que mutuamente nos otorgamos y que nos concedemos con devoción bajo la forma de lo inconmensurable.

Kristel Dennisse Moya Badillo, te agradezco por el amor de pareja que cultivamos en su momento y mutuamente a diario, espero que siempre guardes buenos recuerdos de cuando fuiste mi compañera de vida, y que como hombre y que como mujer podamos mantener una relación cordial y bendecida por Dios.

Gracias a todos ustedes por haberme transformado en una mejor persona, por coadyuvar para que propenda a la excelencia y, por el apoyo y consideración que desde el especial –y trascendente– mundo del amor me han proporcionado.

Los seres amados y los seres queridos son la causa última de una existencia, la razón para ser feliz en la vida y en la muerte, los tesoros y las preciosuras en los que me regocijaré por la eternidad.

Tabla de contenidos

Cláusula de cesión del derecho de publicación	3
Resumen	5
Agradecimientos	9
Introducción	14
Capítulo primero De la igualdad formal a la equidad en el derecho constitucional	17
1. De la igualdad formal a la igualdad material, y de la igualdad material a la equidad	21
2. De la equidad en general y de su específica realidad en relación al Derecho	41
2.1. Equidad –y algunas connotaciones constitucionales y tributarias–: Definición, características, alcance, y contenido mínimo	45
2.1.1. Definición de equidad.....	50
2.1.2. Características de la equidad	59
2.1.2.1. La equidad como sinónimo de justicia material	59
2.1.2.2. Invariabilidad de esencia en la equidad	65
2.1.2.3. Esencia versátil en formas	69
2.1.2.4. Alcance	71
2.1.2.5. Contenido mínimo	74
A) Igualdad	74
B) Igualdad ante la Ley	83
C) Desigualdad	84
Capítulo segundo Implicaciones derivadas del Derecho Constitucional Tributario, que se originan por el cambio de la perspectiva aplicativa de los principios jurídicos: de la igualdad a la consagración y eficacia de la equidad	88
1. La equidad en al ámbito del Derecho Tributario	92
2. Los límites –mínimo y máximo– de la equidad como principio jurídico.....	100
2.1. Capacidad contributiva	101
2.2. Principio de no <i>confiscatoriedad</i>	105
2.3. Esquema delimitante de la equidad tributaria como principio jurídico.....	113
2.4. Suficiencia recaudatoria	114

3. El principio jurídico de equidad tributaria en relación con la fiscalidad y la extra-fiscalidad.....	120
3.1. La equidad tributaria en relación a la fiscalidad y a la extra-fiscalidad, y el falso dilema entre fiscalidad y extra-fiscalidad.....	124
Conclusiones.....	128
Bibliografía.....	134

Introducción

Nadie es una isla, completo en sí mismo; cada hombre es un pedazo del continente, una parte de la tierra; si el mar se lleva una porción de tierra, toda Europa queda disminuida, como si fuera un promontorio, o la casa de uno de tus amigos, o la tuya propia; la muerte de cualquier hombre me disminuye, porque estoy ligado a la humanidad; y por consiguiente, nunca hagas preguntar por quién doblan las campanas; doblan por ti.¹

El reconocimiento de la igualdad formal, puede ser considerado como el primer estadio en lo referente a la evolución socio-histórica de la cuestión relativa a la necesidad del ser humano de obtener paridad jurídica en relación al prójimo, teniendo en cuenta que las disimilitudes entre unos y otros tienden a generar –en no pocas ocasiones– fricciones en cualquier colectividad; surge ante la desigualdad un problema inherente al Derecho, siendo que esta ciencia pretende normar las vidas de los sujetos que se estiman susceptibles de ser regulados, y deberá establecerse qué diferencias son jurídicamente relevantes y cuáles carecen de importancia para el fenómeno dispositivo; es decir, habrá que determinar el alcance pragmático de nociones abstractas como la de igualdad ante la ley, y dilucidar cuando hay que garantizar distinciones en aras de las finalidades intrínsecas del Derecho.

Sin embargo de lo expuesto, las normas jurídicas deben ser pertinentes y eficaces para que cumplan con los deseados objetivos de bienestar común, y en este sentido no basta con formalizar preceptos en el ámbito meramente discursivo y semántico; es por esto, que un segundo estadio en la evolución socio-histórica a la que se ha hecho mención, lo representa la implementación de la igualdad material; esta noción jurídica se contrapone a la igualdad formal, siendo que su finalidad es efectivizar el trato igual entre individuos en los diferentes contextos sociales cuando es meritorio para el Derecho que así acontezca, cuando el goce de los derechos en concatenación implica su configuración o verificación en la realidad.

En un tercer estadio, es indispensable matizar/adecuar el concepto de igualdad –tanto formal como material– y sus repercusiones en la praxis del Derecho, ya que este es sólo uno de los componentes de la noción jurídica más holística relativa a la equidad;

¹ Ernest Miller Hemingway, *Por quién doblan las campanas* (Bogotá: Editorial La Oveja Negra y Editorial Seix Barral, 1983), 5.

definida clásicamente como igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales, la equidad propugna el conceder a cada uno en una justa medida, sea proporcional o progresiva; en este sentido, la equidad propende a la realización de la justicia material, ya que se centra en una cuestión cualitativa de las ciencias normativas: el Derecho debe precautelar y proteger todos los bienes jurídicos, sin distinción de quien sea su titular, y sin diferenciar irracionalmente entre quienes los ostentan; esta es la noción que se simboliza en expresiones como la del lema ‘la justicia es ciega’, que ha sido variadamente representada de forma iconográfica y por el arte, aunque no sabemos si la justicia misma se fuerza a la invidencia o si está realmente ciega detrás del velo que aparentemente recubre sus ojos.

Y siendo que el derecho constitucional se ha encargado del desarrollo dogmático de las instituciones jurídicas objeto de este estudio, y por ser primordial este ámbito y por orientar en función del principio de jerarquía normativa la producción legislativa de carácter infra-constitucional, se utilizará como punto de partida para la delimitación en general de los tópicos a investigar.

Finalmente, se precisará el significado de las nociones de igualdad y de equidad en relación a la esfera del derecho constitucional tributario, y se tratará sobre los efectos de priorizar una u otra noción en lo concerniente a las cargas impositivas.

En el sentido de lo manifestado en los párrafos precedentes, se debe identificar que el problema que se ha delimitado para abordar esta investigación radica en que la igualdad y la equidad no son asimilables, pese a que se han producido falencias de esta clase tanto en el ámbito legislativo como en el ámbito de la praxis del Derecho; la igualdad no es asimilable a la equidad, porque un componente de algo no puede constituir el todo sin dejar de implicar que es sólo una parte integrante, y la idea central es que desigualdad e igualdad son los elementos esenciales de ese conjunto denominado equidad.

En consecuencia, los objetivos de la presente tesis giran en torno a demostrar argumentativa y doctrinalmente que la igualdad no debe confundirse con la equidad en aras de una mejor garantía de los derechos, siendo que se concretarán en las siguientes finalidades: a) delimitar el ámbito conceptual de las nociones involucradas –desigualdad, igualdad, equidad, etcétera–; b) disertar de forma general sobre la incidencia de las variables enunciadas en relación al derecho constitucional tributario y al fenómeno de las cargas impositivas –fiscales y extra-fiscales–.

El trabajo de investigación que se ha desarrollado está orientado a promover una postura crítica frente al ámbito meramente discursivo en cuento a la igualdad entre los

seres humanos, de manera que la situación de los derechos de las personas no se estanque en la igualdad formal y en la igualdad material, y por el contrario se logre avanzar hacia la consecución de la equidad y de la subsecuente justicia social que esto generaría.

En lo referente a los logros que se han obtenido con la tesis propuesta, se puede destacar que se ha generado conocimiento meta-jurídico y que se ha podido desarrollar una perspectiva que se contrapone a las visiones puramente normativistas del Derecho, de forma que la presente investigación se constituye en un aporte fundado en la deconstrucción y en la construcción de saberes desde una epistemología singular –la del autor–.

Además, es relevante indicar que por la manera en la que se enfocó y en la que se dirigió este trabajo de tesis, se originaron desafíos particulares que tuvieron que afrontarse para la verificación de los logros descritos; los desafíos que este ejercicio intelectual supusieron para el investigador, se compendian en dos aspectos principales, los que se explicitarán a continuación: a) el cuestionamiento constante sobre el costo-beneficio de implementar un cambio de paradigma orientado a la prevalencia de la equidad por encima de la igualdad; y, b) los límites de la definición del término equidad y su incidencia en la concatenación con nociones de índole tributaria –capacidad económica, capacidad contributiva, principio de no *confiscatoriedad*, etcétera–.

El presente trabajo está estructurado en dos capítulos; uno introductorio –‘De la igualdad formal a la equidad en el derecho constitucional’–, en el que se desarrollan las concepciones relevantes en cuanto a los tópicos inherentes a esta tesis y en el que se explica su evolución de conformidad a los fines de la investigación, de forma que el lector comprenda el contexto del que surge el problema intrínseco; y otro –‘Implicaciones derivadas del derecho constitucional tributario, que se originan por el cambio de la perspectiva aplicativa de los principios jurídicos: de la igualdad a la consagración y eficacia de la equidad’– en el que se dilucida la propuesta relativa a la transformación del paradigma imperante, siendo que se evidencian las limitaciones de la situación vigente y los beneficios de una mayor implementación de la noción de equidad, con la consideración de la manera en la que se configuran los tributos de acuerdo a sus objetivos estatales de financiamiento y de ordenamiento.

En el capítulo I se tratará sobre la igualdad formal, la igualdad material, la equidad en el derecho constitucional, la justicia material, la igualdad ante la ley, y la desigualdad. El capítulo II versará sobre la capacidad contributiva, el principio de no *confiscatoriedad*, la equidad en materia tributaria como principio jurídico, fiscalidad, y extra-fiscalidad.

Capítulo primero

De la igualdad formal a la equidad en el derecho constitucional

Contexto preliminar

Antes de abordar los tópicos principales que son inherentes al presente capítulo, es necesario efectuar una aproximación epistemológica desde lo meta-jurídico y advertir que este enfoque será el primordial, ya que lo concerniente a la igualdad y a la equidad tiene repercusiones en muchos ámbitos de la vida cotidiana –y no sólo en el estrictamente vinculado al Derecho–.

En este sentido, se consignará la siguiente cita como ejemplo de lo complejo que resulta la temática propuesta en relación a sus efectos en otros campos sociales, y para evidenciar el actual cuestionamiento por el que atraviesa la exacerbada aplicación de la igualdad:

Durante siglos se han impuesto injustos estereotipos tendentes a minusvalorar el papel de los hombres en la familia y el hogar, y el de la mujer en la vida profesional, política y pública en general. En el ámbito educativo, la lucha por la igualdad entre los sexos ha tenido una importancia trascendental, culminando por fin con la incorporación plena de la mujer al mundo escolar con las mismas exigencias, metas y obligaciones que los varones. [...]²

Se puede analizar a breves rasgos, que a lo largo de la historia han existido prejuicios y estándares sociales que han perjudicado la realización de principios jurídicos, vulnerando instituciones del Derecho como la relativa a la igualdad ante la ley o la referente a la paridad de género.

Algunos de estos prejuicios y estándares, han sido incluso normativizados e incorporados a las legislaciones nacionales de los diversos Estados, a pesar de que transgredían lo concerniente al elemento justicia;³ es decir, estaban fundados estos arquetipos en irracionalidades y arbitrariedades, basados en construcciones sociales sin sustento en la objetividad o científicidad.

² María Calvo Charro, *Educando para la igualdad* (Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 2011), 11.

³ De conformidad a la perspectiva tripartita aportada por el jurista Norberto Bobbio (Italia, Turín; 18 de octubre de 1909 - 9 de enero de 2004), que con fines de dilucidación pedagógica y epistemológicos, estudio la naturaleza de las normas jurídicas enfocándose primordialmente en tres elementos: la validez, la eficacia, y la justicia. Considérese la siguiente obra a manera de referencia: Luis Prieto Sanchís, *Apuntes de teoría del Derecho* (Madrid: Editorial Trotta, 2005), 95-103.

Aunque desde entonces se han logrado conseguir avances a este respecto, como en la esfera de lo educativo, en donde las mujeres han carecido en casi todas las épocas de igualdad en el acceso a la educación; se debe especificar que las realidades varían en sumo grado entre los países industrializados y aquellos que son denominados ‘en vía de desarrollo’,⁴ ya que si bien casi todas las naciones del orbe –o la mayoría al menos– han reconocido formalmente el derecho universal a la educación básica, en los países que no son parte del autodenominado ‘primer mundo’ se continúa imposibilitando la igualdad material de las mujeres en contraposición a los hombres en aspectos que son relevantes para el goce efectivo de los derechos humanos.

No obstante las mejoras que se han configurado en aras de la justicia social en relación a la paridad de carácter jurídica entre hombres y mujeres, han surgido obstáculos habituales arraigados en el predominante *falocentrismo*⁵ y nuevos desafíos que requieren de un prolijo análisis para ser superados con efectividad, siendo que el ámbito educativo nos proporciona también esa experiencia:

Pero en este arduo camino hacia la igualdad en las escuelas, se ha producido en los últimos años un fenómeno preocupante por los efectos negativos que está provocando en los alumnos, tanto en el plano académico como en el personal: la neutralidad sexual; la consideración de que niños y niñas son idénticos; la idea de que la feminidad y la masculinidad son construcciones sociales aprendidas que deben ser eliminadas. En definitiva, la negativa a reconocer la existencia de cualquier tipo de diferencia vinculada al sexo y de su posible impacto o trascendencia en el ámbito pedagógico.⁶

El innegable avance hacia la igualdad en todos los campos, no siempre está exento de cuestionamientos en relación al modelo de paridad,⁷ y en el ámbito educativo la autora citada nos proporciona un claro ejemplo; lo que ella nomina como ‘la neutralidad sexual’, es el producto de exacerbar la aplicación de la noción de igualdad, y cuando esto sucede nos apartamos de lo jurídico.

⁴ Por ejemplo; siendo que resulta más radical la diferencia, cuando la comparación se establece con los Estados sumidos en la pobreza material, o despectivamente nominados como ‘países del tercer mundo’.

⁵ Término utilizado para aglutinar las ideas en cuanto a que el falo u órgano sexual masculino, es un factor que determina las estructuras de la sociedad, de manera que se promueve la preponderancia del hombre por el hecho de poseer esta característica y a la vez que se supedita a la mujer a través de prácticas machistas de índole patriarcal.

⁶ Calvo Charro, *Educando para la igualdad*, 11.

⁷ El problema no radica en el reconocimiento *per se* –por sí– de la igualdad o de las igualdades, el problema consiste en que tipo o clase de paridad se implementa, ya que no todos los arquetipos a este respecto son pertinentes en relación a las diferentes realidades sociales.

En este contexto, hay que distinguir siempre entre la igualdad y la desigualdad jurídicamente relevantes y, diferenciar entre la igualdad y la desigualdad de naturaleza antijurídica.

La igualdad y la desigualdad jurídicamente relevantes, se pueden definir como aquellas que deben ser consideradas por el Derecho para su regulación, es decir las que deben ser objeto de las normas jurídicas.

De esto se deriva, que existirán semejanzas y diferencias entre seres humanos, que no ameriten tratamiento preceptivo, y que por tanto serán irrelevantes para nuestro tema de investigación.⁸

A su vez, la igualdad y la desigualdad jurídicamente relevantes, pueden bifurcarse en aquellas que son acordes con la dimensión axiológica que sustenta el ordenamiento normativo y aquellas que son reprobables al constituir situaciones que la legislación pretende combatir –sea transformándolas, atenuándolas, o erradicándolas–.

La neutralidad sexual es un paradigma de que la instauración y aplicación de la igualdad debe tener límites, ya que en el momento en que éstas se tornan perniciosas en relación a la protección de bienes jurídicos, pierden su razón de ser como componentes o maneras para la consecución de la equidad.

En este sentido, es pertinente efectuar una acotación epistemológica concerniente a nuestro *locus enuntiationis* –lugar de enunciaci3n– como autor, y es que se parte de la premisa de que tanto la igualdad como la desigualdad no son *per se* –por si– valores jurídicos.

El principio jurídico que se podría pretender alcanzar con su utilizaci3n, es el que radica en la equidad, siendo la igualdad y desigualdad sólo formas o herramientas para este fin.

Cuesti3n aparte, la configuran nociones normativas como la de la igualdad ante la ley –o la igualdad formal y la igualdad material–, ya que pueden poseer una acepci3n particular que se nutre de los valores del Derecho y que en consecuencia se podr3n constituir en constructos con significaciones jurídicas específicas.

Sin embargo, existirán también nociones normativas que pueden carecer de una naturaleza jurídica, en el sentido de no poseer un significado loable desde la perspectiva

⁸ Igualdades y desigualdades, que sin ser antijurídicas, no son susceptibles de ser normadas por su irrelevancia para el Derecho y sus fines intrínsecos; resumiéndose la cuesti3n, en que todas las semejanzas y diferencias de naturaleza antijurídica deber3n ser consideradas por la legislaci3n, pero no todas las igualdades y desigualdades que son intrínsecamente jurídicas –siendo correctas, o inclusive si son consideradas neutras, en relaci3n a la ética que inspira al Derecho– ameritan tratamiento normativo.

del Derecho; siendo que, se pueden considerar instituciones históricas que se instauraron en algunas legislaciones pese su esencia antijurídica, como por ejemplo el *apartheid*.⁹

Ahora bien, se hace indispensable distinguir el término igualdad y poder definirlo –antes de adentrarnos en el ámbito de la igualdad formal y de la igualdad material–, para lo que se ha estimado propicio el consignar la siguiente acotación:

Desde un punto de vista lógico, el concepto de igualdad significa la coincidencia o equivalencia parcial entre diferentes entes. Esta categoría es distinta de la identidad, que entraña la coincidencia absoluta de un ente consigo mismo, y de la semejanza, que evoca la mera afinidad o aproximación entre diferentes entes.

[...]

La dimensión plural, relacional y comparativa de la igualdad se traduce por tanto en la concreción de aquel o aquellos aspectos en los que dos o más entes coinciden, así como en el discernimiento de aquellos otros en los que no se produce tal coincidencia. [...]¹⁰

La igualdad es por tanto la relación de partes diferentes con una finalidad de índole comparativa, que consigue –o pretende– determinar las similitudes entre dos o más individualidades, y que por consecuencia o derivación inevitable termina también estableciendo diferencias por el evidente contraste entre los seres intervinientes.

La coincidencia o equivalencia es parcial, porque la noción de identidad imposibilita cualquier comparación de algo con sí mismo, de lo que resultaría una especie de tautología.

Por otra parte, el concepto de semejanza aportado por el jurista español podría constituirse en una mera ilusión o en una quimera,¹¹ debido a que la igualdad de dos partes no es absoluta en términos fácticos; es decir, cualquier determinación de este tipo – igualdad o semejanza– es una abstracción, y nunca habrá una coincidencia o equivalencia total en la realidad entre dos entes diferentes; siendo que en este sentido, la distinción entre la categoría igualdad y la categoría semejanza, sería sólo una cuestión de graduación y no de esencia.

Es por esta razón, que a efectos del presente documento investigativo, se utilizarán como sinónimos los términos igualdad y semejanza.

Sin menoscabo de lo expuesto en el párrafo precedente, se entiende que es posible establecer una distinción conceptual entre igualdad y semejanza que sirva en lo

⁹ El término significa separación, y hace referencia a un régimen inherentemente racista y clasista que derivó del colonialismo europeo, y que se implementó durante el siglo XX en la República de Sudáfrica y en la República de Namibia.

¹⁰ Antonio Enrique Pérez Luño, *Dimensiones de la igualdad* (Madrid: Dykinson, 2005), 17-8.

¹¹ O quizá en una redundancia epistemológica.

referente a fines jurídicos, aunque se ha considerado innecesario escudriñar más a este respecto en relación a este trabajo; ya que la igualdad y la semejanza, pueden definirse ambas desde la perspectiva etimológica, como meras cuestiones de afinidad o aproximación entre diferentes entes –en las que sólo variará el grado de concordancia de conformidad a un artificio pedagógico o de índole intelectual en concreto–.

Sólo la identidad es absoluta en este sentido, y el establecer una escala valorativa para distinguir entre una noción y otra, podría derivar en implicaciones como la de llegar a mezclar epistemológicamente a la semejanza con la diferencia.¹²

Por lo expuesto y en consecuencia, el apartado –o subtítulo– que se desarrollará a continuación versará sobre el concepto/naturaleza de la igualdad formal y de cómo eventualmente ha resultado insuficiente, siendo que la necesidad ha dirigido a los ordenamientos normativos hacia la implementación de la igualdad material y al cuestionamiento sobre si las sociedades –y el Derecho que las rige– pueden ser realmente equitativas.

1. De la igualdad formal a la igualdad material, y de la igualdad material a la equidad

La igualdad formal se puede compendiar como el reconocimiento de la normativa jurídica de la semejanza de los seres humanos en lo referente a esta calidad y en cuanto a su dignidad intrínseca, pero no basta una formalización por escrito o discursiva en este sentido, para que todos los sujetos relevantes para el Derecho acepten este precepto y mucho menos para que el fenómeno fáctico se transforme en adecuación irrestricta a la legislación.

Es por lo expuesto que se puede considerar a la igualdad formal, equivalente a la exclusión de privilegios, y como una barrera de índole normativa que pretende evitar la proliferación de prerrogativas antijurídicas para un individuo o para un grupo social de carácter predominante.

En cualquier caso, se debe plantear una cuestión primigenia para comprender la causa que vuelve imperioso el solemnizar en el marco jurídico la igualdad, siendo que es

¹² Si sólo la identidad es por su naturaleza una coincidencia absoluta, cualquier concordancia en la igualdad y en la semejanza tendrá que ser indispensablemente de índole relativa, lo que requeriría precisar un límite entre: igualdad – semejanza – diferencia; es decir, establecer cuando algo sin ser igual con otro ente, es suficientemente parecido para ser considerado su semejante y no esencialmente diferente en cuanto al *tertium comparationis* –la tercera parte de la comparación–.

menester preguntar: ¿por qué es indispensable reconocer la igualdad ante la ley, y formalizar algo como la igualdad entre los seres humanos en lo relativo a esta condición?

Para contestar satisfactoriamente la interrogante propuesta, la Historia como ciencia nos ha proporcionado insumos valiosísimos, y es que en todas las épocas conocidas por el ser humano se evidencian razones de peso para justificar la implantación de la igualdad formal.

Considerando como ejemplos la esclavitud o la servidumbre de tiempos pasados –y que acaece en algunos lugares y ocasiones actuales–, no faltará quien considere sesgada por la contemporaneidad esta forma de analizar situaciones cuyos contextos históricos ya no existen en el presente, e inclusive se podrían legitimar las desigualdades más aberrantes si no se reconoce que la equidad es un valor jurídico trascendental y no un constructo social circunstancial.

Cuando se limita la ciudadanía a unos cuantos, como hicieron los griegos –y otros pueblos– de la Edad Antigua y como continuamos haciendo en la autodenominada ‘Era de la Información’,¹³ estamos ante un constructo social; y éste puede ser conveniente de conformidad con los valores imperantes en un conjunto humano determinado, en un cierto tiempo y espacio, pero no es concordante con la esencia trascendental de la axiología jurídica que se arraiga en la ética.

La igualdad formal es indispensable en un orden normativo que pretenda equidad, porque la tendencia del ser humano es no reconocerla para todos, sino sólo para el grupo –o grupos– con el que comparte afinidad política o de otra índole.

Es así que la exclusión suele abrirse camino en las sociedades, ya que son esencialmente diversas y pluralistas, y llegan a primar inclusive por inercia criterios de distinción entre la población.

No obstante, la igualdad formal se centra en admitir una condición inequívoca y connatural a todos los individuos, la calidad de seres humanos que está vinculada a nuestra especie.

Y es en el sentido de la evolución biológica y social, que se partirá de otra premisa, para ir contextualizando las aseveraciones que se efectúen; siendo que si las diferencias

¹³ Ciertamente estamos en la era de la información y no en la era del conocimiento, porque éste último siempre ha sido un privilegio reservado a unos pocos –y así continuará sucediendo tal y como está configurado el mundo de los seres humanos–, deslustrando cualquier intentona de instaurar la democracia como forma ideal de gobierno.

son parte fundamental del mundo evidentemente desigual en el que habitamos, no es menos cierto que el ser humano ha desarrollado una conciencia orientada a la equidad.

Es por esto, que se ha considerado acertada la siguiente tesis, la que se transcribirá para efectos de esta dilucidación:

En definitiva, las elecciones sobre criterios de justicia priman sobre las de beneficio (Hauser, 2008). Los seres humanos tienen un sentido innato de lo que es justo y equitativo, de la justicia, y esto es universal (Corning, 2011). Lo que las personas piensan que es injusto es similar en diferentes culturas.¹⁴

Resulta que el derecho mismo funciona –o debería hacerlo– de manera que los valores inherentes a los determinados sistemas normativos, se priorizan por sobre cuestiones de conveniencia social o económica, siendo que su fundamentación axiológica y lo relativo al elemento justicia se contraponen a una perspectiva meramente utilitarista que se aparte de la protección de los denominados bienes jurídicos.

Por lo que el Derecho es en sí, un paradigma de como los seres humanos efectúan elecciones que otorgan prioridad a criterios de justicia, soslayando las elecciones que sólo acreditan beneficio individualmente considerado.

Es así que la igualdad formal se garantiza para lograr una utilidad que es intrínseca a los sistemas jurídicos contemporáneos –que están discursivamente orientados a la democracia–, es decir que repercute positivamente en sus finalidades relativas a la justicia social, y no para satisfacer principios de otra naturaleza.

Es el sentido innato de los seres humanos sobre lo justo y lo equitativo, lo que ha provocado que en todas las épocas existan cuestionamientos sobre los tratos diferenciados por parte de la legislación que no se fundan en razones jurídicas, y lo que explica porque resulta fácil –desde la perspectiva del conocimiento objetivo– detectar las justificaciones de órdenes normativos desde teorías de carácter subjetivo o pseudocientífico.

La igualdad formal como reconocimiento normativo expreso se eleva así y adquiere trascendencia como una conquista social de los conjuntos humanos históricamente excluidos, como demostración irrefutable de que hay hombres y mujeres que conocen la indispensabilidad de este reconocimiento para la consecución de la justicia y la equidad, y como prueba de que en la contemporaneidad la mayoría ha aceptado –aunque sea implícitamente– la veracidad y coherencia de lo que preceptúan principios jurídicos como el de la igualdad ante la ley.

¹⁴ Luis Gómez Jacinto, *El instinto de la igualdad* (Málaga: Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica de la Universidad de Málaga, 2017), 15.

¿Pero cuál es la razón por la que los seres humanos como conjunto tienen una percepción similar de lo que resulta injusto, inclusive considerando las diferencias culturales?

La razón radica en que la equidad es en sí –y proporciona– una herramienta de medición para las diversas circunstancias o eventos que se podrían suscitar, de forma que los individuos determinan por analogías si se configuran elementos como la paridad o la proporcionalidad, lo que se fundamenta en última instancia en una herencia genética y evolutiva que es común a toda la especie:

El instinto igualitario forma parte de un complejo instintivo mayor, el de la bondad (Keltner, Kogan, Piff y Saturn, 2014), que coloca a la cooperación y a la ayuda mutua como ejes de la evolución humana (Kropotkin, 1978) y de uno de sus rasgos más distintivos, el lenguaje, que hubiera sido diferente en un contexto competitivo o, simplemente, no hubiera sido. (Tomasello, 2010)¹⁵

Es esta pauta de reacción que en la cita del autor –que se ha referenciado– se denomina ‘instinto igualitario’, lo que nos hace sentir y pensar –e incluso desarrollar *sentipensamientos*–¹⁶ que ante situaciones que consideramos esencialmente iguales debemos actuar con una cierta correspondencia en relación a casos análogos, y es preciso aseverar que se corrobora una tendencia en el ser humano que conlleva a este ejercicio de homologación.

Este *instinto igualitario* se asocia a nociones como la de bondad, siendo que en el ámbito específico de esta dilucidación, esta última categoría se puede redirigir al concepto de equidad.

Es así que se considera bondadosa o equitativa una decisión que no se aparta de un precedente similar que se ha estimado justo, e inequitativa o irracional la resolución que distingue sin una debida motivación acorde a Derecho, lo que convierte a los antecedentes jurisprudenciales en un mecanismo de igualdad material por antonomasia.

No obstante, al poder tener todo su contraparte, el *instinto igualitario* se puede contraponer a lo que titularemos como ‘instinto diferenciador’.

Esta otra pauta de reacción es la que permitiría que en determinados casos los seres humanos se orienten a distinguir para evitar inequidades, ya que no siempre se podrá

¹⁵ *Ibid.*, 15-6.

¹⁶ Concepción originalmente abordada por el colombiano Orlando Fals Borda, y que ha sido utilizada posteriormente en el bagaje epistemológico de diversos autores, como por ejemplo: Eduardo Germán María Hughes Galeano, Arturo Escobar, Adalid Contreras Baspineiro, Boaventura de Sousa Santos, entre otros.

establecer una analogía que sea relevante desde la perspectiva jurídica, como cuando no existen precedentes o como cuando acontecen hechos que merecen un tratamiento diferenciado debido a su especial singularidad.

En este contexto la igualdad formal es producto directo del *instinto igualitario*, mientras que la igualdad material requiere para su implementación y efectiva vigencia del *instinto diferenciador*, siendo que en ambos casos se deben aplicar de forma pertinente y de acuerdo a la necesidad de equiparar o desigualar.

La equidad, constituyéndose en una noción más integral u holística en relación a su vínculo con la justicia, necesita para su instauración tanto del instinto igualitario como del instinto diferenciador.

Es prudente también acotar, que se puede afirmar que la consagración de la igualdad formal es un resultado histórico que surge de la confluencia de intereses sociales, tanto afines como contrapuestos –inclusive, no sólo conveniente para los oprimidos y para los grupos marginados, sino también para los opresores y para las clases privilegiadas–.

Y no indispensablemente por un sentido de justicia o equidad, ya que lo que se puede considerar como bondad, podría no ser otra cuestión que un instinto de supervivencia como especie o inclusive un instinto de preservación de las oligarquías.

Por lo que se ha considerado pertinente matizar lo que los autores en mención – Keltner, Kogan, Piff, y Saturn– han descrito como un complejo instintivo mayor –el de la bondad–, ya que sin negar su existencia y admitiendo la intervención de otras variables en la compleja ecuación de la realidad, resulta verosímil creer que no es lo que determina todos los acontecimientos ni todas las elecciones humanas.

Ciertamente la cooperación y la ayuda mutua son ejes de la evolución humana, y en este sentido la igualdad formal es un logro y la consecuencia de estas cualidades, ya que no hubiera sido posible su universalización como principio jurídico si los legítimos intereses de los excluidos no hubieran confluído en determinados momentos históricos: como en la Revolución de las Trece Colonias o en la Revolución Francesa.

Inclusive el autor referido, asegurara que el lenguaje mismo es una manifestación del contexto colaborativo de la especie humana, y esta tesis resulta de especial interés para el Derecho y en específico para nuestro planteamiento investigativo; debido a que mediante el análisis lingüístico de los enunciados normativos de una determinada fuente, se podría determinar el grado de equidad que se verifica, y utilizar métodos que sirvan para develar las verdaderas intenciones de los legisladores detrás de los discursos incorporados a los sistemas jurídicos.

En cualquier caso, la igualdad formal se encuentra confrontada con las realidades sociales más disparejas, ya que sólo es una disposición normativa que expresa un deseo determinado que en la cotidianeidad se contrasta con el ser de lo que llamamos civilización:

Con este bagaje cognitivo y emocional no es fácil para la mente del animal moral que somos lidiar con un mundo en el que la desigualdad es uno de los índices que más han subido en los últimos 50 años (Piketty, 2014). Porque el mundo en el que vivimos es un lugar donde el 1 % de la población más rica dispone de más riqueza que el 99 % restante y las 62 personas más ricas tienen más recursos económicos que las 3.600 millones más pobres; todo ello en un contexto en el que la economía mundial ha doblado su crecimiento en los últimos 30 años (OXFAM, 2016a). Y es que hay una paradójica relación entre crecimiento económico y desigualdad. En muchas ocasiones la desigualdad se convierte en la sierva del progreso (Deaton, 2015).¹⁷

Los datos proporcionados por la cita anterior, se han consignado para constatar la tesis relativa a que la igualdad formal es insuficiente para garantizar la equidad, y para demostrar que es connatural a las sociedades humanas la desigualdad entre sus integrantes.

Sólo cuando el ser humano racional conoce las estadísticas que reflejan –y los números y cifras que cuantifican– las diferencias sustanciales entre unos y otros, puede comenzar a vislumbrar la verdad detrás de los discursos normativos que pretenden solemnizar la igualdad ante la ley, y sólo entonces puede comprender la inequidad inherente a las estructuras y jerarquías humanas que utilizamos¹⁸ como forma de organización.

Es evidente también, que el incremento de las posibilidades materiales de las naciones y el aumento de la riqueza, no necesariamente implica una solución a los problemas derivados de la desigualdad inequitativa.

Siendo que la cuestión inherente es la concerniente a cómo distribuir mejor los recursos y los medios de producción, en aras de generar oportunidades de vida más equitativas, y con la finalidad de que los discursos normativos a este respecto no sean correctamente interpretados como ‘letra muerta’.

Y es que si relacionamos el crecimiento económico acaecido en nuestra época con la desigualdad existente, y se corrobora que mayor es el índice de generación de riqueza

¹⁷ Gómez Jacinto, *El instinto de la igualdad*, 17.

¹⁸ O que resultan de mayor utilidad para unos con respecto a otros; y, si se efectúa un análisis de los datos, se puede deducir de forma irrefutable que el beneficio material de ese sistema se concentra en un irrisorio porcentaje en relación al total de personas.

entre más desigualdad se origina, se podría aseverar que el sostenimiento del modelo de producción imperante –y su eficacia– depende de la explotación de las inequidades –a la vez que son extendidas y perpetuadas–.

Por lo que se demuestra contradictorio el discurso que sustenta al principio jurídico de igualdad ante la ley con respecto a nuestras realidades sociales, y por lo que es indispensable recordar reiteradamente cuales son las finalidades intrínsecas que se pretenden lograr con la consagración de la igualdad formal, siendo que:

La igualdad formal suele identificarse con la exigencia jurídico política sintetizada en el principio de la igualdad ante la ley. Dicho principio supone el reconocimiento de un mismo estatuto jurídico para todos los ciudadanos, lo que implica la garantía de la paridad de trato en la legislación y en la aplicación del derecho⁷.

El principio de la igualdad ante la ley anticipado ya en la *isonomía griega* o en la *aequabilitas romana*⁸, asume una importancia decisiva en la revolución burguesa, que se propuso, entre sus principales objetivos, terminar con el sistema de inmunidades y privilegios propios del mundo feudal⁹. En la lucha contra la arbitrariedad y el despotismo las revoluciones burguesas del XVIII proclamaron la igualdad jurídica de todos los hombres.¹⁹

La igualdad formal se sintetiza con las garantías originadas de la igualdad ante la ley, siendo que este principio posee a nuestro entender una dimensión política y una dimensión filosófica, las que componen su índole jurídica.

Como garantía política, la igualdad ante la ley exige al Derecho, asegurar que los individuos sólo serán coaccionados para cumplir lo que legítimamente ordena el sistema normativo o las autoridades competentes.

Como garantía filosófica, la igualdad ante la ley impone al Derecho, la obligación de permitir a las personas que hagan todo aquello que no esté expresa o implícitamente prohibido por la legislación.

En ambas garantías se sintetiza la igualdad formal de manera genérica, estableciendo límites al actuar estatal y a los poderes –públicos o privados–, para que todos sean iguales ante la ley en cuanto a estar supeditados a esta.

Existen además otras manifestaciones más específicas de la igualdad formal y de la igualdad ante la ley, pero no menos relevantes, herencia de un pasado que configuró prácticas que propenden a la equidad.

¹⁹ Pérez Luño, *Dimensiones de la igualdad*, 19.

Por referir otra aparte de las mencionadas en la cita anterior –isonomía y *aequabilitas*–, la *isegoria*²⁰ desarrollada en la cultura griega clásica es un paradigma de igualdad formal que adquiere repercusiones pragmáticas en la esfera de la igualdad material, siendo que siempre hay una relación directa entre una y otra.

Sin igualdad formal no se puede propender eficientemente a la igualdad material, y sin igualdad material la igualdad formal queda menoscabada, estando estrechamente vinculada la vigencia de ambas a su mutua coexistencia.²¹

La dicotomía que representan la igualdad formal y la igualdad material, se explica cuando se comprende que la igualdad formal sólo es un punto de partida en abstracto, mientras que la igualdad material se configura de acuerdo a como se suscitan los eventos ciertos en una determinada sociedad.

Por lo que en el caso de la *isegoria* como relevante antecedente del derecho a la libertad de expresión,²² se parte de la premisa de que todos los ciudadanos tienen voz para pronunciarse al respecto de un tema político, pero no necesariamente todos lo harán y quienes lo hagan no partirán indispensablemente desde un similar *locus enuntiationis* que denote igualdad de condiciones en relación al debate.

Es decir, no se parte desde un contexto comunicacional ideal,²³ ya que habrán ciudadanos mejor dotados que otros en relación a entender los tópicos discutidos y en relación a influir en la decisión de los demás.

Así que se prueba una vez más, que la simple formulación y consagración de la igualdad formal no implica la inmediata consecución de la igualdad material, siendo que para la verificación de la equidad se requiere de múltiples acciones que generen un efecto sinérgico en este sentido.

²⁰ Igualdad en la facultad de expresarse, es decir, el derecho que tenían indistintamente los ciudadanos de la polis para intervenir verbalmente en el ágora cuando se celebraban asambleas públicas.

²¹ La razón por la que la igualdad formal y la igualdad material son inseparables desde la perspectiva de la praxis del Derecho, siendo sólo estrictamente distinguibles con finalidades pedagógicas, es que en última instancia no poseen un valor intrínseco totalmente independiente del principio jurídico de equidad.

²² Sin ser categorías plenamente equivalentes, ya que la *isegoria* es una expresión de la democracia directa, producto de una sociedad en la que era viable por su población en términos cuantitativos y por el hecho de que el concepto de ciudadanía se encontraba restringido en relación a la contemporaneidad; mientras que la libertad de expresión es una manifestación de los derechos individuales y colectivos, que se puede ejercitar en otros ámbitos además del político, sin censura previa y con responsabilidad ulterior en un sentido garantista.

²³ Revísense a este respecto las obras de Jürgen Habermas que tratan sobre estos tópicos: ‘Teoría de la acción comunicativa’; ‘Conciencia moral y acción comunicativa’; ‘Teoría de la acción comunicativa: Complementos y estudios previos’; ‘Aclaraciones a la ética del discurso’; ‘Verdad y justificación’; ‘Acción comunicativa y razón sin trascendencia’.

Otra manifestación de la igualdad formal y de la igualdad ante la ley, que resulta inclusive más radical en lo referente a sus implicaciones prácticas, es la *isocracia* –poder o gobierno de los iguales–.

Se puede aseverar además que el ejercicio de la *isegoria* ha sido remplazado en muchos ámbitos por la democracia representativa y en teoría suplida por ciertas formas de democracia participativa, y la *isocracia* ha quedado limitada a ínfimos reductos o escenarios políticos, debido a que se considera poco factible para la idónea funcionalidad de las estructuras actuales del aparataje gubernamental o de las Funciones del Estado

La *isocracia* es evidentemente una expresión inequívoca de la igualdad formal, pero traducirla en igualdad material en *lato sensu* –sentido amplio– conllevaría a que el poder estatal se reparta de maneras tendientes –al menos y en buena medida– al igualitarismo, por lo que se ha preferido el reparto de competencias entre quienes conforman el servicio público de una nación.²⁴

Las democracias actuales, en las que el poder se estructura con jerarquías en las que se diferencia cuantitativa y cualitativamente los niveles con que se ejerce por atribución normativa, y en las que las decisiones relevantes no son realmente adoptadas por la mayoría de la población; se han apartado por aparente funcionalismo o por utilitarismo de diversas –y algunas veces dudosas– clases de sus orígenes ideológicos, pese a que discursivamente se pretenda demostrar lo contrario, deteriorándose las formas clásicas de igualdad formal y de igualdad material: *isonomia*, *isegoria*, e *isocracia*.

Sin embargo, ¿por qué se ha relacionado tan directamente a la igualdad formal y a la igualdad material, con la vigencia y eficacia de la democracia como forma de gobierno?

Para dilucidar la cuestión precedente, y justificar el desarrollo epistemológico que se ha planteado en este trabajo investigativo, se transcribirá a uno de los autores que más se ha interesado por abordar la temática relativa:

El principio de igualdad es el principio político del que, directa o indirectamente, pueden derivarse todos los demás principios y valores políticos. Equivale al igual valor asociado a todas las diferencias de identidad y al desvalor asociado a las desigualdades en las condiciones materiales de vida; se identifica con el universalismo de los derechos fundamentales, ya sean políticos, civiles, de libertad o sociales; [...]²⁵

²⁴ Mandatarios de elección popular, funcionarios de libre nombramiento y remoción, servidores de carrera administrativa con Nombramiento Permanente o Definitivo, personal vinculado laboralmente mediante Contrato Ocasional o a través de Nombramiento Provisional, trabajadores supeditados al régimen del Código del Trabajo y amparados por un Contrato Colectivo, etcétera.

²⁵ Luigi Ferrajoli, *Manifiesto por la igualdad* (Madrid: Editorial Trotta, 2020), 10.

Lo primero que se observa en la cita antecedente, es que la igualdad se puede tratar como una unidad en su calidad de principio, sin que sea menester que se divida en formal y material para tener una significación unívoca con respecto a estas singularizaciones

Además, el autor en referencia le otorga desde su apreciación una dimensión axiológica extensa y de mucha relevancia al asociarla a múltiples funciones sociales y jurídicas, siendo que considera que la igualdad origina a todos los otros principios de índole política.

A este respecto, se debe ratificar que existe a nuestro criterio un sobredimensionamiento del rol de la igualdad que socava a la noción de equidad, ya que parecen sobreponerse los conceptos de ambas categorías cognoscitivas.

No obstante, el papel del principio de igualdad es en cualquier caso importante como directriz política, y en este sentido se ampliará un poco lo aducido por el autor citado.

Cuando el doctrinario antes referido establece una doble equivalencia del principio de igualdad, determina que existe una igualdad jurídica que se identifica con la igualdad formal que se consagra, y una desigualdad antijurídica que impide la consecución efectiva de la igualdad material.

La igualdad es así matizada en su connotación axiológica, limitándose a una deseada por el Derecho y a otra repudiada por esta ciencia, probándose que es la equidad la que en realidad posee una trascendencia inherente en cuanto a su juridicidad absoluta y en lo referente a su correlación indiscutible con el elemento justicia.

Es por lo alegado en el párrafo anterior, que se puede aseverar que la equidad a diferencia de la igualdad, siempre genera bienestar común; porque la equidad es un principio o valor intrínseco de la justicia como noción ética –no moral–,²⁶ lo que reduce a la igualdad formal y a la igualdad material a la función de herramientas útiles, que en

²⁶ Se distingue a efectos de esta disertación, que la Ética es la ciencia que determina de manera objetiva lo que es bueno y lo que es malo en relación a determinadas finalidades –bondad, maldad, conocimiento, ignorancia, etcétera–, mientras que la moral no es más que el conjunto de costumbres sociales –o individuales– que se transforman en valores de convivencia mayoritaria o minoritariamente aceptados; en este sentido, no todos los seres humanos son éticos o tienen ética, y sin embargo todos los seres humanos son morales o poseen moral; lo que conlleva afirmar que es posible la existencia de seres antiéticos, pero en cambio nos resulta quimérico la idea de seres sin moral, definiéndose por otra parte la amoralidad como la carencia de sentido moral –o más precisamente como la incapacidad de comprender o compartir lo que denominaremos como moral media social, es decir, la moral de las masas– y no como la total ausencia de costumbres propias.

cualquier época permitirán satisfacer una necesidad inmutable: la que deriva de las perpetuas diferencias humanas que originan injusticias sociales.

Otra acotación epistemológica necesaria es la relativa a los vocablos ‘diferencias’ y ‘desigualdades’, que aunque pertinentemente contextualizados por el jurista italiano, son unívocos en la esfera lingüística.

Es por esto que se ha preferido el agregar los términos ‘jurídico’ y ‘antijurídico’, como definatorios del tipo de igualdad y desigualdad –o diferencia– que se analizan, y además así se resalta la cualidad relevante que es esencial a nuestro objeto de estudio.

La hipertrofia que se ha alegado en lo referente a las cualidades atribuidas a la igualdad, y que en apariencia la equipara con la equidad, es evidente en la siguiente descripción que se efectúa:

[...] es el principio constitutivo de las formas y, a la vez, de la sustancia de la democracia; constituye la base de la dignidad de las personas solo por ser «personas»; es la principal garantía del multiculturalismo y de la laicidad del derecho y de las instituciones públicas; representa el fundamento y la condición de la paz; está en la base de la soberanía popular; es el principio subyacente a todas las diversas concepciones de la justicia; es incluso factor indispensable de un desarrollo económico equilibrado y ecológicamente sostenible; es, en fin, el presupuesto de la solidaridad y por eso el término de mediación entre las tres clásicas palabras de la Revolución francesa.²⁷

Lo cierto es que las diferencias jurídicas –y no sólo las que no lo son– entre seres humanos,²⁸ repercuten de alguna forma –y no necesariamente de manera positiva para la verificación de sus garantías–²⁹ en las desigualdades antijurídicas entre ellos, y es debido a esta situación que se han consagrado derechos fundamentales que a su vez sustentan ideológicamente a la especie de gobierno denominada democracia.

Resulta que es gracias a la equidad –y no a la igualdad, ni a la diferencia–, que se puede dignificar al ser humano, por lo que se reconoce que el pluralismo es una manifestación de riqueza material e inmaterial, por lo que se respeta la coexistencia de variados credos religiosos.

²⁷ Ferrajoli, *Manifiesto por la igualdad*, 10.

²⁸ “Etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física”, etcétera.

²⁹ Por ejemplo, desde la perspectiva de la igualdad formal no debería existir una diferenciación entre los ciudadanos pudientes y aquellos pertenecientes a los estratos socio-económicamente deprimidos –sin que sea ilícito que exista esta desemejanza–, pero en lo relativo a la igualdad material se pueden constatar distinciones en cuanto a sus niveles de capacidad contributiva en específico o posibilidades de vida en general.

Es la equidad lo que permite la defensa y mantenimiento de la paz entre los desiguales –que somos todos con respecto a los otros–, y en este contexto se reitera que la igualdad es una ilusión y una abstracción, siendo la equidad aquello en lo que verdaderamente radican los bienes ensalzados por Luigi Ferrajoli: soberanía popular; justicia; desarrollo económico equilibrado y ecológicamente sostenible; solidaridad; libertad, igualdad, y confraternidad.

No puede ser la igualdad el pilar fundamental, sino que lo constituye la equidad, porque las evidentes diferencias antijurídicas no desaparecen con la mera homologación en abstracto derivada de la igualdad formal.

En este sentido, la paridad de trato es en ocasiones lo que impide la igualdad material, porque se parte de una situación que resulta inequitativa al no ser los intervinientes iguales en lo que es relevante jurídicamente.

De hecho muchas de las inequidades se eliminan o atenúan con la distinción jurídica, y no con la mera igualdad, como en las denominadas medidas de acción afirmativa.

Las también denominadas medidas de acción positiva, están inspiradas en el anhelo de la igualdad material entre conciudadanos, pero su finalidad intrínseca es la equidad social.

Tampoco desaparece la inequidad de fondo mientras se utilicen medidas de acción afirmativa –por eso su carácter de temporales–, siendo indispensable no obstante para la consecución de la igualdad material, ya que la equidad requiere de que realmente no sean necesarias;³⁰

Debido a que una sociedad verdaderamente equitativa, sería aquella en la que ya no es indispensable utilizar a la homologación y a la distinción –de naturaleza jurídica– como herramientas para la consecución de la equidad, porque ésta se ha verificado en el diario vivir con total independencia de la abstracción derivada del Derecho.

Por otra parte, ¿cuál es la importancia con respecto al principio de igualdad, de que los servidores públicos que cumplen un rol relevante en la democracia, adopten unas

³⁰ Igualdad formal = reconocimiento y, consagración de cierta y determinada igualdad. Igualdad material = reconocimiento de las diferencias antijurídicas y, promoción de políticas y actuare concretos para subsanar la inequidad de la paridad de trato. Equidad = verificación de lo anterior en todos los contextos y en relación a todos los sujetos relevantes para el Derecho, y la no configuración de otras anomalías relativas a la igualdad jurídica y a la desigualdad jurídica –en contraposición a sus contrapartes, igualdad antijurídica, y desigualdad antijurídica–, de forma sistémica y holística.

decisiones y no otras?, siendo ésta otra interrogante en la que confluyen los temas centrales de esta investigación.

Resolver la pregunta planteada, permite el cuestionamiento del sistema de gobierno imperante en la actualidad en el orbe, y su interrelación con el tópico objeto de estudio referente a la equidad.

Al efecto, hay que advertir sobre la complejidad del tópico, por lo que es necesario el apoyo de doctrina jurídica que haya reflexionado sobre las cuestiones inherentes:

En la declaración de decisiones que afectan a la colectividad política y en la designación de funcionarios con ejercicio anejo de autoridad, a quienes incumbe la gestión de intereses colectivos, se presentan dificultades derivadas de la naturaleza de la colectividad, de la posición de los individuos que asumen el ejercicio de las competencias y del origen y el fundamento que se atribuye a la actuación y las decisiones de esos titulares de los órganos instituidos para realizar las funciones colectivas.³¹

En primera instancia se debe recordar que el principio de igualdad –en general, tanto en su dimensión formal como en la material– es el que permite en las democracias contemporáneas, que todos los ciudadanos por regla general puedan acceder al servicio público de sus respectivas naciones, pero esta manifestación en abstracto de la igualdad formal se encuentra limitada en la realidad fáctica.

Ya que no todos los individuos de la población son idóneos para desempeñar cualquier cargo público, siendo que se ha instaurado el concepto de meritocracia para matizar la igualdad formal y orientarla a la igualdad material, sin que esto resuelva el dilema de fondo relativo a la inequidad de oportunidades.

La igualdad material en este caso concreto puede a lo sumo, combatir y atenuar a través de medidas de acción afirmativa *a posteriori* –posterior a–, pero sin eliminar de raíz el mal inherente; porque sólo si se configurara en la vida social el ideal de la equidad, sólo entonces se podría prescindir de medidas *a priori* y *a posteriori* para corregir las situaciones contrarias en relación a los valores jurídicos consagrados, ya que las condiciones de inequidad no existirían.

La equidad en cambio, requiere que *a priori* –previo a– se adopten acciones tendientes a cambiar las situaciones que originan que no exista una igualdad de oportunidades entre desiguales, lo que a su vez pretende que en un futuro se verifique una libre competencia ideal en relación a ocupar los puestos y funciones públicas después de

³¹ Eduardo Luis Llorens y Clariana, *La igualdad ante la ley: el Estado y sus órganos* (Sevilla: Athenaica Ediciones Universitarias, 2015), 201.

una selección entre iguales que concursan desde posiciones –condiciones materiales de vida por ejemplo– análogas.

Por lo que se puede reafirmar la tesis relativa a que existen estadios en la consecución de la equidad, ya que es útil partir del reconocimiento normativo que es intrínseco a la igualdad formal, y también adoptar correctivos concernientes a las igualdades y desigualdades sociales de carácter antijurídico en aras de la igualdad material; antes de poder conseguir que se constate un escenario de equidad social, que sólo puede ser producto de la confluencia de la verificación de los variados derechos humanos, y para lo que se requiere la configuración de realidades previas.

Se evidencia por lo expuesto, la radical diferencia en cuanto a la complejidad de cada tópico –igualdad formal, igualdad material, equidad–,³² en especial en lo concerniente a su consecución.

Con el exordio de los párrafos precedentes se puede comprender de una manera más acertada la relevancia de la dualidad individuo/sociedad, lo que incide directamente en el análisis de la democracia sustentada en el principio de igualdad, antítesis de una democracia fundada en el pluralismo;³³ porque son las personas aisladamente consideradas las que adoptan las decisiones en el servicio público, y no las masas que se pretende representar, siendo responsabilidad jurídica de las autoridades el accionar en favor de los intereses colectivos; de lo contrario, es decir cuando se actúa –u omite hacerlo– en aras de un beneficio meramente personal, se transgreden los principios democráticos de cualquier índole: igualdad formal, igualdad material, equidad.

Lo que origina una cuestión relevante, y también central en esta investigación, ¿la equidad funciona en el contexto del pluralismo?

La respuesta es una contundente aseveración, y de hecho en el sentido en que se puede afirmar que la equidad funciona mejor cuando se constata en una sociedad con un verdadero pluralismo jurídico, entendido éste como aquel en donde coexisten perspectivas epistemológicas y saberes que respetan los derechos humanos; siendo que, la equidad no pretende la equiparación o simetría absoluta del conjunto humano, sino la convivencia en términos de justicia social.

³² Inclusive es apreciable esta circunstancia de complejidad variada, desde el ámbito lingüístico, como en el momento de efectuar definiciones para cada noción y en el ejercicio de explicarlas; siendo la igualdad formal la que implica menor complejidad, en contraste con la igualdad material que conlleva una complejidad intermedia, y en contraposición con la equidad que presenta una complejidad extremam –en especial para su verificación–.

³³ La síntesis parece ser obvia, una Democracia construida sobre el pilar de la equidad, pero esta obra dialéctica no es el objeto del presente trabajo investigativo.

Por lo que se pueden distinguir también diferentes tipos de democracia de acuerdo a su estructuración y organización inherente, que variará en concordancia a la escala axiológica que implemente el poder constituyente y las fuerzas sociales que lo componen, siendo que:

La relación entre la colectividad y sus funcionarios constituye uno de los aspectos del problema cardinal de la ciencia política, como de toda ciencia social, estrechamente enlazado con el más complejo de la calidad respectiva del individuo y la colectividad, y ha merecido desde antiguo la atención de los que han tratado de dilucidar las razones y las circunstancias de la formación y la continuidad del proceso de la integración política.³⁴

Es por esta causa que el reparto del poder público y la forma específica de efectuarlo, repercute directamente en la esencia del modelo de gobierno y en sus resultados, y es la *ultima ratio* –última razón– por la que los individuos y las sociedades que conforman pueden ser correctamente representados o excluidos del ejercicio –y goce– de sus derechos constitucionales.

Cuando una forma de gobierno no alcanza sus fines intrínsecos, se puede cuestionar su estructuración, e inclusive poner en duda su idoneidad para satisfacer determinados objetivos; y en este sentido las democracias actuales –el poder del pueblo o de la mayoría– le deben mucho todavía a la igualdad formal, a la igualdad material, y sobre todo a la equidad.

Consecuentemente con la aseveración que antecede, se debe explicar porque el Estado fundado en la noción burguesa de igualdad ante la ley que se heredó de la Revolución Francesa, ha fracasado tan estrepitosamente en generar bienestar común –en relación a temas varios, como la redistribución de la riqueza y de los medios de producción por referir sólo un ejemplo, y sin desmerecer logros loables que se han alcanzado–.

Al efecto, es menester comprender el sesgo epistemológico de adoptar como punto de partida un falso dilema entre igualdad y diferencia, siendo que:

Tanto la *homogeneidad* como la diversidad son de hecho ideas muy abstractas y difíciles de distinguir en la vida corriente. Actúan más bien como los polos de un *continuum*, interviniendo al mismo tiempo pero en distintos grados. Solemos hablar de homogeneidad cuando hacemos énfasis en las similitudes entre los individuos y actuamos como si pensarán/se comportarán/aprendieron/esperarán más o menos lo mismo. [...] ³⁵

³⁴ Llorens y Clariana, *La igualdad ante la ley: el Estado y sus órganos*, 201.

³⁵ María Teresa Aguado Odina, *Diversidad e igualdad en educación* (Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2010), 20.

Lo que conlleva afirmar, que al ser los humanos iguales y diferentes entre sí, la homogeneidad y la diversidad radican sólo en abstracciones muy particulares; en la cotidianidad es imposible evitar que en ciertas circunstancias la igualdad ante la ley sea insuficiente para garantizar derechos subjetivos,³⁶ así como es absurdo esperar que el pluralismo y las medidas de acción afirmativa *a posteriori* sean la solución a todos los problemas en este sentido, siendo que habrá que recurrir en ocasiones a la homologación y en otras a la distinción.

Un Estado instaurado en la igualdad ante la ley y en la igualdad formal tiene evidentes limitaciones, por lo que se ha avanzado en el desarrollo de la igualdad material, que tiene al reconocimiento del pluralismo como uno de sus premisas básicas; no obstante, el pluralismo entendido como diversidad puede ser exacerbado es sus implicaciones pragmáticas, con similares riesgos a los que se han advertido en relación a la igualdad aplicada indiscriminadamente; al final se presenta una bifurcación inevitable que puede compendiarse en la siguiente pregunta compuesta –doble– que pretende ser sensata: ¿cuándo debe el Estado imponer una homologación acorde a la igualdad ante la ley, y cuándo debe el Estado promover el pluralismo por ser de carácter jurídico?

En el sentido de la cuestión inmediatamente anterior, se pretende evitar el falso dilema de considerar solamente una de las dos opciones, siendo que siempre debería en virtud de la equidad el sopesarse ambas posibilidades e incluso el generar posturas eclécticas de ser necesario; es por esto que no se defiende ni propugna un Estado sustentado en el principio de igualdad, ni tampoco un Estado fundado en el irrestricto pluralismo, y sí un Estado construido sobre el pilar de la equidad y con independencia de la forma de gobierno que se adopte.

Además, se puede inducir de nuestra interrogante que es imperante que el Estado no renuncie a su rol impositivo y que no abandone su función coercitiva, debido a que deberá ponderar siempre entre la estandarización del monismo jurídico y la ubicuidad del pluralismo.

Y para poder articular idóneamente un Derecho que no se deshaga completamente del monismo a la vez que se nutre del pluralismo, es indispensable comprender de formas

³⁶ Esto dependerá en buena medida del tipo de derechos del que se trate, y de la garantía en concreto que se reconozca a los individuos, porque cada sociedad en particular posee una realidad en la que se reconocen ciertos valores y en la que priman determinados principios jurídicos por sobre otros que podrían ser inclusive soslayados.

profundas que implica la diversidad, y confrontar este tópico constantemente con el relativo a la homogeneidad:

Por otra parte, utilizamos la idea de diversidad cuando estamos teniendo en cuenta la variación individual y no sólo la reconocemos, sino que partimos de ella para diseñar estrategias útiles en las clases y en el ambiente que nos rodea (Guía INTER, 2006).

Homogeneidad significa ser de la misma clase que el otro, estar formado de partes que son del mismo tipo.

Diversidad significa reconocer la complejidad, es decir, definir algo como compuesto de tipos diferentes o formado por distintas partes.³⁷

Sobre los riesgos de un pluralismo hipertrofiado, se puede considerar la siguiente analogía, la que partirá de la noción de los derechos de libertad: siendo que los individuos gozan de aparente soberanía para pensar independientemente, y siendo que resulta para el Derecho absurdo el pretender regular sus fueros internos, y siendo que es posible sólo el distinguir las ideas cuando se manifiestan en el mundo exterior; la libertad de pensamiento es un terreno fértil para el pluralismo jurídico, es decir, para aquel pluralismo que el poder público debe proteger aunque no sea acorde a los discursos y valores estatistas que imperan socialmente; no obstante, cuando se plasma la libertad de pensamiento a través de la libertad de expresión en una manifestación perceptible para el prójimo, las consecuencias de ejercitar estos derechos pueden ser jurídicas o antijurídicas.

En consecuencia con lo que precede, existe un pluralismo que puede ser considerado jurídico y un pluralismo que carece de esta cualidad que es esencial para que el Derecho lo garantice.

Es así que en nuestras sociedades pluralistas, hay formas y formas, y prerrogativas de la dignidad humana que sin embargo pueden ser distorsionadas.

Otro ejemplo al respecto, es el caso de la libertad de asociación de la que gozan los sujetos y colectivos, pero que está limitada y debe estar enmarcada en la juridicidad.³⁸

Es por las razones previamente expuestas, que consideramos que la igualdad material y el pluralismo coadyuvan a la equidad, pero no son tampoco su fundamento exclusivo.

Superar el segundo estadio del proceso socio-histórico que se ha mencionado desde los comienzos de esta disertación, relativo a la igualdad material, y avanzar hacia

³⁷ Aguado Odina, *Diversidad e igualdad en educación*, 20.

³⁸ Sirva el recordar, que existen en las diferentes legislaciones, infracciones penales como las referentes a la asociación ilícita; un paradigma de que el ejercicio de los derechos no es irrestricto, ya que está limitado por el marco jurídico, y vinculado de manera intrínseca a la vida en comunidad y a los objetivos de la sociedad.

una implementación de la equidad como pilar fundamental de los sistemas jurídicos y propulsor a su vez de un Derecho más justo; requiere que se utilicen de forma prioritaria mecanismos de inclusión social, debido a que la marginalidad es un fenómeno imperante en la mayoría de países del orbe, y no esto no es la excepción en Latinoamérica; es en este contexto que se debe reconocer que las realidades de cada Estado no son exactamente coincidentes y no obstante prevalece un común denominador, ya que sin importar el grado de inequidad existente, en todas las naciones –inclusive las que se constituyen en potencias económicas y las que están industrializadas– parece persistir el inconveniente de una disparidad alarmante en cuanto a la acumulación de riqueza material.

La inequidad es en la mayoría de los conjuntos humanos que se conforman, el común denominador que prevalece *ipso facto* –por el hecho mismo, inmediatamente, en el acto– al constituirse las relaciones entre los miembros del grupo, y es además susceptible de acrecentarse y exacerbarse por la natural entropía³⁹ que es inherente a todo ser o proceso.

Sin embargo, existen naciones que se encuentran apenas en el primer estadio, en el de la igualdad formal;⁴⁰ otras están en el segundo estadio, el de la igualdad material, y en muchos casos estancadas en la implementación de medidas de acción afirmativa *a posteriori*;⁴¹ es por esto que se debe acotar que en el mundo no todos los países están en el mismo estadio, y la configuración de sus problemas inherentes a la inequidad es singularísima en cada caso concreto, y no obstante existen factores comunes que permiten

³⁹ La entropía entendida como magnitud del caos, y el caos comprendido como el orden desconocido que tiende a la desorganización con respecto al orden deseado, siendo que la entropía misma no está exenta de la causalidad –inclusive si sus leyes intrínsecas fueran diferentes y variaran con respecto a las que rigen habitualmente– que se contraponen al casualismo.

⁴⁰ Incluso todavía hay Estados, en los que no se reconoce la igualdad formal en todos los aspectos, como en cuanto al sufragio universal –Brunéi, Emiratos Árabes Unidos, Ciudad del Vaticano–; y otros Estados, en que no obstante las prohibiciones jurídicas en la legislación nacional, es común la práctica de formas de esclavitud que soslayan y trasgreden flagrantemente la igualdad material –la República de la India, con un sistema de castas de índole religiosa, que persiste y fomenta la discriminación antijurídica; la República Islámica de Mauritania, en la que las estructuras sociales de tipo tribal, perpetúan la segregación de la población en gran medida por su color de piel; la República del Sudán, en la que los conflictos armados internos, han propiciado la creación de mercados para la venta de esclavos–; además, están los Estados en los que la pobreza material de la mayoría de la población y el desempleo generalizado, fomentan formas de explotación laboral que se pueden categorizar como esclavitud contemporánea o clasificar como servidumbre –en la República del Ecuador por ejemplo, el ignominioso caso de la empresa de capitales japoneses Furukawa Plantaciones Compañía Anónima (C.A.) del Ecuador, en relación al Proceso Jurisdiccional 23571201901605–.

⁴¹ Las medidas de acción afirmativa *a priori*, las que se aplican para eliminar el origen de los problemas sociales que generan desigualdad material, son las únicas que generan transformaciones sociales directamente orientadas a la configuración de un modelo fundado en la equidad; las medidas de acción afirmativa *a posteriori*, siendo que se aplican a los efectos producidos por causas primigenias de las que surgen la desigualdad material, sirven sólo para atenuar las consecuencias de las estructuras y conductas sociales inequitativas.

y hacen válido un mismo discurso de índole sociológico que puede analizarse en el ámbito de la ciencia del Derecho:

En la sociedad actual son numerosas las personas que viven en situación de exclusión social, apartadas del resto de ciudadanos (y no precisamente por distancia física). Son personas a las que no sólo se les niega la posibilidad de disfrutar del bienestar alcanzado por el grupo al que pertenecen, sino también la esperanza de poder acceder a él en un futuro más o menos lejano. [...] ⁴²

No obstante el generalizado reconocimiento de la igualdad formal, las personas continúan sustancialmente separadas entre sí por cuestiones que parecen tan simples como las diferencias abismales en los ingresos económicos, lo que ha conllevado a la estratificación de la sociedad al punto de que es la heterogeneidad –y no la homogeneidad y la cohesión entre sus miembros– su característica principal; la aparentemente simple y cuasi natural distinción en las condiciones materiales de las personas, sumado a las falencias de los Estados para satisfacer derechos fundamentales y para garantizar un mínimo de oportunidades de vida –y de cambio–, ha generado que los individuos de las diferentes clases sociales no pueden entenderse mutuamente en tópicos de interés común que requieren de consenso general; esto debido a que en muchos casos aberrantes, existe una discriminación antijurídica fundada en el dinero que tengas, como por ejemplo en cuanto a la calidad de la educación o de la salud a la que puedes tener acceso en función de los recursos pecuniarios de los que se disponga.

En especial las diferencias en lo referente a la calidad de la educación, han originado que las sociedades actuales sean comparables a una metáfora que se denominará ‘Torre de Babel’, en el sentido que se explicará a continuación; incluso teniendo objetivos en común como sujetos pertenecientes a un mismo Estado o país, las particularidades culturales de los diversos grupos existentes dentro del conjunto total, dificultan nuestra comunicación y comprensión mutua al grado de que se podría volver virtualmente imposible la consecución de finalidades para el bienestar público; lo que a su vez se relaciona con la situación caótica de algunas naciones, en donde no se ha canalizado correctamente el pluralismo existente y en donde se han dispersado tanto los intereses sociales, de manera que resulta muy complicado y difícil el complacer a todos los actores involucrados. ⁴³

⁴² Isaac Merino Jara y María Elena Manzano Silva, *Fiscalidad e igualdad de género* (Madrid: Dykinson, 2012), 85.

⁴³ En el mito bíblico (Génesis 11: 1-9) los seres humanos que hablaban un mismo idioma y que tenían un objetivo en común, fueron diseminados por la faz de toda la tierra al no poder comunicarse

Por lo que la exclusión social adquiere en la contemporaneidad dimensiones atípicas en contraste con sus formas tradicionales, siendo que no es indispensable un distanciamiento físico como manifiesta la cita previa, y tampoco ser expulsado de un grupo en específico.

Perteneciendo a un conjunto humano en particular y siendo reconocido como parte de éste, se puede sufrir discriminación antijurídica, y en estos casos se configura el riesgo de que la vulneración de los derechos no sólo se vuelva constante sino también funcional a los intereses de una parte del grupo; lo que deriva en la siguiente cuestión: ¿el beneficio de una parte del grupo, podría en alguna medida justificar la juridicidad de la exclusión social, al menos en casos excepcionales?

La respuesta debe ser categórica a este respecto, siendo que en ningún contexto debe ser aceptable para el Derecho, el funcionalismo de ninguna exclusión social de carácter antijurídico; el principio de equidad en abstracto no permite que un solo y único individuo se beneficie exclusivamente con el esfuerzo grupal, tampoco es permisible que una minoría explote a la mayoría, ni tampoco es pertinente que las mayorías opriman a las minorías.⁴⁴

Al estar muy arraigada socialmente la problemática intrínseca que se ha planteado, y siendo que la exclusión social es un fenómeno recurrente en la historia de la humanidad, se debe entender que siempre es indispensable accionar contramedidas eficaces para que no se dificulten y distancien más las eventuales soluciones en relación a la órbita de las Funciones del Estado:

Evidentemente no hablamos de una situación nueva ni seguramente de una situación con un fin cercano, pero aun así, los poderes públicos deben actuar en pro de su erradicación¹. Para ello cuentan con diversos instrumentos, si bien es cierto que en tiempos de crisis económica y por ende de relativización moral es difícil concienciar a legislador y ciudadanos de la importancia de su utilización. Y es precisamente en estos momentos cuando las situaciones de exclusión resultan más visibles. [...] ⁴⁵

Otra interrogante relevante, que nos plantea la cita precedente, es: ¿cómo deben actuar los poderes públicos en pro de la erradicación de la exclusión social?

efectivamente entre sí y al no comprenderse mutuamente, y en consecuencia dejaron de ser un mismo pueblo. Esta alegoría podría servir también, para explicar muchas diásporas en las sociedades actuales, en donde la migración masiva se ha convertido en un problema de grandes proporciones.

⁴⁴ En este sentido, considérense las tres formas ideales de gobierno que se corresponden a lo expuesto, y las tres posibles corrupciones que pueden ser subsecuentes: monarquía / tiranía; aristocracia / oligarquía; democracia / demagogia.

⁴⁵ Merino Jara y Manzano Silva, *Fiscalidad e igualdad de género*, 85-6.

El autor de la cita antes referida, anuncia la existencia de múltiples instrumentos para el efecto –sin detallarlos, siendo improbable el consignar una lista taxativa–, pero nos advierte de la correlación directa que existe entre disponibilidad de recursos económicos y posibilidades del actuar estatal.

También se indica que la carencia de capitales para financiar la inversión y el gasto social correspondientes, es tema de debate durante las crisis económicas, constituyéndose en la generalidad de los casos en un pretexto para la relativización de la priorización que se debe aplicar cuando se trata de los conjuntos humanos más vulnerables; resultando de la relatividad en mención una paradoja, ya que cuando más difícil se torna la situación económica en una nación, quienes menos resiliencia poseen son quienes más han sido excluidos socialmente⁴⁶ –evidenciándose con mayor claridad las magnitudes inherentes a la inequidad–.

Las medidas de acción afirmativa son por antonomasia uno de esos instrumentos para combatir la exclusión social, y aunque ya se ha tratado superficialmente sobre ellas, se desarrollará el tópico concerniente en el segundo capítulo del presente trabajo investigativo.

Una vez que se ha proporcionado al lector una dilucidación sobre la naturaleza meta-jurídica de las nociones intrínsecas y cómo se vinculan los tres temas inherentes a este apartado –igualdad formal, igualdad material, y equidad–, se procederá a construir una base epistemológica singular –que se pretende que sea eminentemente jurídica para su idónea implementación por parte del Derecho– en lo concerniente al elemento más relevante en relación a nuestro objeto de estudio, es decir para la equidad –y también para la perspectiva relativa a su aplicación–.

2. De la equidad en general y de su específica realidad en relación al Derecho

Sin negar el vínculo existente entre igualdad y equidad, es indispensable como se ha hecho manifiesto en el tópico anterior –‘**1. De la igualdad formal a la igualdad material, y de la igualdad material a la equidad.**’–, el distinguir epistemológica y conceptualmente ambas nociones relevantes para el Derecho.

⁴⁶ Los recortes indiscriminados en un presupuesto público no son sinónimo de austeridad, siendo que para conseguir una reactivación económica en tiempos de crisis se requiere de una eficiente optimización de los recursos, y de un mayor gasto en inversión que no deje a la deriva al estrato socioeconómicamente más deprimido.

Por lo que, en este orden de ideas y previo a centrarnos en la equidad como valor inherente a la justicia, se aclarará el porqué se tiende a confundir a la igualdad con aquellos dos elementos en mención:

La palabra “igualdad” deriva del latín *aequitas*, que significa uniformidad, nivel, justa proporción, semejanza. Como señala Martínez Tapia, la igualdad constituye un valor supremo e indispensable de toda convivencia, que ha encontrado su expresión más completa en el Estado social de derecho.²⁹ El primer gran defensor de la igualdad fue Herodoto. Uno de sus temas centrales fue la exaltación de la igualdad frente a la tiranía. Para él, el sistema político del hombre libre se caracteriza por la igualdad en su triple dimensión: de *isonomía* o igualdad ante la ley, *isocracia* o igualdad de poder e *isegoría* o igualdad de palabra. [...]⁴⁷

Como se puede observar en la cita precedente, el término igualdad proviene de un vocablo perteneciente a una lengua muerta –el latín–, el mismo que se utilizaba también en la correspondiente comunidad lingüística para la palabra equidad –como se podrá apreciar más adelante–; además, cuando la igualdad se vincula con la ‘justa proporción’, parece asimilarse al elemento justicia; pero se debe advertir que lo hace en un sentido particular y no en un sentido de equivalencia plena, ya que la noción de una justa proporción se puede enmarcar en relación a un determinado caso concreto y en relación a la comparación entre variados casos, y no siempre es la igualdad lo que permite obtener este resultado.

Como se ha manifestado anteriormente, la desigualdad podría ser necesaria para la justa proporción en un caso concreto y es de hecho indispensable cuando se deben resolver casos no análogos, por lo que también es aplicable a su naturaleza el expresar que ‘constituye un valor supremo e indispensable de toda convivencia’; y sin la pretensión de ser excesivamente retóricos, es innegable que el Estado Social de Derecho requiere de la desigualdad de manera fundamental para la consecución de sus objetivos, justamente porque se debe admitir que la población o sus ciudadanos no están *a priori* en una posición de igualdad ni gozan de las mismas oportunidades para su realización personal; el Estado Social de Derecho necesita de una o de varias especies de desigualdades de índole jurídica, que justifiquen axiológicamente y que permitan destinar más recursos públicos a quienes más lo necesitan por su no deseada condición socio-económica, a la vez que se

⁴⁷ Mario Santiago Juárez, *Igualdad y acciones afirmativas* (México Distrito Federal (D.F.): Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México (UNAM), 2007), 13.

exige una mayor contribución –cuantitativa y cualitativa–⁴⁸ a quienes han sido y son más favorecidos por las estructuras productivas de la nación.

Por lo manifestado en el párrafo precedente, es necesario consignar un concepto que explique al menos un poco qué es un Estado Social a nuestro entender, siendo que la siguiente cita nos brinda la información pertinente:

Estado social: El Estado social no es solo un poder regulador sino también gestor y distribuidor. La consecuencia inmediata es la extensión de las políticas públicas desde los tradicionales campos de la educación, la sanidad o la seguridad social, a la intervención en el mundo laboral y económico así como en el urbanismo y la vivienda, el medio ambiente, la cultura y los medios de comunicación social, o la especial protección de los ciudadanos que más la necesitan.⁴⁹

Es cierto, continuando con el contexto histórico que refiere Mario Santiago Juárez, que ante los excesos que conllevan las formas tiránicas es altamente probable que haya quien exalte la igualdad tal y como lo hizo Herodoto;⁵⁰ sin embargo, una vez que todos seamos iguales en general y en abstracto,⁵¹ no por eso todos nuestros bienes jurídicos poseerán similar relevancia entre sí para el Derecho ni seremos todos felices *per se* –por si–; debido a lo ya prolijamente indicado, la justicia no se agota en la igualdad, sino que se construye sobre el pilar de la equidad.

Por lo que, la confusión terminológica que se ha aducido y el uso indiscriminado de los vocablos que se puede originar como consecuencia, derivaría en buena medida de una errónea interpretación de las fuentes clásicas; ya que es posible y altamente probable, que no siempre se haya matizado el alcance y la naturaleza de cada término, en especial cuando se asocia a la igualdad con algo bueno y a la desigualdad con algo malo; y, cuando este no es el sentido de citas como la siguiente, en la que se puede penetrar en la disyuntiva que se configura entre las palabras que se han seleccionado como significantes relevantes de la presente investigación –igualdad, desigualdad, equidad, justicia–:

⁴⁸ Lo cuantitativo entendido como proporcionalidad y lo cualitativo comprendido como progresividad, es decir y respectivamente, igualdad horizontal e igualdad vertical en el ámbito del Derecho Tributario.

⁴⁹ Gorgonio Martínez Atienza, *Constitución Española sistematizada* (El Masnou: Ediciones Experiencia, 2018), 53.

⁵⁰ Conocido también como Heródoto de Halicarnaso (aproximadamente 484-425 antes de Cristo; nacido en la antigua ciudad de Halicarnaso en la actual Turquía; probablemente muerto en la ciudad de Turios en Calabria, o en la ciudad de Pella en Macedonia), fue un historiador y geógrafo de origen griego, a quien se le ha atribuido ser el fundador de la Historia como ciencia con especial repercusión en Occidente.

⁵¹ Porque como ya se ha explicitado, nunca seremos iguales en todo y a efectos pragmáticos al menos que seamos idénticos –o el mismo ser–, e inclusive se debe indicar que resultaría odioso para el Derecho imperante y para las ciencias jurídicas la imposición del igualitarismo sin distinción.

Por su parte, Anaximandro y Heráclito concebían la igualdad como un componente esencial de la idea de una justicia cósmica.³⁰ Sin embargo, la verdadera especulación sobre el significado de la igualdad se inicia con Aristóteles. En su pensamiento encontramos una serie de ideas que forman el patrimonio de la cultura jurídica contemporánea. En primer lugar, la vinculación de la igualdad a la justicia y la formulación de la siguiente regla: “Parece —dice el filósofo— que la justicia consiste en la igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es en efecto, pero no para todos, si no para los desiguales”.[...]52

Si se analiza el texto que antecede, se puede concluir que para los filósofos Anaximandro⁵³ y Heráclito⁵⁴ la igualdad es uno de los componentes de la noción de justicia universal, pero no necesariamente el único; Aristóteles⁵⁵ es sobre este tema aún más fecundo en cuanto a su aporte al Derecho originado en la civilización occidental, ya que no sólo relacionó a la igualdad con la concepción de justicia, sino que también desarrolló principios de índole jurídica que ilustran de manera precisa el vínculo entre ambas categorías cognoscitivas; el mérito de Aristóteles radica en que explicó de forma aforística cuando debe operar la igualdad y cuando debe aplicarse la desigualdad para la consecución del fin inherente, siendo que no limita la justicia a uno sólo de estos elementos, y siendo que por el contrario se resalta la naturaleza circunstancial que tienen en relación al valor supremo que se asocia con mayor pertinencia a la equidad.

Por las razones y por la argumentación expuesta, se justifica nuestra tesis relativa a la necesidad de distinguir entre igualdad y equidad, y en lo concerniente a asimilar sólo este último término con el referente a la justicia.

Consecuentemente con lo anterior y ante el dilema configurado, se procederá a desarrollar el tópico equidad desde una perspectiva general —el Derecho— y desde una visión específica —el Derecho Tributario—, creando una teoría y apreciaciones al respecto

⁵² Juárez, *Igualdad y acciones afirmativas*, 13.

⁵³ Filósofo y geógrafo griego (aproximadamente 610-546 antes de Cristo; nació y vivió en la antigua ciudad de Mileto en Jonia), discípulo del célebre Tales de Mileto, su obra versa en torno al *Ápeiron* —entendido como un principio abstracto que se refiere a lo infinito, a lo que no tiene límites, a lo que no está determinado— como origen del cosmos.

⁵⁴ Denominado también como Heráclito de Éfeso (aproximadamente 535-470 antes de Cristo, en la antigua ciudad de Éfeso en la actual Turquía), ‘El Oscuro de Éfeso’, y ‘el filósofo llorón’ en contraposición con Demócrito de Abdera que recibió a su vez el epíteto de ‘el filósofo risueño’; fue un filósofo griego categorizado como presocrático, cuyas teorías versan entre muchas otras cuestiones sobre el *Logos* concebido como una ley universal y sobre los opuestos como elementos constitutivos de la unidad absoluta, caracterizada su cosmología por la noción de cambio y por la representación de sus implicaciones a través de metáforas relativas al fuego como principio inherente a la naturaleza.

⁵⁵ Filósofo griego (384-322 antes de Cristo; nacido en Estagira y muerto en Calcis, ciudades en ese entonces pertenecientes al Reino de Macedonia), formado en la Academia de Atenas y en donde tuvo como maestro a Platón, que se destacó por sus variados estudios y por sus aportes a diferentes ciencias.

en función de la siguiente epistemología que propone el autor del presente trabajo investigativo.

2.1. Equidad –y algunas connotaciones constitucionales y tributarias–: Definición, características, alcance, y contenido mínimo

La equidad es una noción abstracta, es decir, que posee una realidad independiente en relación a los casos concretos; y no obstante, tiene también una realidad específica en todos los ámbitos del Derecho, siendo a su vez uno de los elementos concernientes a esta ciencia que más se vincula axiológicamente a lo jurídico y a la justicia; en este último sentido –la equidad y la justicia– son también valores generales de todo ordenamiento normativo, y por esta causa y las antes explicitadas son semejantes entre sí, mientras en cambio se debe recordar categóricamente que no son en absoluto asimilables a la igualdad.

Por otra parte, actualmente es ineludible que el término tributo se vincule a lo jurídico, debido a que el Estado ha establecido normativamente un monopolio de esta institución –entendida de una precisa forma⁵⁶ que es coherente con el Estado de Derecho y sus evoluciones posteriores–,⁵⁷

Siendo que la equidad en general se constituye en un concepto relevante en el Derecho, se ha manifestado como un principio, que puede adoptar singularidades dependiendo de la esfera jurídica en que se aplique; la equidad tributaria resulta así, indiscutiblemente, de naturaleza jurídica y específica.

Adquiere incluso mayor trascendencia en este contexto la equidad, cuando es consagrada en una Constitución o Norma Suprema, y en el Derecho Tributario una de las maneras más efectivas de priorizarla es la de establecerla como principio del régimen o sistema impositivo;⁵⁸ como principio constitucional, la equidad tributaria posee la mayor

⁵⁶ El tributo comprendido como figura jurídica, es decir como una imposición estatal que tiene límites ciertos y que está predeterminada por el marco normativo vigente, y no equivalente en absoluto a las exacciones arbitrarias o discrecionales que se exigían de forma generalizada en el pasado a través del ‘derecho del más fuerte’.

⁵⁷ De manera similar ha acontecido con otras formas de manifestación del poder que han sido coaptadas por los Estados contemporáneos, como es el caso relativo a imponer sanciones a través de un Derecho Penal, originándose en este ámbito el denominado ‘monopolio de la fuerza’. Lo que tienen en común estas apropiaciones por parte del poder estatal y mediante el Derecho, de lo tributario y de lo penal –que antes no se constituían como una facultad/potestad exclusiva del sector público–, es que la exclusión del sector privado y de los individuos particulares es indispensable para consolidar un fuerte poder central de gobierno que es una de las características fundamentales del Estado Nación.

⁵⁸ En el presente trabajo investigativo se distinguirá entre ‘régimen tributario’ y ‘sistema tributario’, siendo que la formalización del principio jurídico de equidad tributaria y su verificación en la actividad impositiva del Estado, definirá el escenario en el que nos encontremos a este respecto.

jerarquía normativa posible dentro de un Estado, y se asegura estar presente de manera ubicua más allá de su mera literalidad; siendo que para una mejor comprensión de esta última aseveración, vale recordar que los cuerpos –o conjuntos– normativos suelen al menos dissociarse en reglas y principios –y sin menoscabo de que se han concebido otras estructuras⁵⁹ concernientes al funcionamiento intrínseco del Derecho como ciencia–, lo que implica que la equidad tiene como principio jurídico un alcance mayor que el derivado de la subsunción que opera para las normas que contienen simples reglas que sólo se deben aplicar –generalmente⁶⁰– cuando se verifica el presupuesto de hecho.

Al respecto de lo enunciado en el párrafo anterior y a manera de acotación epistemológica, en relación a la existencia de otras categorías cognoscitivas aparte de las típicas normas reglas y normas principios, se puede citar la siguiente normativa jurídica que plasma un paradigma diferente al estándar –se resaltarán con negrita, cursiva, y subrayado lo más importante en función al argumento que se pretende validar–:

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo 1.

1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, ***que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.***
2. La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado.
3. La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria.⁶¹

Y retomando la cuestión central que se está desarrollando, en nuestro país la equidad tributaria fue recientemente incorporada como principio jurídico en la Constitución de la República del Ecuador promulgada el día 20 del mes de octubre del año 2008, sustituyendo al de igualdad que regía hasta entonces en lo relativo al ámbito impositivo.

Nociones primordiales para entender a la equidad tributaria, como principio constitucional, serían las relativas a lo siguiente: equidad en general y su adaptación al

⁵⁹ Considérese el caso de la vigente Constitución española de 1978, en la que se ha consagrado una tercera categoría cognoscitiva, la de los denominados valores superiores del Ordenamiento Jurídico; véase el numeral 1 de su artículo 1. Otro ejemplo apreciable, es el de los autores doctrinarios que añaden a la tipología ya clásica fundada en la diferenciación entre normas principios y normas reglas, la categoría de normas que contienen directrices políticas.

⁶⁰ Existiendo excepciones, como cuando el ordenamiento jurídico autoriza expresamente la utilización de la analogía como método para aplicar reglas a casos no contemplados por la tipicidad normativa, lo que sirve en el Derecho para obtener resultados favorables ante anomias y siempre que sea legítimo en aras de mejorar la situación jurídica de una persona.

⁶¹ España, *Constitución española*, Boletín Oficial del Estado (BOE) 311, 29 de diciembre de 1978, art. 1.

ámbito tributario, qué es un principio jurídico, e inclusive cuál es la diferencia esencial entre Constitución y Constitucionalismo; en este documento investigativo se trata un poco de todo aquello, y se explican sucintamente estas temáticas, en aras de moldear la concepción de la equidad que se pretende idealizar.

Finalmente y antes de concretar lo concerniente a este subtítulo, se precisará un límite –de especie epistemológica– entre la igualdad y la equidad, y más exactamente entre la igualdad material y la equidad; la delimitación propuesta es indispensable, ya que no se ha definido hasta ahora cuál es el hito o punto clave para separar los ámbitos de ambos elementos conceptuales, siendo que debería existir un tópico de confluencia en donde habitualmente ambas nociones se aproximan más que en cualquier otra circunstancia; y la figura jurídica que se configura como un tipo de nexo entre la igualdad material y la equidad, a la vez que se constituye como el pináculo de la igualdad, es la igualdad de oportunidades entendida como se explicita a continuación:

La igualdad de oportunidades pretende nivelar el terreno de juego de la competición social para que los individuos tengan opciones idénticas —o, al menos, equivalentes— de acceder a las posiciones sociales relevantes. En eso consiste la igualación de las oportunidades más allá de la garantía de una mera igualdad formal o jurídica. Para que el juego de la competición social sea realmente justo, no sólo debe haber reglas idénticas para todos: también hay que nivelar las condiciones de juego para que nadie inicie la competición con una carga o una penalización heredada en forma de desigualdad social o natural. La igualdad de oportunidades se identifica, en sus versiones más ambiciosas, con ese objetivo. Sin embargo, dicha nivelación es, en su sentido estricto, imposible e indeseable. Y eso convierte a la igualdad de oportunidades en un sueño tan hermoso como retórico.⁶²

Aunque *prima facie* –a primera vista– la igualdad de oportunidades y lo que implica, es un contexto ideal que pareciera pertinente aplicar en relación a lo jurídico y, a lo que es concordante con los fines sociales del Derecho que lo orientan al bienestar común; la igualdad de oportunidades en *stricto sensu* –sentido estricto– requeriría que se disponga de todos los recursos económicos posibles para el efecto, no sólo de los públicos sino también de los privados, y eso resultaría una aberración para la gran mayoría de los individuos que componen el delicado tejido de las sociedades contemporáneas; utilizando sólo los bienes públicos, es virtualmente imposible la consecución de una plena igualdad de oportunidades como bien lo expone el autor español antes referenciado, siendo que sería inevitable fracasar en el intento de contrarrestar con limitados recursos todas las

⁶² Ángel Puyol González, *El sueño de la igualdad de oportunidades* (Barcelona: Editorial Gedisa, 2010), 43.

desigualdades sociales originadas de la posesión o apropiación de las diversas manifestaciones de la riqueza material.

Existiendo desigualdades sociales y desigualdades naturales, en razón de esta disertación se deben acotar conceptualmente estos términos, para un mayor entendimiento en lo posterior de lo que se irá indicando; a este respecto, las desigualdades sociales se definirán como aquellas que se originan por factores externos a las personas en sí –como la idiosincrasia o la cultura de la civilización/colectivo en el que desarrollan sus vidas; el dinero del que dispongan; la educación que hayan tenido; etcétera–, mientras que las desigualdades naturales se precisarán como los factores internos que son intrínsecos a las personas –como el temperamento o el carácter individual; las patologías propias; la capacidad de asimilación del conocimiento, etcétera–; ambos tipos de desigualdades no son *per se* –*por si*– antijurídicas, pero circunstancialmente pueden configurarse como una situación indeseable para el Derecho, y en consecuencia ser combatidas para su atenuación o eliminación.

En el ser humano las desigualdades sociales y las desigualdades naturales son ineludibles *a priori*, e inconvenientes socialmente el suprimirlas totalmente *a posteriori*, ya que sirven para garantizar el funcionamiento de las estructuras organizativas que son acordes a los sistemas imperantes; en este sentido la igualdad de oportunidades no podrá jamás sustituir a la necesidad de equidad, porque la mayoría de personas no desean la homologación absoluta de las condiciones de vida de la población, y porque las sociedades promueven abiertamente una distinción de clases que satisface a los grupos de poder dominantes y a quienes son favorecidos por el *statu quo* –estado actual– que se ha constituido; la igualdad de oportunidades en sentido estricto, es en última instancia por las razones explicitadas, antidemocrática –porque afectaría libertades y prerrogativas de carácter personalísimo, como por ejemplo el afán de acumular riquezas materiales o inmateriales– y contraria a la meritocracia –porque alcanzarla depende también del esfuerzo individual–.

Si se aplicara la igualdad de oportunidades en *stricto sensu*⁶³ –sentido estricto–, inclusive si se admite como premisa que los excluidos socialmente y los individuos menos favorecidos por el aparato estatal, podrán finalmente mejorar sus condiciones de vida

⁶³ Lo que significaría una aproximación a ciertas formas del comunismo como ideología, en especial las que se fundamentan en las nociones de lucha de clases como contexto histórico-dialéctico, y que se orientan a la desaparición de la propiedad privada para la redistribución de los medios de producción de una nación.

hasta estándares aceptables y en concordancia con la noción de dignidad humana; la mayoría de las personas que componen las democracias actuales se opondrían, debido a que lo que es idóneo para la equiparación de la población en cuanto al ejercicio real de sus derechos, no necesariamente es adecuado para todos;⁶⁴ lo que es idóneo para el *status quo* y para la mayoría de los ciudadanos, es ineludiblemente inadecuado para las minorías históricamente marginadas, lo que representa clara y explícitamente la paradoja inherente a la democracia como forma de gobierno.

Porque el actuar del Estado Social debe tener un límite en la praxis, porque lo que pretenden proteger los poderes constituyentes es a la colectividad antes que a la individualidad,⁶⁵ y porque es indispensable que no se alteren las prioridades de los grupos que ostentan el poder político; por estas razones el ‘Estado Democrático’, comprendido en ocasiones irónicamente como se enuncia a continuación, se alza como el baluarte de las mayorías:

*2 Estado democrático: El principio democrático reconoce la soberanía popular y la supremacía constitucional, e implica que ello se proyecte como una realidad constante. Asimismo, la democracia se fundamenta en la aceptación de que la persona humana y su dignidad son el inicio y el fin del Estado, por lo que, su participación en la vida política, es indispensable para maximizar el respeto a la totalidad de sus derechos constitucionales.*⁶⁶

En virtud de lo expuesto, es que las perspectivas de la igualdad que tanto priorizan las democracias modernas en general, y a las que a su vez intentan falazmente otorgarles el rasgo de apodícticas; no nos satisfacen completamente en lo personal, y es por lo que promovemos el cuestionamiento del *status quo* –y de sus distorsiones sistémicas, y de sus anomalías estructurales–, para que los seres humanos –inclusive individualmente y, no sólo como abstracción o como especie– puedan ser favorecidos por la implementación de

⁶⁴ Un lamentable ejemplo es lo que acaeció hace poco en nuestro país, en relación a la muerte de dos infantes –Amberly Noemi Vélez Alvarado e Ian Yadiel Rivera Solórzano–, que no pudieron salvar sus vidas porque el Estado de la República del Ecuador consideró que no es urgente ni prioritaria la adquisición de medicina en ciertos casos excepcionales –con estos decesos, ahora sólo quedan dos casos reportados en nuestra nación, de infantes con la rara enfermedad que padecían los difuntos–; los infantes sufrían de una patología denominada ‘atrofia muscular espinal tipo 1’ o ‘la enfermedad de Werdnig Hoffmann’, y requerían para continuar viviendo del medicamento patentado como ‘Zolgensma’, cuyo precio de mercado equivale al valor económico de aproximadamente el 0.00006 del total del Presupuesto General del Estado para el período fiscal del año 2021.

⁶⁵ Siendo uno de los presupuestos deontológicos de los Estados Democráticos, la primacía del bienestar común por sobre el bienestar individual, al extremo de que el mensaje intrínseco radica en que los sujetos particulares son susceptibles de ser sacrificados en aras de mantener ese determinado *status quo* que permite la autocomplacencia de las mayorías.

⁶⁶ Martínez Atienza, *Constitución Española sistematizada*, 53.

nociones referentes a la equidad que permitan una aproximación a una justicia que es más indispensable y más anhelada por quienes están más necesitados de ella.

2.1.1. Definición de equidad

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española (RAE), ofrece varias definiciones sobre el término del que versa este apartado, constandingo en el mismo la siguiente entrada:

equidad

Del lat. *aequitas*, *-ātis*.

1. f. Igualdad de ánimo.
2. f. Bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.
3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.
4. f. Moderación en el precio de las cosas o en las condiciones de los contratos.
5. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.⁶⁷

La acepción del numeral 1., referente a la ‘igualdad de ánimo’, denota una cualidad de paridad y constancia; en este sentido, la equidad se puede traducir en un trato esencialmente invariable e indistinto, que se adapta a los casos concretos;⁶⁸ es decir, la igualdad de ánimo se entiende como la aplicación de las mismas reglas generales del juego para toda la posible casuística, sin perjuicio de las matizaciones pertinentes a cada evento en particular.

La segunda definición coincide con la primera, en cuanto la habitualidad se traduce no en la igualdad de trato que podría implicar la equidad sino en la constancia en el tiempo de los criterios de equidad, lo que refuerza la impresión de un contenido esencial en este concepto; sin embargo, se incorporan en la primer parte de esta acepción valores de índole ética como los relativos a la bondad y a la templanza, lo que debe ser analizado en el ámbito axiológico.

Así, la bondad se constituye en un objetivo inherente a la equidad, lo que la distingue de una aplicación mecánica o deshumanizada de la norma en general –o de la ley en específico–; y por otra parte, la templanza sería la moderación necesaria para la

⁶⁷ Real Academia Española (RAE), “Equidad”, *Diccionario de la Lengua Española (DLE)*, 2021, párr. 1, <https://dle.rae.es/igualdad?m=form>.

⁶⁸ Esta segunda conclusión, la consideramos intrínseca al concepto de equidad, aunque la primera definición tratada no informe directa y explícitamente sobre ella. Cuando se utiliza el vocablo ‘esencialmente’, se quiere indicar que en sustancia o principalmente el trato debe ser igual, pero diferente quizá en forma respecto a las necesidades particulares de la variable casuística que se puede presentar.

consecución de la expresada finalidad, ya que la bondad requiere de una medida adecuada.⁶⁹

La segunda parte de la definición tratada confirma la existencia de un elemento meta-jurídico –llámese deber o conciencia–, que se supone superior en el plano axiológico al formalismo jurídico y a la literalidad de la norma, lo que implicaría una flexibilización de lo positivo en aras de la consecución del fin deontológico del Derecho.⁷⁰

La tercera acepción, centra al lector en el debate clásico entre *iusnaturalismo* e *iuspositivismo*, y sólo es aquí relevante en tanto que recuerda un punto radical de la controversia que sirve para contextualizar una concepción histórica sobre la equidad; en este sentido, esta definición es evidentemente naturalista y, contrapone a la equidad y a la legislación producto de las normas escritas por el ser humano.

La cuarta definición, es a nuestro entender, una muestra clara de una aplicación y de una noción específica derivada de un concepto general de equidad; en este caso, referida al ámbito mercantil y al ámbito contractual, lo que pone de manifiesto la adaptabilidad y versatilidad del contenido semántico del vocablo concerniente.

La última acepción, está muy arraigada en la cultura y en la experiencia jurídica del mundo occidental, e incluso es utilizada como un referente ideológico de lo que deben ser el Derecho y la justicia; en esta definición se puede reconocer que a la equidad se la considera un atributo subjetivo, una virtud del individuo, que consiste en una especie de justicia retributiva.⁷¹

En el contexto del párrafo precedente, la justicia retributiva se debe entender como aquella que obliga a la reciprocidad para configurar la equidad en relación a una persona, es decir a la correspondencia mutua entre lo que idealmente⁷² se debería entregar en función de lo que se recibe; lo que implicaría actuar de conformidad con una justa medida, dependiendo de quién sea el receptor de la conducta, y en el ámbito del Derecho

⁶⁹ La bondad se configura en relación a ciertos fines, y por esta razón es menester que éstos se logren de forma idónea, ya que de lo contrario se estaría ante algo pernicioso que no permitiría obtener lo que se ha pretendido como bueno.

⁷⁰ Considero que la finalidad ontológica del Derecho es la dominación social –para bien o para mal–, mientras que la finalidad deontológica del derecho es ineludiblemente la justicia de carácter social – en contraposición a una justicia de índole individual, que como se ha expuesto antes, no tiene una cabida estructural en las democracias contemporáneas–.

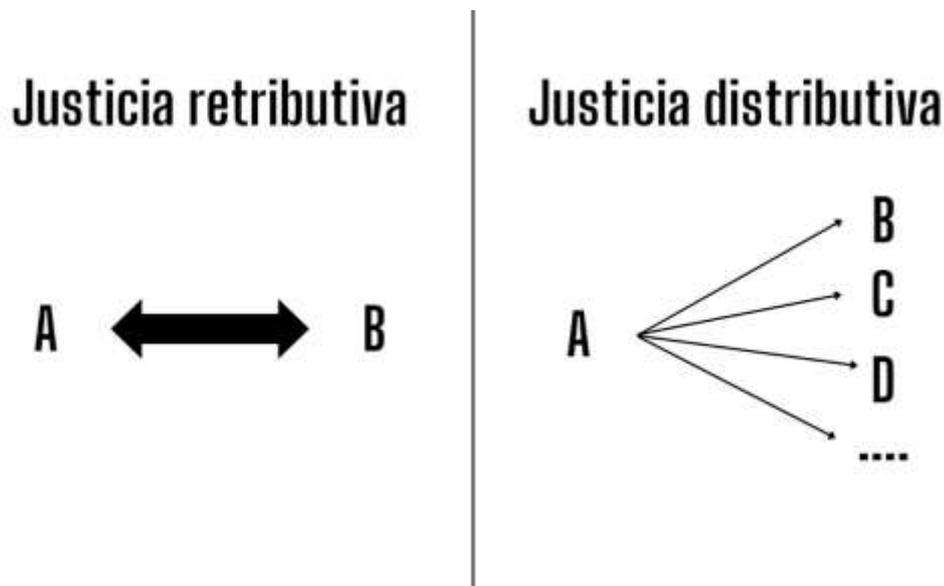
⁷¹ Por la que las personas deberían otorgar a otras, en virtud de la equidad, lo que les corresponda en cuanto a un nexo de causalidad y a una dimensión de proporcionalidad/progresividad.

⁷² En escenarios no ideales como los que son parte de la cotidianeidad, cuando no se entrega ni se recibe lo que configura la equidad, la justicia retributiva se puede cuestionar; no obstante, se debe considerar que la equidad obedece a principios inmutables fundados en lo justo, por lo que la aplicación de la justicia retributiva debe tener siempre un resultado ideal en cada caso en concreto para su consecución.

en específico también atendiendo a las circunstancias jurídicamente relevantes para la decisión de carácter interpersonal.

El concepto de justicia retributiva puede entonces contraponerse a la noción de justicia distributiva, siendo que la justicia retributiva significa una relación de sujeto a sujeto, mientras que la justicia distributiva implica una relación entre un individuo con un conjunto de seres.

A continuación un gráfico explicativo para distinguir la esencia estructural de la justicia distributiva y de la justicia retributiva:



La justicia distributiva se configura cuando se entregan bienes o cuando se reparten cargas a un conjunto de sujetos en razón de una idónea división para fines loables, sea que las asignaciones se efectúen en virtud de la proporcionalidad o de la progresividad, considerando que para la equidad aplicada en el Derecho la finalidad intrínseca es la equiparación de los menos favorecidos para que gocen de oportunidades similares en relación a quienes poseen ventajas personales y a quienes generalmente han sido beneficiados por las estructuras sociales imperantes –las que en considerable medida se han constituido de facto y en muchas ocasiones al margen de los valores jurídicos consagrados discursivamente en las legislaciones–.

Por lo que, se pueden establecer distinciones y similitudes entre ambas justicias enunciadas, entre la justicia retributiva y la justicia distributiva.

La justicia retributiva se orienta a un equilibrio –prestacional o contra prestacional– de índole interpersonal entre dos sujetos, en el que uno de ellos debe actuar

de conformidad a un antecedente vinculado a las acciones relevantes del otro, constituyéndose un contexto de partida que se debe evaluar para adoptar una decisión con independencia⁷³ de otras interacciones con otros individuos.

La justicia distributiva pretende el equilibrio –prestacional o contra prestacional– de índole multi-personal, entre un sujeto central que debe repartir cargas o bienes, y varios individuos que están supeditados a la conducta de aquel y que comparten como característica común el pertenecer a un mismo conjunto; las actuaciones del sujeto central en virtud de la justicia distributiva, deben fundamentarse en la naturaleza de los bienes/cargas que deben asignarse en correlación con los méritos/capacidades personales de los miembros del conjunto, y además debe constatarse armonía y mesura cuando se evalúe el fenómeno en su integralidad.

Las similitudes entre la justicia retributiva y la justicia distributiva, radican en que ambas tienen como objetivo el equilibrio de relaciones interpersonales –sean bilaterales o multilaterales como ya se ha explicado– y además ambas pueden utilizar la proporcionalidad y la progresividad como instrumentos para lograr sus fines intrínsecos, siendo que como son formas de justicia comparten un núcleo esencial derivado de la axiología jurídica y también en la ciencia del Derecho.

Cuando se utiliza la expresión ‘justicia retributiva’ y la expresión ‘justicia distributiva’ en el contexto de la disertación objeto de la presente tesis, se lo efectúa para especificar los dos componentes de la ‘justicia particular’ en el sentido de la siguiente cita y de la obra del filósofo Aristóteles, siendo que:

La búsqueda de la igualdad ha estado relacionada con la justicia. Ya Aristóteles formula la clasificación de la justicia, distinguiendo entre justicia general o legal —que propiamente no es una especie de justicia, sino una virtud general que encierra todas las virtudes— y la justicia particular, cuyo objeto es “lo igual”, y que trata de lograr la igualdad entre los hombres. A esta justicia particular la divide, a su vez, en justicia distributiva, que tiene por finalidad distribuir las cargas y los bienes entre los hombres de la sociedad según una igualdad proporcional, y la justicia “correctiva” o “conmutativa”, que obliga a dar a cada uno lo suyo en perfecta igualdad entre el dar y el recibir.^{[...]74}

⁷³ Porque la justicia retributiva se verifica en relaciones bilaterales y no en relaciones multilaterales, lo que significa que la decisión que se adopte para configurarla en cada caso en concreto no debería considerar factores externos a la interacción de sujeto a sujeto, y sin perjuicio de que se puedan examinar y evaluar diferentes interrelaciones personales conformadas cada una por dos intervinientes en aras de establecer el grado en el que se ha cumplido en cada evento.

⁷⁴ Juárez, *Igualdad y acciones afirmativas*, 13-4.

Antes de efectuar el análisis de la cita precedente, se debe explicar que pese a que no se utiliza el término ‘justicia retributiva’, ésta equivale a la justicia conmutativa de la que trata Aristóteles.

Resulta que la búsqueda de la igualdad, inclusive cuando se la ha obtenido, no ha logrado encontrar la tan ansiada justicia que se pretendía; una razón más para replantear la cuestión inherente, porque la pregunta no debería ser ¿cómo constituir la justicia a través de la igualdad?, sino ¿cómo configurar una justicia fundada en la equidad?

Porque si se analiza la cita que antecede, la justicia puede ser general⁷⁵ o particular, y ésta a su vez se ha bifurcado en justicia distributiva y en justicia retributiva/correctiva/conmutativa; la justicia general es la que se configura por la universalidad de todos los casos, y es absoluta en el sentido de que no los considera a éstos como eventos aislados, sino como elementos constitutivos de un conjunto que se juzga holísticamente; la justicia particular es la de los casos en concreto, es relativa porque considera aisladamente cada evento para juzgarlo por separado, sin que se establezca un ejercicio efectivo de comparabilidad entre los diferentes elementos del conjunto o entre la totalidad de la casuística.

Cuando se expresa que la justicia particular pretende la igualdad del ser humano, sólo se debe entender esta aseveración como equiparación en su dignidad o valor intrínseco, ya que cualquier otra interpretación a este respecto de igualdad/igualitarismo como justicia sólo conlleva una paradoja representada por la inevitable inequidad que se originaría.

En este sentido la justicia distributiva equivale a proporcionalidad en sentido estricto, en el contexto de exigir responsabilidades u otorgar derechos, evocando afinidad con la igualdad formal; mientras que la justicia retributiva/conmutativa/correctiva, pondera las diferencias entre lo que los sujetos aportan al Estado y lo que perciben de éste, con la finalidad de equilibrar las situaciones ventajosas en contraposición a las que son desventajosas –y viceversa–.

Por estas razones la justicia particular –conformada por la justicia retributiva y por la justicia distributiva–, es aquella que distribuye proporcionalmente o progresivamente, a la vez que conmuta/corrigue distorsiones sistémicas con equiparaciones por intermedio de la igualdad formal y de la igualdad material.

⁷⁵ Sería pertinente no comprender el término ‘justicia legal’, como vinculado a la ley como tipo de normativa jurídica con un cierto grado de prelación relativo a la escala que determina la supremacía en un orden preceptivo, sino como referido a una especie de principio absoluto y universal.

A continuación otras definiciones de equidad, que a diferencia de las obtenidas en el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española (RAE) y que se centran en la etimología/usanza del vocablo, se fundamentan en conceptos doctrinarios desarrollados en la ciencia del Derecho:

equidad (FILOSOFÍA). **1.** Justicia del caso particular. **2.** Llamada también *epiqueya*. **3.** **Aristóteles** sostiene que es la rectificación de la ley cuando se muestra insuficiente por su carácter universal, es decir, considera a la equidad la corrección de una ley en la que adolece por su índole general.

La equidad ha tenido un papel extraordinario a lo largo del tiempo para la formación del derecho; así, se encontrará una equidad legislativa junto a la equidad judicial, basada en la aplicación que se realizaba de la equidad en las magistraturas. En el derecho romano, ésta era aplicada y le otorgaba un gran valor, debido a que los jurisconsultos utilizaban la equidad en los litigios en los cuáles intervenían. [...] ⁷⁶

La cita precedente nos informa que el concepto referente a la equidad ha sido desarrollado en diversos ámbitos del conocimiento, siendo relevantes para nuestro trabajo investigativo las nociones filosóficas y las nociones jurídicas, ya que se constituyen en el fundamento epistemológico que se ha utilizado para esta tesis; en este contexto, se puede acotar que la epiqueya o equidad es equivalente a una justicia relativa, lo que significa que la equidad es la justicia del caso particular en armonía con la justicia absoluta o general que es el conjunto que comprende toda la casuística; por lo que se puede entender que la aplicación de la equidad en el Derecho, implica la adecuación de las normas jurídicas a circunstancias fácticas que son concretas, y esta adaptación pragmática/funcionalista sobrepasa a la simple subsunción como método.

Y la equidad que se propugna es versátil y se utilizable en todos los aspectos de la experiencia jurídica, no sólo en el campo de lo legislativo y de lo judicial, siendo que:

- [...] **4.** Pueden considerarse distintas clases de equidad en atención a diferentes criterios:
- a) Por su relación con el Derecho:
 - *Equidad constituyente*: equidad natural o ideal.
 - *Equidad constituida*: equidad, positiva, jurídica, legal o civil.
 - b) Por su naturaleza y formas de inspiración y revelación:
 - *Equidad subjetiva*: nacida de la apreciación individual del juez.
 - *Equidad objetiva*: responde a criterios supraindividuales.
 - c) Por el órgano que la aplica. Así, de legisladores, jueces, partes de los negocios jurídicos, etc. La más importante es la judicial.
 - d) Por su finalidad en relación con las normas de derecho:
 - *Equidad individualizadora*: es el sentido más amplio.
 - *Equidad suavizadora*.
 - e) Otros tipos de equidad:

⁷⁶ Martínez Morales, R., *Diccionario jurídico general: segunda edición* (Ciudad de México: IURE Editores, 2022), 456.

- *Correctora*: en relación con el derecho vigente.
- *Arbitral*: en el derecho discrecional.
- *Supletoria*: en caso de existir una laguna legal (**Arthur Kaufman**).⁷⁷

Las diferentes tipologías propuestas por la doctrina jurídica en relación a la equidad, sirven para corroborar la versatilidad como una de sus características, tópico que se explicará un apartado posterior; además, tampoco es indispensable para las finalidades de este documento, el desarrollar todo lo que significan las clasificaciones expuestas; sin embargo, se han enunciado las diversas clases de equidad para que el lector conozca sobre lo extenso que puede ser el debate concerniente a la equidad, y también para justificar la necesidad de acotar el desarrollo conceptual del término.

Otro elemento importante que se debe analizar sobre la dogmática relativa a la equidad, es el concerniente a su aplicación como principio jurídico y cómo opera en las legislaciones para su consecución, por lo que se utilizará la siguiente cita como ejemplo:

5. El art 14 constitucional^[78] prevé que *en los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.*

Los principios generales de derecho se identifican no sólo con la equidad, pero usualmente se les considera incluidos en ella.⁷⁹

La equidad resulta así en las legislaciones, en un precepto normativo de aplicación obligatoria por su ubicuidad, sea que se haya establecido explícitamente su forma de operar o sea que no se haya determinado nada al respecto; ya que la aplicación de la literalidad de la norma jurídica, además de que ésta debería estar redactada con fundamentos que verifiquen este principio, no puede ser mecánica sino que debe ser siempre un ejercicio cuyo objetivo sea un efecto equitativo en cuanto a la generalidad de casos; siendo que la interpretación jurídica de la legislación, sólo sería prescindible si la literalidad de la norma aplicada con rigor al caso concreto, no genera una contradicción con las finalidades inherentes del Derecho en cuanto a proteger bienes –materiales o inmateriales– consagrados y si no se origina una distorsión en relación a la esencia sistémica que tiene todo ordenamiento regulador.

En lo referente a la posibilidad de una anomia, hay legislaciones como la ecuatoriana que prohíben que los servidores públicos –inclusive los de la Función

⁷⁷ *Ibíd.*, 456 y 457.

⁷⁸ No es indispensable para el argumento a exponer, conocer la Constitución a la que se hace referencia.

⁷⁹ *Ibíd.*, 457.

Judicial– se abstengan de resolver una causa por falta de norma expresa, lo que se constituye en una garantía que promueve la equidad y su aplicación certera en la realidad; este mandato de orden constitucional en la República del Ecuador, contenido en el artículo 11 numeral 3, posee algunos componentes que se complementan a nivel pragmático:

3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

[...]

Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.

[...]

Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.⁸⁰

Por lo que, inclusive en casos de anomias, se puede utilizar el principio jurídico de equidad para resolver este tipo de problema que surge en relación a la ciencia del Derecho; siendo que se debe considerar que la no resolución de un caso en concreto por falta de norma expresa, se constituiría por sí misma en una inequidad, ya que la legislación no estaría garantizando su protección para todo aquello que es relevante en términos jurídicos.

En lo referente a los principios generales del Derecho, se debe explicar que éstos son tan variados –en especial en lo concerniente a sus aplicaciones pragmáticas– que no se pueden formalmente abarcar de manera total en la equidad en *stricto sensu* –sentido estricto–, pero si se manifiesta que están incluidos en ella se debe entender que su esencia se compone y se deriva del criterio equidad/justicia como finalidad axiológica.

Una vez analizados los conceptos y las definiciones anteriores, se puede constatar que varían en cuanto a ciertas particularidades de las que surgen diversos tópicos del Derecho, pero que en esencia parecen compartir un núcleo ideológico; es decir, todas las acepciones consideradas se pueden redirigir hacia el valor justicia, informan de alguna manera de lo que se puede considerar como justo.

Consecuentemente con lo expuesto y en lo personal, si se tendría que definir a breves rasgos a la equidad, se haría de la siguiente manera: Vocablo asociado a lo jurídico,

⁸⁰ Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), *Constitución de la República del Ecuador: comentarios, legislación conexas, concordancias* (San Francisco de Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017), 21 y 22.

y que implica que se debe tratar cada caso en concreto con unas mismas reglas generales y abstractas, que a su vez deben poder adaptarse a las necesidades de justicia a través de la utilización de reglas de excepción con una naturaleza óptima en relación a la debida resolución de los diversos fallos que se pueden configurar.

Una cuestión central con respecto a la concepción anterior, es que se debe dilucidar lo que se entiende como justicia, pues este término juega un papel trascendente en la comprensión de lo que se propone como equidad; en este sentido, se puede definir a la justicia como un ‘valor absoluto que desemboca en armonía social, y que se constituye por la suma de todas las justicias relativas’; es decir, se debe entender a la justicia como un ideal de paz entre los miembros de una sociedad, alcanzable a través de una moral crítica.⁸¹

Un concepto con más detalles o elementos constitutivos, producto de la reflexión personal sobre el tema, sería el que definiría a la equidad como: ‘Un término que implica comparación y que consecuentemente deriva en semejanza o diferenciación, ya que para la realización de la equidad es necesario obtener un resultado acorde a las ciertas circunstancias de un caso concreto, pero que a la vez se pueda considerar justo en relación a otros; es decir, igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales, mediante el establecimiento de un –o varios– *tertium comparationis*⁸² relevante que permita configurar ambas categorías; siendo que la eficacia de una comparación en la determinación de semejanzas o diferencias pertinentes, no depende sólo de que se escoja objetos susceptibles de ser equiparados –cualquier comparación es posible–, sino también de la existencia de coherencia entre los elementos seleccionados en relación a las finalidades requeridas.’.

Vale acotar a manera de recordatorio recurrente que la equidad es con frecuencia asimilada a la igualdad, pero esta simplificación conlleva un error conceptual que puede perjudicar a la praxis jurídica, peligro que ha sido advertido ya por autores de distintas nacionalidades; un ejemplo, es el del colombiano Alfredo Lewin Figueroa, quien ha escrito que: “En muchas ocasiones, la jurisprudencia utiliza los dos conceptos como

⁸¹ Una moral comprendida como costumbre y hábitos construidos a través de un pensamiento crítico y, que parta de la premisa fundamental de que existe siempre una decisión totalmente acertada para cada caso concreto –una decisión más favorable para alcanzar la justicia relativa que cualquier otra, que se constituye en conjunto con otras justicias relativas, en la justicia absoluta–, o por lo menos un ámbito delimitado en el que una decisión permite configurar la equidad y la justicia –de forma funcional, sistémica, y concordante con respecto a los objetivos de la dimensión institucional del Derecho–.

⁸² La tercera parte en una comparación, lo que los elementos comparados tienen en común en un determinado parangón, por ejemplo: A y B son iguales en C.

sinónimos; en otras sólo a uno de los dos. La equidad está consagrada como principio en el artículo 363 de la Constitución, mientras que la igualdad no está específicamente como principio tributario.”⁸³

La Constitución de la República de Colombia, en lo referente a la norma jurídica contenida en la cita precedente, preceptúa: “**Artículo 363.-** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. [...]”⁸⁴

Similar es la situación que acaece en la órbita ecuatoriana en relación a su Derecho Constitucional, tanto en cuanto a la confusión conceptual evidenciada, como al estado de estos principios jurídicos –que aunque vinculados, no resultan idénticos– en la Norma Suprema de la nación.

2.1.2. Características de la equidad

De un concepto con múltiples definiciones, podrían derivarse diferentes y contradictorias características, por lo que en el presente apartado se intentará desarrollar lo que a nuestro entender son los tres elementos esenciales de la equidad; para lo que se remitirá este planteamiento al primer carácter, que se ha considerado el núcleo fundamental que tiene en abstracto el término ‘equidad’, el relativo a la vinculación con la justicia.

2.1.2.1. La equidad como sinónimo de justicia material⁸⁵

Se entiende que la equidad se asimila más concordantemente con la justicia que con la igualdad, siendo que esta última es uno de los dos componentes básicos de aquella –junto con el criterio de desigualdad– como ya se ha señalado con anterioridad, por lo que para ampliar esta idea se considera idóneo el siguiente razonamiento:

«La ley no es nada sin equidad, dice un autor, y la equidad lo es todo sin la ley. Los que no ven lo que es justo o injusto sino con los ojos de la ley, no lo distinguen jamás con

⁸³ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001* (Bogotá Distrito Capital (D.C.): Universidad de los Andes (Uniandes) e Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 2002), 67.

⁸⁴ Alexander Acosta Quintero, *Constitución Política de Colombia* (Bogotá Distrito Capital (D.C.): Ecoe Ediciones, 2009), 170.

⁸⁵ En contraposición a la justicia formal, siendo ésta la que centra sus objetivos en aspectos que no afectan al núcleo de la equidad –la decisión o resolución del caso concreto, y su relación con la universalidad de casos–, pero que no obstante sí coadyuva en lo referente a una concepción de justicia integral debido a que las cuestiones procedimentales o concernientes a solemnidades repercuten –de forma positiva o negativa– en cuanto a la eficacia del Derecho. Verbigracia en el ámbito del Derecho Tributario, la justicia formal que se obtiene mediante la correcta aplicación del principio jurídico de publicidad de las cargas impositivas, pues este aspecto no es indispensable para que exista equidad entre los sujetos pasivos y sin embargo tiende a contribuir en la contemporaneidad muy eficientemente a su verificación.

tanta precisión como los que lo ven con los ojos de la equidad. La ley no debe considerarse hasta cierto punto sino como un auxilio para los que tienen las luces de su entendimiento débiles u oscurecidas, del mismo modo que lo son los vidrios que nos facilita la óptica para los que tienen la vista corta o turbia.»⁸⁶

En la cita anterior se comienza por señalar el carácter instrumental de la ley, como herramienta que es para la realización de los fines del Derecho, y si se quiere de la justicia –conforme al carácter más típico de la dimensión axiológica de las ciencias jurídicas, que discursivamente al menos, se pretende como objeto último–; por eso se manifiesta la idea de que la ley queda como un recipiente vacío y sin contenido sustancial –o valor– sin la equidad, y que por el contrario, la equidad conserva su utilidad incluso si difiere de la ley; inclusive se subordina la importancia de la ley a la de la equidad, argumentándose que quienes se apoyan en la ley para distinguir lo justo de lo injusto se sustentan sobre fundamentos falibles, mientras que quienes utilizan la equidad como perspectiva observan con insuperable precisión los fenómenos de naturaleza jurídica.

La esencia instrumental de la ley se reafirma al considerársela como un medio de guía, algo así como un faro que proyecta y dirige la luz, pero que no es la fuente misma de ésta; la equidad es realmente, la que sirve para esclarecer el camino hacia la justicia y la que permite su realización, y aquella puede existir fuera del faro puesto que éste no tiene el monopolio de su utilización –la luz contenida en este instrumento, no es la única luz que existe–.

Para continuar con la explicación epistemológica precedente, y para ahondar en la noción de equidad que es pertinente en relación a este trabajo investigativo, se debe expresar también que:

Es bien cierto, a la verdad, que los que hacen un estudio profundo del derecho y la equidad, tienen de lo justo y de lo injusto nociones más finas y delicadas, que los que no estudian ni saben sino la ley; y aun puede decirse que si todos los hombres tuviesen arraigado en su corazón el amor a la equidad y pudieran instruirse suficientemente por sí mismos de sus deberes, la ley sería entonces inútil, y la equidad lo haría todo sin la ley. [...]⁸⁷

En esta parte del segundo párrafo de la cita expuesta, se ensalza lo primordial de anteponer el estudio de la equidad y de la teoría del Derecho, al mero análisis de la legislación vigente; pero también, se eleva a la equidad al rango de elemento meta-

⁸⁶ Joaquín Escriche Martín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia* (Paris: Librería de Rosa, Bouret y C., 1851), 622-3.

⁸⁷ *Ibíd.*, 623.

jurídico, constituyéndola como parte de la Ética como ciencia y a la vez como principio rector de las finalidades del Derecho.

La vinculación directa de la equidad con la justicia como pilar axiológico de las ciencias jurídicas termina siendo innegable, remarcándose además las limitaciones del *normativismo*,⁸⁸ en cuanto a permitir entender el Derecho como fenómeno holístico y en lo referente a dotarlo de la operatividad idónea para la consecución de sus objetivos sociales.

Al respecto de las tesis antitéticas contenidas en el párrafo antecedente, concernientes al Derecho –y a la subsecuente forma de comprender a la equidad–, analizado desde dos perspectivas contrapuestas: como una ciencia cerrada/autónoma que debe prescindir de elementos ajenos, y como una ciencia permeable/dependiente que está abierta en relación a los conocimientos meta-jurídicos; se debe advertir, que la teoría Kelseniana no es tan radical como para no reconocer la paridad científica de ambas, siendo que se ha manifestado:

Una ciencia del derecho o una ética científica sólo pueden tener por objeto el derecho positivo o una moral positiva. Dichas disciplinas describen normas positivas que prescriben o autorizan una conducta determinada y afirman que en tales condiciones tal individuo debe conducirse conforme a una norma dada.

Toda norma es la expresión de un valor, de un valor moral si se trata de una norma moral, de un valor jurídico si se trata de una norma jurídica. Si comprobamos que la conducta de un individuo corresponde o no a una norma positiva, emitimos un juicio de valor, pero tal juicio no difiere esencialmente de una verificación de hecho (o juicio de realidad), puesto que se relaciona con una norma positiva y, mediante ella, con el hecho que la ha creado.⁸⁹

En cuanto a otra cuestión relevante el autor español Joaquín Escriche Martín, también resalta implícitamente el carácter coercitivo del Derecho, lo que es uno de los rasgos diferenciadores de ésta ciencia con respecto a la Ética; y no porque en esencia ésta carezca de coerción y aquel no, siendo que la distinción tampoco debe ser radicalizada en lo referente a este factor, sino porque en el caso del Derecho se trata de una coerción jurídica y en el caso de la Ética de una coerción moral; la coerción jurídica se concreta a través del accionar en el sistema jurisdiccional en específico y la coerción moral a través de la presión social en general, aclarándose que si bastara la coerción personal de cada

⁸⁸ Referido en gran medida a la visión clásica propugnada por el jurista austriaco Hans Kelsen, filósofo del Derecho que pretendía distinguir –y separar desde una perspectiva científica– al Derecho de la Ética, para obtener sistemas normativos de carácter autónomos que se fundarán exclusivamente en el funcionamiento de reglas de índole silogísticas.

⁸⁹ Hans Kelsen, *Teoría pura del derecho* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires (Eudeba), 2009), 21.

individuo en su fuero interno en relación al actuar equitativo o justo, entonces el Derecho no sería indispensable como herramienta de control en las sociedades humanas debido a que el pleno ejercicio de la Ética lo volvería obsoleto.⁹⁰

La acotación detallada en las líneas antepuestas, se constituiría sólo como una generalización sin nexo con esta investigación, si no fuera porque sirve para recordar que la equidad no sólo es un elemento meta-jurídico sino también una obligación jurídica; es decir, ambos aspectos en mención de la equidad, no se configuran como categorías mutuamente excluyentes; en la equidad lo meta-jurídico cumple el rol de matizar los alcances aplicativos de las normas del Derecho, y la equidad como obligación jurídica debe interpretarse y verificarse como el mandato superior de la legislación vigente en cuanto a alinear sus objetivos con el valor justicia, resultando ambos caracteres intrínsecos a la equidad.⁹¹

Y es necesario el dotar de contenido explícito a una noción del Derecho que se ha tipificado como abstracta al comienzo de este capítulo, siendo que de lo contrario se podría considerar estrictamente subjetivo el conocimiento a este respecto, y resultando que habitualmente se ha cuestionado a los elementos meta-jurídicos como la equidad por esta razón:

Pero ¿qué cosa es la equidad en la opinión de la mayor parte de los hombres? Regularmente no es más que una cosa que tiene mucho de arbitrario: lo que uno cree justo, a otro le parece injusto; y cada cual sostiene de buena fe su modo de pensar con armas tan iguales, que muchas veces nos vemos embarazados sin saber a quién dar la preferencia. [...] ⁹²

Es por lo que precede, que es indispensable crear una ‘teoría de la equidad’ en la ciencia del Derecho, vasto propósito para el que la presente investigación sólo es apenas un sucinto bosquejo a manera de propuesta epistemológica.

La objetividad en lo referente a la equidad en contraposición a la subjetividad, es lo único que permitirá que se supere el estancamiento en el Derecho que se ha evidenciado en relación al dominio indiscriminado de la igualdad, como parámetro casi indiscutible para evaluar los contextos sociales que son susceptibles de regulación normativa; este objetivo relativo a generar una ‘teoría de la equidad’, no sólo es posible, sino también

⁹⁰ Esta última aseveración sólo puede explicarse desde un contexto ideal y abstracto.

⁹¹ *A priori* en relación a un ordenamiento normativo la equidad es un elemento meta-jurídico, pero ésta se concreta *a posteriori* como una obligación jurídica que adopta una forma cierta por la disposición positiva contenida en la legislación, sin que todo esto implique que –en determinados momentos de aplicabilidad– la equidad se prive de alguno de estos dos aspectos como principio rector del Derecho.

⁹² Escribiche Martín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, 623.

indispensable para que las legislaciones vigentes adquieran legitimidad; un marco preceptivo sin equidad puede ser *prima facie* válido, o expresado de otra forma se puede considerar que posee validez formal⁹³ e inclusive puede ser eficaz⁹⁴, pero jamás podrá satisfacer al elemento justicia que es inherente a toda norma jurídica.

Por lo consignado en el párrafo que antecede, es imperioso al menos el concretar conceptos objetivos de equidad que permitan examinar la validez material⁹⁴ de las normas jurídicas, debido a la científicidad que debe regir el Derecho y debido a la función social que tiene la legislación:

La equidad, sin embargo, así como la verdad, no es más que una. Ella es pues la que debe mostrársenos por sí misma; y nunca se nos muestra mejor en semejante caso, que cuando la ley nos la presenta de la mano. Todos los ojos la ven entonces y se fijan en ella sin temor de engañarse, porque la ley que debemos mirar como hija de la sabiduría, no se presume jamás que nos quiera inducir a error.⁹⁵

El cambio de paradigma que se ha planteado, de manera causal se ha estado configurando en las actuales cátedras del Derecho, sin obviar la evidente conclusión de que las diferentes legislaciones que pueden surgir en una sociedad son de carácter contingente; siendo que, en cualquier caso y en última instancia, es el factor concerniente a la equidad el que les otorga validación material o legitimación; y por este motivo es central el estudio de la equidad y la concreción de ésta noción en un orden normativo, por lo dispar que puede ser para el ser humano el significado de este término, coincidiendo en lo aseverado con el criterio consignado en la siguiente cita:

No puede decirse pues con exactitud que *la equidad es el todo sin la ley*: sin la ley no es a veces otra cosa que una nube muy oscura. Mas ¿qué es por otra parte la ley sin equidad? Prescindiendo de una ley que chocase abiertamente con las primeras nociones de la justicia, porque una ley semejante, difícil de suponer, no podría subsistir mucho tiempo; ¿qué sería, hablando en general, la ley por sí sola, si sus administradores no se hallasen dotados de los verdaderos principios de la equidad para saber aplicarla en cada caso con oportunidad y cordura? [...]⁹⁶

⁹³ La validez en la anteriormente referida doctrina de Norberto Bobbio, se centra en el aspecto formal concerniente al proceso creacional de normas, que sirve para incorporarlas a una determinada legislación y para precisar si está vigente. Véase la nota al pie número 3.

⁹⁴ La validez que surgiría de un aspecto material relativo al Derecho, como sería el caso del elemento justicia de la dogmática de Norberto de Bobbio, sin que la perspectiva de éste autor sea la única que se puede utilizar.

⁹⁵ Escriche Martín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, 623.

⁹⁶ *Ibíd.*

Esa ley o legislación por sí sola, no sería más que literalidad aplicada por autómatas inhumanos⁹⁷, algo que resultaría más aberrante entre más se apartara de las finalidades intrínsecas del Derecho en relación a la protección de bienes jurídicos y de la previsión de quien crea la norma.⁹⁸

Hay que recordar nociones como la de ‘espíritu de la norma’ o ‘espíritu de la ley’, las que sirven para ilustrar la aseveración contenida en el párrafo precedente, siendo que la norma jurídica siempre está diseñada en relación a fines de índole axiológica.

Ya que, conociendo que la equidad –también en términos relativos o en contextos específicos– no es más que una sola, se la puede definir como: la justicia del caso concreto en concordancia con un contexto holístico de casuística, que de estar consagrada en la ley o en la legislación de forma precisa dota a éstas de validez material, y a la vez garantiza la eficacia con respecto y por parte de quienes se guían por la noción de moral crítica antes expuesta.⁹⁹

La equidad y otros elementos axiológicos del Derecho, deben siempre orientar y matizar a las legislaciones aplicables para que éstas puedan cumplir sus finalidades intrínsecas, ya que el simple contexto literal de las normas es limitado y puede ser así distorsionado:

[...] Por muy profundo que sea un legislador, no es posible que prevea todos los casos particulares relativos a la ley que publica: preciso es que los jueces, después de haber penetrado bien el espíritu de ella, encuentren en la equidad su suplemento, y decida por sí como el mismo legislador habría decidido. Siguese de aquí, que el estudio de los principios de la equidad es el estudio, por excelencia, del magistrado y del jurisconsulto, quienes tienen que buscar en él la ilustración y sabiduría que deben caracterizarlos. No basta ser íntegro, es necesario además ser equitativo y justo: la integridad por sí sola puede ser patrimonio de un hombre muy limitado; mas la equidad no lo es sino de un hombre que a un mismo tiempo esté lleno de rectitud, de luces y de discernimiento.¹⁰⁰

En esta última parte de la cita referenciada se reafirma el rol de la ley en específico y de la legislación en general como elemento de culturización de las sociedades y, en este

⁹⁷ Lamentablemente esto no es tan raro en nuestra nación como debería ser, siendo que en ocasiones se ha normalizado en el Poder Judicial una aplicación extremadamente normativista, que al ser analizada carece de racionalidad y funcionalidad –originando distorsiones sistémicas que perjudican la plena vigencia de los derechos consagrados–.

⁹⁸ La falta de equidad generaría injusticia, de manera inversamente proporcional al grado en que la subsunción no fuera posible, permitiendo la ilegítima impunidad o la analogía de índole antijurídica.

⁹⁹ Véase la nota al pie número 68. Son las personas justas las más propensas a cumplir con las leyes y con la legislación de carácter equitativo, mientras que no resulta impensable ni inverosímil, el afirmar que una ley o legislación perfectamente justa puede ser no obstante aborrecida por un conjunto humano que se guíe por una moral no crítica.

¹⁰⁰ Esriche Martín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia.*, página 623.

sentido es que la ley sirve a la equidad y no al contrario, pues como se ha consignado la ley tiene limitaciones¹⁰¹ que se pueden constatar en el contexto aplicativo y en el ámbito pragmático del Derecho.

Vale también aclarar que no en todas las cuestiones secundarias que se han tratado se coincide con la manifestada cita, como en lo expuesto sobre la supeditación de la decisión jurisdiccional al irrestricto espíritu de la ley emanado de la voluntad/intención del legislador,¹⁰² pero en cuanto a la cuestión central que concierne a la equidad lo transcrito ha permitido desarrollar en alguna y buena medida –la necesaria para una investigación de esta naturaleza y extensión– la primer característica de la equidad en general como noción jurídica vinculada a la justicia.

2.1.2.2. Invariabilidad de esencia en la equidad

La equidad representa una realidad inmutable, y una compatibilidad más aproximada a la igualdad material que a la igualdad formal, lo que hace que siempre tienda a la consecución de un mismo fin –en todos los casos– que consiste en la justicia retributiva¹⁰³ y en la justicia distributiva; este rasgo se concreta además en la generalidad y abstracción de las normas que se orientan en la equidad, ya que resulta que estas disposiciones jurídicas muestran una esencia unívoca en cuanto a su finalidad, y sin embargo de haber sido creadas para regular un cierto aspecto con una determinada intención; en otras palabras y para esclarecer la cuestión, es el espíritu de una ley/legislación o norma lo que refleja la esencia de éstas, y en la medida que esta esencia sea de índole equitativa entonces la generalidad y abstracción obedecerá al elemento justicia.

La utilidad de una esencia invariable en la equidad, se evidencia, y se puede entender y explicar a partir de la siguiente cita:

“Es reconocido que en la acción del derecho, en su expresión real, pueden presentarse impredecibles situaciones respecto de las cuales el simple texto de la ley positiva no sea suficiente para que reine la justicia. Y así deben tenerlo presente los jueces, a quienes con razón identifican ARISTÓTELES y SANTO TOMÁS como *el derecho viviente*. Tal es el contexto que sirve de referencia a los juristas para aludir a la *equidad*, siempre de la

¹⁰¹ Que surgen de causas jurídicas como su generalidad y abstracción, y también de causas no jurídicas como la indeterminación del lenguaje o las carencias humanas en la redacción técnica, sólo por mencionar algunos ejemplos.

¹⁰² En un contexto social en donde imperara la corrupción y la decadencia de los valores éticos, la voluntad/intención del legislador que se ha denominado espíritu de la ley, no es garantía ni es pertinente para efectivizar los derechos fundamentales de las personas.

¹⁰³ Véase la nota al pie número 73. Considérese lo desarrollado por el filósofo griego Aristóteles a este respecto en sus obras conocidas.

mano de un legado inigualable del Estagirita¹⁰⁴, que el paso de los siglos no ha podido superar: la *equidad* es expresión de lo ‘justo natural’ y obra, y debe obrar, cuando el rigor de lo ‘justo legal’, de aplicarse con simple apoyo del texto de la norma positiva, pueda originar una injusticia contraria a lo que el legislador ha pretendido [...].¹⁰⁵

Como se puede observar, la invariabilidad de la esencia del concepto ‘equidad’ sirve para orientar la aplicación de las normas de manera que el requisito de generalidad y abstracción no se vuelva una desventaja, pues la mera literalidad de una disposición puede alejarse de la realidad social de la que surge el Derecho y del fenómeno mismo que se pretende regular; la equidad debe ser por tanto un fundamento central de las ciencias jurídicas contemporáneas y como expresión de justicia natural se constituye en un filtro de validez material de los preceptos dispositivos, siendo que cuando la justicia legal referida por el autor precedente se aparta de la equidad, la norma inequitativa –sea en abstracto o sea en concreto– no se deberá aplicar;¹⁰⁶ esta naturaleza inmutable del concepto sustancial en cuanto a la equidad se reafirma en lo trascendental en el tiempo de las concepciones clásicas –entre ellas las de los jurisconsultos mencionados en la cita que precede–, y entre ellas resalta el aporte de racionalidad de Tomás de Aquino, puesto que la equidad es equivalente a medida y ésta debe poderse observar en las normas jurídicas –tanto en cuanto a la corrección de su redacción, como a la moderación de sus pretensiones regulativas, constituyéndose respectivamente una especie de aspecto formal y una especie de aspecto material–.

Es así, continuando con la dilucidación relativa, que los autores considerados con antelación forjaron concepciones con pretensión de universales –y sin embargo adaptables al Derecho Tributario– sobre la equidad:

Al fin y al cabo, como dice el mismo SANTO TOMÁS, *la ley no es el derecho mismo sino cierta razón del derecho. La equidad que nos legó el de Estagira, es en efecto más importante o de mayor contenido que la justicia legal porque procura hacer prevalecer la justicia natural. En ese sentido, es un fundamental principio general del derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación en el derecho tributario. Y no se trata, al respecto, de desconocer el riguroso principio de reserva de ley [...], sino en reparar en su relación*

¹⁰⁴ Nota al pie que se agrega a la fuente original. En este texto el autor se refiere como ‘Estagirita’, al polímata griego Aristóteles, a quien en ocasiones se le denomina de esta forma en relación al nombre de la polis en que nació. Véase la nota al pie número 55.

¹⁰⁵ Mauricio Alfredo Plazas Vega, “La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad”, en *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Víctor Uckmar (Bogotá Distrito Capital: Editorial Temis, 2002), XV.

¹⁰⁶ Si el problema de validez material en relación a la norma se configura en abstracto, entonces no debería aplicarse en absoluto, constituyéndose el precepto contenido como antijurídico; si en cambio el problema de validez material, surge en el caso concreto, la aplicación podría ser posible con las debidas matizaciones de la disposición normativa.

estrecha con el principio de justicia y, desde luego, en el profundo sentido jurídico que entraña la obligación que subyace tras las instituciones tributarias [...].¹⁰⁷

Lo anterior también dilucida la cuestión sobre la función de la equidad como principio jurídico de carácter general en el Derecho, y lo concerniente a su especificación como principio jurídico de índole específica en el Derecho Tributario, y se aclara que la equidad no es contraria al principio de reserva de ley y esto debido a que la función interpretadora de la norma se fundamenta en la literalidad; además, y en relación de lo que señala Mauricio Alfredo Plazas Vega, la equidad será inevitablemente a nuestro entender el eje central de un régimen o de un sistema tributario¹⁰⁸ que lo consagre como principio; ya que tiene prelación de aplicabilidad por conformar el núcleo de lo que se ha conceptualizado como justicia y, en tanto que en la contemporaneidad la naturaleza misma de la obligación jurídica de índole tributaria pretende fundarse en un legítimo derecho, y no basarse en circunstancias simplemente fácticas o arbitrarias como ha acaecido en la mayor parte de la historia humana con las cargas impositivas.

En cuanto a lo explicitado en el párrafo precedente, es necesario explicar la diferenciación que se ha planteado en el Derecho Tributario para distinguir entre lo que sería un régimen tributario y lo que sería un sistema tributario, y esto sin menoscabo de que también se utilizan en ocasiones estos términos como nociones equivalentes.

El régimen tributario en el sentido de lo expuesto, se constituye con la existencia de normas jurídicas que establecen cargas fiscales sin que esto implique un orden totalmente racional y de índole sistémico, lo que origina una fiscalidad que no está diseñada en aras de una distribución idónea de todos los tributos en un contexto holístico; definición que requiere de una acotación relevante, ya que el principio de equidad puede estar contemplado expresamente como parte de un régimen tributario, lo que configuraría una formalización jurídica que inevitablemente tendría limitaciones en el ámbito pragmático

El sistema tributario como opuesto al régimen tributario,¹⁰⁹ se traduce en un conjunto ordenado de normativa jurídica que está orientada a la idónea distribución de las

¹⁰⁷ Mauricio Alfredo Plazas Vega, “La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad”, XV-XVI.

¹⁰⁸ Las expresiones ‘régimen tributario’ y ‘sistema tributario’ han generado un debate contemporáneo en el ámbito de la dogmática jurídica, siendo que estos términos han sido considerados como sinónimos por algunos juristas, pero sin perjuicio de que existe una tendencia actual en la doctrina que ha propuesto conceptualizar ambas denominaciones con significados distintos.

¹⁰⁹ Oposición sólo de índole pedagógica, debido a que un régimen tributario depende del establecimiento de normas jurídicas al igual que un sistema tributario, siendo que en ambos casos hay un Estado de Derecho que está vigente; por lo que, un régimen tributario no es equivalente a las imposiciones

cargas fiscales, de forma que todas las manifestaciones de la riqueza queden gravadas de conformidad a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y de manera que se satisfagan los intereses colectivos de índole estatal.

Un sistema tributario se constituye en un escenario ideal con respecto al régimen tributario, de manera que todas las personas contribuyan a la financiación de las arcas públicas en razón de su riqueza global y no sólo en función de sus diferentes capacidades contributivas en relación a un tributo determinado, lo que permite configurar un contexto en el que la presión fiscal que se ejerce sobre cada individuo es legítima en comparación con la del resto de conciudadanos de la nación.

En un régimen tributario una exacción en concreto puede representar una adecuada presión fiscal, considerado la carga impositiva por separado, en relación al tipo de riqueza que se grava y en relación a lo que posee cada persona en lo concerniente a esta manifestación de la riqueza; no obstante, sólo en el sistema tributario la conjunción de todos los tributos será idónea en lo referente a la presión fiscal global que recae sobre el individuo, a la vez que sólo en el sistema tributario habrá una completa verificación del principio de equidad.

Por lo que, se puede concluir que en un régimen tributario puede haber equidad entre sujetos pasivos de idéntica naturaleza o entre las personas que son gravadas por un determinado tributo, pero sólo en el sistema tributario habrá un equilibrio relativo a la presión fiscal que se ejerce sobre todos en medida de la capacidad económica de cada uno –y no sólo considerando la capacidad contributiva de los individuos para satisfacer un tributo cierto–.¹¹⁰

Sobre la especificidad de la equidad en la materia tributaria y su invariabilidad de esencia, en relación al Derecho, se puede adelantar lo siguiente para comprender mejor lo manifestado con anterioridad:

La progresividad, por su parte, es la expresión concreta de la *equidad vertical* en la misma medida que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva [...]

fiscales de facto, y esto debido a que existirían ciertos límites preceptivos para evitar la arbitrariedad y la irracionalidad.

¹¹⁰ De acuerdo a la presente tesis, las personas tienen diferentes capacidades contributivas, una capacidad contributiva para cada tributo que se le imponga –o al menos una capacidad contributiva para cada tipo de manifestación de la riqueza–; sin embargo, cada individuo sólo posee una única capacidad económica, la que representa el volumen de su riqueza total independientemente de las manifestaciones de la riqueza que la conformen.

Lo primero que cabe advertir en relación con el art. 363 de la Carta¹¹¹ es que no alude a cada impuesto en particular sino a la generalidad del *sistema tributario*, de manera que, desde el punto de vista de la *progresividad*, la constitucionalidad de las normas fiscales debe examinarse a la luz de toda la estructura tributaria para concluir si verdaderamente afecta en mayor grado a quienes tienen más capacidad contributiva.”¹¹²

Esta última cita de este subtítulo comienza por introducirnos en la particularización del principio jurídico de equidad tributaria, tópico que se desarrollará más extensamente en el capítulo segundo, y de ella se puede inducir como la equidad en el Derecho Tributario se tecnifica con dos categorías conceptuales diferentes: la progresividad y la proporcionalidad.

Lo que se debe entender como primario, es que la progresividad implica una clasificación de los contribuyentes, de acuerdo a su capacidad contributiva en relación al tributo del que se trate; y de esto deriva una aplicación de diferentes tarifas, que gravarán distintamente la manifestación de la riqueza que se ha querido extraer del peculio personal del sujeto pasivo, debido al requerimiento de financiamiento estatal para satisfacer las necesidades colectivas; y a esto a su vez se denomina equidad vertical, a la equiparación de los sacrificios fiscales de todos los contribuyentes de manera que los que se encuentran en escalafones de riqueza superiores en un orden jerárquico, contribuyan con un esfuerzo similar que no permita una distorsión económica que incremente la brecha entre ricos y pobres –salvo que se verifique algún tipo de progresividad inversa,¹¹³ que no es indispensable que sea inequitativa–.

A continuación la tercera característica que se ha asociado a la equidad como intrínseca a ésta.

2.1.2.3. Esencia versátil en formas

La invariabilidad de la esencia en la equidad es lo que le otorga a las normas generales y abstractas fundadas en este principio jurídico la posibilidad de adaptarse a los casos concretos sin perder la perspectiva relativa a los objetivos de la justicia distributiva y de la justicia retributiva,¹¹⁴ pues de lo contrario las formas que adoptaría la equidad en

¹¹¹ Nota al pie que se ha insertado al texto original. Se refiere este autor a la vigente Constitución Política de Colombia.

¹¹² Mauricio Alfredo Plazas Vega, “La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad”, XV-XVI.

¹¹³ La que se puede entender como la disminución del porcentaje o cuota impositiva a quienes produzcan mayor generación de la riqueza, lo que podría utilizarse en ciertos tributos para incentivar o premiar la obtención de la misma, en aras de obtener determinados fines económicos que deberían orientarse al bienestar social.

¹¹⁴ Ambas dimensiones de la justicia particular.

la praxis del Derecho no mantendrían una especie de común denominador o lógica intrínseca que permitiera comparar la diferente casuística –y juzgarla en global como equitativa– a través del *tertium comparationis*, lo que a su vez no es obstáculo para la versatilidad del principio jurídico de equidad.

El método más simple que se ha encontrado en relación a la presente investigación en cuanto a referirse a esta característica, es a través de un proceso epistemológico de índole dualista, por el que básicamente la versatilidad de la equidad se puede descomponer en dos fenómenos fundamentales: la asimilación y la distinción –estos serían el origen de los contenidos mínimos de la equidad, tópico del que se tratara en la sección numerada como 2.1.2.5.–; ambos fenómenos se observan en variadas realidades concernientes a las ciencias jurídicas, no obstante de que una de las materializaciones normativas más importantes del primero es la que se encuentra bajo la denominación de ‘igualdad ante la Ley’, mientras que el segundo no tiene una denominación pináculo consagrada en el Derecho –por lo que se han compendiado sus manifestaciones en la expresión ‘distinciones jurídicamente relevantes’.¹¹⁵

La igualdad ante la Ley¹¹⁶ –como aproximadamente se la concibe en la actualidad– suele ser considerada como un triunfo de las revoluciones del siglo XVII,¹¹⁷ y fue tan sugestiva para los seres humanos que por algún tiempo obviaron la importancia de atender también a las diferencias jurídicamente relevantes, pero en cualquier caso lo que nos atañe aquí es señalar categóricamente como la equidad se compone de dos criterios o formas básicas para su consecución: igualdad y desigualdad.

En el Derecho Tributario, la versatilidad de la equidad continúa presente, y es así que se manifiesta en lo que se ha dado en denominar equidad horizontal y equidad vertical; siendo que cada una de estas dimensiones de la equidad, tienen variables posibilidades en lo relativo a su aplicación, lo que demuestra la versatilidad del principio

¹¹⁵ A manera de ejemplo: Las políticas públicas de carácter específico, en contraposición a las políticas públicas de carácter general que no establecen distinciones jurídicamente relevantes entre personas, siendo las primeras en cambio las que están orientadas a la protección especial de ciertos conjuntos humanos –como los grupos de atención prioritaria, verbigracia de los individuos que se consideran vulnerables por su condición intrínseca–; en este sentido, hay que indicar también que las políticas públicas de carácter específico, pueden ser temporales –como las medidas de acción afirmativa– o permanentes –por responder a necesidades de garantía jurídica habitual y no eventual–.

¹¹⁶ Puede examinarse a este respecto a: Oscar Rius, *La igualdad ante la ley: El principio constitucional en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación* (Córdoba: Librería Lerner, 1987), 144-7.

¹¹⁷ Puede consultarse sobre el tema a: Carmelo Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* (Madrid: Editorial Tecnos, 1988), 13.

jurídico estudiado; además, es paradigmático que la equidad horizontal se asocia con la proporcionalidad, mientras que la equidad vertical se vincula con la progresividad.

2.1.2.4. Alcance

La equidad como principio general del Derecho, tiene un alcance más abstracto que técnico, en contraposición y por el contrario a la equidad como principio específico del Derecho Tributario que posee un eminente componente orientado a la técnica referente a la aplicación de las cargas fiscales; y como ya se ha indicado, la multiplicidad de definiciones sobre el vocablo equidad, podría ampliar o disminuir el espectro/rango concerniente al alcance de este principio jurídico –pudiendo cambiar también sus límites, conforme a cada ámbito o materia en el que se aplique–; sin embargo, a efectos de la presente disertación académica, se utilizará la concepción antes propuesta de equidad para concretar su alcance: *‘Vocablo asociado a lo jurídico, y que implica que se debe tratar cada caso en concreto con unas mismas reglas generales y abstractas, que a su vez deben poder adaptarse a las necesidades de justicia a través de la utilización de reglas de excepción con una naturaleza óptima en relación a la debida resolución de los diversos fallos que se pueden configurar’*.

En el sentido de lo antes explicitado, el alcance de la equidad está delimitado por la corrección que implica la axiología referente a lo jurídico, lo que reafirma su naturaleza meta-jurídica y su nexos con lo que se podría nominar como justicia natural;¹¹⁸ por lo que, su alcance supera las fronteras del mismo Derecho como ciencia independiente, o al menos del Derecho estrictamente escrito que equivale a legislación; lo que constituye al principio jurídico de equidad como un elemento valorativo de alcance difuso, pero cuya esencia invariable lo anclaría a determinados objetivos de justicia retributiva y de justicia distributiva, siendo que su versatilidad en lo relativo a adaptarse a variantes formas permite que su alcance se extienda incluso a casos concretos que normalmente no suelen ser o no pueden ser previstos por el legislador.

No obstante de lo acotado en el párrafo precedente, existirían límites a la aplicación de la equidad derivados de los límites mismos del Derecho para intervenir en la vida del ser humano, pero esto sería encontrarse entonces ante cuestiones no relevantes jurídicamente; o quizá hallarse ante asuntos que poseyendo este tipo de relevancia de índole jurídica, se encuentran fuera del ámbito normativo por la protección incierta o

¹¹⁸ En confrontación con la justicia meramente legalista, la justicia en este sentido parece más aproximada al Derecho Natural, y no una propiedad exclusiva del Derecho Positivo.

indeterminada a los derechos de libertad¹¹⁹ en un sistema preceptivo, lo que se origina de lo que alguna doctrina denomina como ‘norma de clausura’:

En suma, el contenido de la norma de clausura sería que «todo lo que no está prohibido – ni ordenado– está permitido»; por lo tanto, sobre los terceros pesa la obligación de no interferir en aquellas conductas que no han sido objeto de prohibición ni mandato.

Ahora bien, el problema es que esta norma excluyente no representa ninguna necesidad lógica, ni puede suponerse para todo sistema jurídico, ni para todos los sectores del ordenamiento.¹²⁰

Resulta que una interpretación y aplicación exacerbada de la norma de clausura en el contexto de la equidad, resultaría pernicioso para la justicia social, en lo referente a que no se podría limitar el accionar de las personas en supuestos no contemplados por la legislación y tampoco se podría dirigir tan discrecionalmente el actuar del Estado en su función como generador de bienestar colectivo; debido a esto se evidencia también la necesidad de matizar, el principio jurídico de autonomía de la voluntad o de libre disposición de las partes en el Derecho Privado, y el principio jurídico de legalidad en lo que se corresponde con el Derecho Público.

Sobre el origen de la noción extrema de la nominada como ‘norma de clausura’, se debe acotar que es producto del deseo firme de imponer un límite a la arbitrariedad excesiva en relación a la injerencia ilegítima de los gobiernos en la vida de la población que rigen, y se lo encuentra también cronológicamente vinculado a la idea exagerada o sobredimensionada del rol de la igualdad con respecto al Derecho:

Es una exigencia de la concepción liberal del Estado que considera que las intervenciones jurídicas en el ámbito de la libertad natural han de hallarse estrictamente tasadas y formularse por quien ostenta la soberanía popular, esto es, por el parlamento a través de la ley; por ejemplo, el artículo 5 de la Declaración francesa de derechos del hombre y del ciudadano (1789) establece que «todo lo que no está prohibido por la ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer lo que ésta no ordena».¹²¹

Pareciera que el Derecho, que es de carácter coercitivo, se atara voluntariamente sus manos y restringiera sus posibilidades; mientras que abandona a la Ética la regulación de ciertas conductas sociales que se constituyen como jurídicamente relevantes, debido a pretender garantizar de manera igualitaria el pleno ejercicio de la libertad, cuando lo

¹¹⁹ Incierta o indeterminada en el sentido de que no se precisa jamás de manera total el alcance de estos derechos, siendo que resulta paradójico el pretender que las prohibiciones expresas de un ordenamiento normativo se configuren como el único límite existente, cuando existen además preceptos explícitos y bienes jurídicos que se garantizan en general de forma sistémica.

¹²⁰ Luis Prieto Sanchís, *Apuntes de teoría del Derecho* (Madrid: Editorial Trotta, 2005), 125.

¹²¹ *Ibíd.*

pertinente sería otorgar este derecho con corresponsabilidad y siempre con responsabilidad ulterior.

Por esta razón se concuerda con el autor citado en cuanto a los alcances distintos de la norma de clausura en los diversos campos del Derecho, pues como ya se ha expresado, ciertos dogmas que dieron forma a los actuales sistemas jurídicos deben templarse para ser compatibles con las necesidades contemporáneas concernientes a la equidad.

Por otra parte y para ejemplificar como cada legislación determina una cierta precisión para el tópico que se está dilucidando, se puede tratar también sobre el alcance normativo del principio constitucional de equidad desde un punto de vista pragmático – el de su extensión o presencia en los ordenamientos jurídicos–, siendo que en la Constitución de la República del Ecuador¹²² se encuentran treinta y un (31) menciones expresas al vocablo equidad –además de otras menciones implícitas, y a través de variantes semánticas del término–.

Equidad de género en cuanto educación –artículo 27–; equidad en relación a la prestación de los servicios de salud y a la seguridad social –artículos 32 y 34, respectivamente–; implícitamente cuando se manifiesta que para el establecimiento de políticas públicas y programas de atención a las personas adultas mayores, se tendrán en cuenta las inequidades de género –artículo 38–; equidad entre mujeres y hombres en la aplicación de los derechos colectivos reconocidos para las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas –en el artículo 57–.

Equidad en lo concerniente al derecho de los ecuatorianos de participar para desempeñar empleos y funciones públicas, en relación a un sistema de selección y designación equitativo –artículo 61–; equidad en lo referente al sistema electoral para las elecciones pluripersonales –artículo 116–; equidad de género para el sistema de ascensos y promociones de los miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional –artículo 160–; equidad para el ingreso a la Función Judicial –artículo 170–; equidad como criterio central de las resoluciones de los jueces de paz –artículo 189–; equidad en relación a las actividades de interés público –artículo 204–.

Equidad para la participación de los ecuatorianos en el exterior, en los concursos públicos de oposición y méritos –artículo 210–; equidad como principio rector del

¹²² Considérese la siguiente obra: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), *Constitución de la República del Ecuador: comentarios, legislación conexas, concordancias* (San Francisco de Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017).

Consejo Nacional Electoral (CNE) y del Tribunal Contencioso Electoral (TCE) –artículo 217–; equidad como garantía en la selección mediante concurso público de oposición y méritos de los miembros del Consejo Nacional Electoral (CNE) y del Tribunal Contencioso Electoral (TCE) –artículo 224–.

Equidad como principio rector de los gobiernos autónomos descentralizados – artículo 238–; equidad en la participación de las rentas del Estado por parte de los gobiernos autónomos descentralizados –artículo 270–; equidad social y territorial en cuanto a la planificación del régimen de desarrollo –artículo 275–; equidad entre espacios rurales y urbanos en relación a la soberanía alimentaria –artículo 281–; equidad como principio jurídico vinculante para que el Estado regule el uso y el manejo del agua de riego para la producción de alimentos –artículo 282–.

Equidad como principio rector del régimen tributario –artículo 300–; equidad en relación al sistema nacional de inclusión social –capítulo primero del título VII ‘RÉGIMEN DEL BUEN VIVIR’, artículos 340-394–; equidad como directriz del Estado para promover soluciones arbitrales en los casos de controversias relacionadas con la deuda externa –artículo 422–.

Por lo que se puede evidenciar, que el alcance de la equidad en general es muy amplio en el Derecho Constitucional imperante en la República del Ecuador, y sólo se acota en relación a la literalidad y al precepto específico de cada norma jurídica –y sin perjuicio de la interrelación existente en el sistema en cuanto al conjunto de disposiciones contantes en la legislación–.

2.1.2.5. Contenido mínimo

El contenido mínimo de la equidad, deriva a nuestro entender de su naturaleza comparativa, por lo que para su aplicabilidad fundamentalmente necesita de los dos criterios antes expuestos que la configuran: igualdad, y desigualdad.

A continuación se tratará sobre estos elementos constitutivos y herramientas de la equidad, siendo que se construirán conceptos específicos para esta investigación, con la finalidad de seguir desarrollando la renovación epistemológica que se ha propuesto en relación al principio jurídico objeto de esta obra.

A) Igualdad

Condición de semejanza, conformidad, coincidencia, afinidad, simetría, etcétera; que se configura entre dos entes distintos con relación a, por lo menos, un tema de

comparación; expresado de otra forma, A es igual a B en C,¹²³ siendo que se ha efectuado un proceso comparativo para llegar a esta conclusión silogística¹²⁴ que opera también a nivel de la lógica formal.

Lo que implica que dos elementos de un conjunto, tienen cualidades que son parecidas y lógicamente diferentes entre sí; es decir, no tienen idénticas características, sino que cada elemento tiene las suyas propias que permiten establecer analogías a través del *tertium comparationis*; siendo que por intermedio de C, la tercera parte en la comparación, se establece un determinado parangón que se constituye en lo que A y B tienen en común.

Como acotación se puede agregar que en las legislaciones de la actualidad, la igualdad entre los seres humanos en lo referente a su dignidad intrínseca, es un pilar fundamental de las teorizaciones axiológicas inherentes al Derecho Positivo; la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América, elaborada a finales de la Edad Moderna,¹²⁵ expresa:

Sostenemos por evidentes, por sí mismas, estas verdades: que todos los hombres son creados iguales; que son dotados por su Creador de ciertos derechos inalienables, entre los cuales están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados; [...]¹²⁶

La cita precedente es de suma relevancia, porque su contexto social marca un punto de inflexión en la historia de la humanidad, debido a que a partir de la independencia de las trece colonias británicas¹²⁷ que dieron surgimiento a los Estados Unidos de América; se formaliza jurídica y constitucionalmente,¹²⁸ la igualdad de los

¹²³ A=B en C, significa que A es un ser o entidad diferente de B, pero ambas existencias son iguales en una característica que funge como un parangón determinado que es equivalente a C.

¹²⁴ A tiene la cualidad C; B tiene la cualidad C; entonces A y B son iguales en relación a poseer la cualidad C.

¹²⁵ Situada conforme a la historiografía, entre el año 1453 –conquista de la ciudad de Constantinopla por parte de las tropas comandadas por los turcos otomanos, y fin del imperio romano de oriente o imperio bizantino– o entre el año 1492 –primera llegada de Cristóbal Colón al continente americano–, y el año 1776 –Revolución de las Trece Colonias Británicas– o el año 1789 –Revolución Francesa–.

¹²⁶ Segundo Congreso Continental, “*Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América*”, 4 de julio de 1976, 1, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/22.pdf>.

¹²⁷ Una sucinta explicación del contexto ideológico se puede encontrar en: Gregorio Peces-Barba Martínez, “Prólogo”, en *‘La revolución norteamericana: aproximación a sus orígenes ideológicos’*, Ángela Aparisi Miralles (Madrid: Boletín Oficial del Estado (BOE) - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC)), 1995, 13-5.

¹²⁸ Sólo en el aspecto formal se consagró en los Estados Unidos de América (EUA) la igualdad de todos los seres humanos en lo concerniente a su dignidad intrínseca, en contraposición al ámbito material que no ha sido satisfecho hasta la contemporaneidad, siendo que un posterior avance notorio fue la

seres humanos, en relación a esta calidad; y de esta igualdad deriva, una gama de derechos, que se fundan en unos cuantos de naturaleza primordial que se constituyen en un núcleo incuestionable de las garantías y de las prerrogativas individuales –de las que, a nuestro entender, surgen también todos los derechos colectivos–.

Este hito histórico promovido por las ideas de la Ilustración, fue como una chispa que enciende un reguero de pólvora, pues este antecedente fue emulado por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de fecha 26 de agosto de 1789; y a partir de entonces, esta concepción de la igualdad como derecho universal, se extendería para no abandonar hasta la actualidad las legislaciones y el Derecho Positivo de las naciones.

En las siguientes líneas y a efectos del desarrollo idóneo de la presente investigación, se consignarán tres artículos claves de la manifestada Declaración, comenzando por aquel que trata sobre la igualdad de los seres humanos en general: “Artículo 1o.- Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”.¹²⁹

Por otra parte, la igualdad en general en el Derecho y en los sistemas normativos contemporáneos, se ha extendido y consagrado como principio jurídico bajo la denominación de ‘igualdad ante la ley’; pero ésta requiere en ocasiones de otras disposiciones expresas, que permitan que la igualdad no sólo se quede en mera formalidad, sino que se materialice en una sociedad libre de prácticas irrefutablemente inequitativas; es el caso por ejemplo, de la esclavitud imperante en los Estados Unidos de América a pesar de que este hecho contradecía los principios y valores consagrados en su Declaración de Independencia, situación paradójica que no cambió hasta que se abolió esta institución antijurídica mediante una reforma constitucional al final de la Guerra de Secesión¹³⁰ –como la denominaron los vencedores–:

Enmienda XIII

(diciembre 6, 1865)

1. Ni en los Estados Unidos ni en ningún lugar sujeto a su jurisdicción habrá esclavitud ni trabajo forzado, excepto como castigo de un delito del que el responsable haya quedado debidamente convicto.

promulgación de la Decimotercera Enmienda a la Constitución al finalizar la guerra civil estadounidense en abril del año 1865.

¹²⁹ Asamblea Nacional Francesa, “Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789*”, *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (IIJ-UNAM)*, 26 de agosto de 1789, 281, <https://drive.google.com/viewerng/viewer?url=https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/download/4855/4251>.

¹³⁰ Véase la nota al pie número 128.

2. El Congreso estará facultado para hacer cumplir este Artículo por medio de leyes apropiadas.¹³¹

No obstante, la igualdad ante la ley incluso cuando propende a su materialidad en el fenómeno social, es insuficiente como se ha explicado con anterioridad; ya que al utilizar una perspectiva parcializada en el sentido de que la igualdad sólo es uno de los dos componentes fundamentales que constituyen a la equidad, se debe admitir que todas las teorizaciones al respecto, tienen el mismo punto de partida de carácter sesgado; por lo que, se debe antes de pretender elevar a la equidad como pilar indiscutible de la justicia y del Derecho, explicar cómo esta cuestión epistemológica influenciaría en un cambio de visión en la normativa jurídica en relación al ámbito en el que se modificará la praxis tradicional basada en la igualdad –tópico que será materia del segundo capítulo en lo concerniente al Derecho Tributario–.

Siendo que se debe aclarar que la teoría concerniente a la equidad ha de originarse primeramente para el Derecho en general, y acotarse en éste para cada uno de sus campos y aspectos específicos, se recapitulará parte de lo que se ha dilucidado hasta ahora; en este sentido es pertinente recordar que la equidad, por ser un sinónimo cabal de la justicia retributiva y de la justicia distributiva, para su verificación puede manifestarse como igualdad en ciertos casos y en otros casos debe manifestarse como desigualdad; mientras no se puede olvidar tampoco, que también existe la perspectiva disímil –ya afianzada y con limitantes para el adecuado desarrollo de las ciencias jurídicas– relativa a que la igualdad es el principio jurídico fundamental y prioritario, y que la equidad es en muchas ocasiones inclusive confundida en esta teoría como su manifestación.¹³²

¹³¹ Autores varios, *Constitución de los Estados Unidos de América* (Barcelona: Linkgua Ediciones, 2019), 27.

¹³² Una de las implicaciones mediatas de la propuesta epistemológica que se está desarrollando en relación a priorizar la equidad por sobre la igualdad en el Derecho, se desprende del hecho de que no parece lógico el supeditar aquella a ésta –la equidad a la igualdad–, siendo que otras posibles soluciones a este respecto son prácticamente escasas y significan el instaurar también los sesgos cognoscitivos antes expuestos; por ejemplo, si se supeditara la equidad a la desigualdad, entonces tampoco habría un correcto nexo entre causa y efecto; la equidad es el efecto que se obtiene cuando se aplica de forma idónea el criterio de igualdad o el criterio relativo a la desigualdad en relación al caso en concreto, siendo que la equidad no puede ser la causa que origina una igualdad antijurídica o una desigualdad reprochable en concatenación con los fines del Derecho, y en cambio la igualdad y la desigualdad aplicadas sin racionalidad y sin mesura sí pueden configurar inequidades. En resumen, el axioma resultante sería el que consiste en que la igualdad y la desigualdad, son causas que pueden derivar en el efecto equidad o en el efecto inequidad dependiendo de la pertinencia concerniente a su utilización; mientras que el efecto equidad, inclusive convertido en una causa *a posteriori*, sólo puede generar una igualdad y una desigualdad de índole jurídica; a la vez que, la equidad como efecto, sólo puede causarse a través de una igualdad y de una desigualdad que sean acordes con la axiología del Derecho.

En el contexto del párrafo que antecede, para resolver la cuestión implícita, existe cierto número de propuestas posibles y de índole pragmática; una de ellas sería considerar a la igualdad y a la equidad como sinónimos –tesis que ya ha sido rebatida, y que resulta inadecuada debido a que ambos vocablos tienen un alcance semántico diferenciado–, otra opción es la referida en cuanto a subordinar la equidad a la igualdad –solución incoherente con las ideas sustentadas en este trabajo investigativo, de conformidad con lo explicado en la nota al pie 132–, y otra respuesta más eclíptica sería el concebir a ambas como nociones totalmente independientes –lo que resulta incluso más inverosímil y absurdo a la luz de la presente disertación–; siendo que la teoría que refleja mayor congruencia, es la que se está desarrollando argumentativamente en este texto, la que se puede compendiar en que: la desigualdad y la igualdad en su calidad de nociones o herramientas jurídicas, están supeditadas a la equidad, y sólo son medios para la consecución de la finalidades consistentes en la justicia retributiva y en la justicia distributiva –categorías dogmáticas que se han conceptualizado también en este documento–.

Se prefiere la última propuesta epistemológica para definir los denominados contenidos mínimos, porque la que ha imperado desde la modernidad tiende a soslayar a la equidad en contraposición al rol central que se otorga a la igualdad, y en sus connotaciones más radicales le concede a esta última una independencia como principio jurídico que impide el combate de inequidades latentes y arraigadas socialmente; y sólo considerando que la equidad es una noción más completa semánticamente –y en consecuencia más integral en relación a los objetivos intrínsecos de las ciencias jurídicas como instrumentos de emancipación social–, es decir con un significado lingüístico más amplio que puede asociarse más directamente con la justicia retributiva y con la justicia distributiva, la tesis que se propugna adquiere rasgos únicos que son convenientes y concordantes con los fines del Derecho como mecanismo de ventajosa transformación de la vida de los históricamente oprimidos; debido a que la teoría surgida se vincula con el hecho de que debería darse siempre a cada uno lo que se merece,¹³³ y quienes han sido marginados por el Estado y por sus sistemas imperantes merecen ser retribuidos por la exclusión social que han sufrido, de manera que comiencen a gozar de oportunidades para poder ejercer plenamente sus derechos consagrados en la Constitución y en especial los garantizados por la comunidad internacional como derechos humanos.

¹³³ No solamente en función de los méritos, sino también en razón de una óptima distribución de las cargas y de los beneficios, y además como fundamento de una sociedad equitativa que permita la configuración de la justicia retributiva y de la justicia distributiva.

Lo expuesto en el párrafo precedente implica que: A) si el merecimiento es igual, lo retribuido deberá ser lo mismo, lo que se traduce en que si el mérito es diferente entonces ante esta contingencia no puede ser la retribución igualitaria –sino por el contrario, debe tener un carácter distintivo–. B) si existen cargas y beneficios derivados de la vida en sociedad, deben distribuirse equitativamente entre todos los integrantes de una comunidad, de forma que ninguna carga y ningún beneficio sean excesivos/insuficientes.¹³⁴

En relación al literal B) del párrafo que antecede, se debe acotar que una carga excesiva dificulta su cumplimiento y puede originar el rechazo por parte del sujeto obligado, además de que en materia tributaria puede afectar inclusive la capacidad contributiva y resultar en la disminución del *quantum* –cantidad– a pagar en el futuro; mientras que una carga insuficiente puede constituirse como un privilegio ilegítimo, siendo que se debe considerar también que el individuo responsable de cumplirla podría hacerlo de forma tan simple que se volvería innecesario intentar evitarla y la carga perdería así su efecto disuasorio en caso de que éste haya sido el objetivo del legislador, lo que en cambio en el ámbito de las exacciones fiscales implicaría en específico una transgresión flagrante en cuanto a los principios jurídicos de suficiencia recaudatoria y de equidad.

Los beneficios excesivos además de inequitativos en razón de una debida medida, provocan que existan individuos con ventajas antijurídicas con respecto a otros sujetos relevantes para el Derecho, lo que en la esfera del Derecho Tributario genera una presión fiscal inadecuada que degenera en una tributación que no se corresponde con la capacidad contributiva y que menoscaba la financiación del erario público; un beneficio insuficiente repercute en cambio en la situación fáctica que se pretende aplacar, de manera que no se lograría mitigar la condición indeseable de la persona favorecida por la norma jurídica, lo que en el campo de la tributación significaría una sobrecarga en relación a la capacidad contributiva de la persona.

Una vez explicado lo precedente y continuando con la presente disertación, se debe manifestar que el contenido mínimo de la equidad debe prescindir en cierta medida de lo etimológico,¹³⁵ debido a que la significación de los vocablos tiende a evolucionar

¹³⁴ En el contexto de las ciencias jurídicas y de la axiología del Derecho, una carga o un beneficio debe adecuarse a los fines intrínsecos del ordenamiento normativo, porque de lo contrario se generaría una distorsión sistémica.

¹³⁵ Comprendido como lo relativo al origen y a la formación de los términos.

de manera que se producen múltiples acepciones con usanzas específicas/particulares de conformidad al tiempo y al espacio determinado; y porque en cambio y con respecto a la semántica,¹³⁶ como ya se ha enunciado con anterioridad, no se puede establecer una diferencia tan precisa entre equidad e igualdad cuando se entremezclan las concepciones culturales derivadas de las diversas acepciones que son el producto de las usanzas de las variadas civilizaciones; esto resulta evidente, cuando se observa por ejemplo, que ambos términos tienen una raíz etimológica común en el latín: *aequitas*, es la palabra para equidad; *aequalitas*, el vocablo para igualdad.

Por lo que, es relevante en una primera instancia, recurrir una vez más al Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española (RAE):

igualdad

Del lat. *aequalitas*, *-ātis*.

1. f. Conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad.
2. f. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo.
3. f. Principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones
4. f. Mat. Equivalencia de dos cantidades o expresiones.

igualdad de ánimo

1. f. Constancia y serenidad en los sucesos prósperos o adversos.¹³⁷

Los significados consignados en la cita anterior, guardan estricta relación con lo afirmado sobre la igualdad en esta tesis investigativa, y también permiten evidenciar las diferencias sustanciales con respecto a la equidad.

El numeral 1., ratifica lo ya expuesto en referencia al inevitable establecimiento de un *tertium comparationis* para determinar una igualdad, mientras que la equidad puede además el considerar una desigualdad para su verificación.

El numeral 2., versa sobre la naturaleza inherente a los elementos como partes constitutivas de un conjunto, en cuanto a la relación componentes/totalidad; en lo referente a la equidad, esta naturaleza de correspondencia y de proporción es más compleja que el simple igualitarismo, debido a que no se utiliza un criterio uniforme para su configuración, siendo que se pueden utilizar mecanismos como la progresividad que se aplica en el Derecho Tributario como forma de obtener una presión fiscal equitativa entre contribuyentes.

¹³⁶ Entendida como la concerniente a la significación lingüística de una palabra cierta en la contemporaneidad.

¹³⁷ Real Academia Española (RAE), "Igualdad", *Diccionario de la Lengua Española (DLE)*, 2021, párr. 1, <https://dle.rae.es/igualdad?m=form>.

El numeral 3., es una explicitación del principio jurídico de igualdad ante la ley – el que se desarrollará más detalladamente en la siguiente sección–, y a breves rasgos se puede manifestar que la crítica constructiva que se le efectúa radica en sus limitaciones derivadas de su orientación a la equivalencia paritaria de los miembros de la sociedad; siendo que en el fenómeno fáctico, los integrantes de un conjunto humano están generalmente en situaciones de disparidad en relación a diversas índoles, y no todas las diferencias son jurídicamente relevantes –ni indeseables– y la igualdad ante la ley *per se* –por si– no garantiza la erradicación de las inequidades sociales.

El numeral 4. trata sobre la aplicación del término en el campo de las matemáticas, resaltando la función abstractiva que es connatural a la igualdad, debido a que ésta requiere del análisis de unas determinadas cualidades de dos entes distintitos; en contraposición con esta definición, la equidad tiene una dimensión más pragmática que abstracta, porque requiere la configuración de ciertas realidades para su realización y porque es a través del análisis holístico de los casos en concreto que se puede corroborar su eficacia.

En lo referente a la igualdad de ánimo, es una acepción singular que se forma por conjugación de vocablos, siendo que hace referencia a una característica moral; no obstante, la igualdad de ánimo como consecuencia de la moralidad es una noción que representa también la divergencia existente con la concepción derivada de la equidad, ya que para constituir una situación equitativa es indispensable en muchas ocasiones el apartarse de criterios previos y el implementar soluciones innovadoras ante antiquísimos problemas sociales que se han perpetuado por las costumbres imperantes que dominan sin variaciones esenciales.

A continuación, otras definiciones de igualdad que a diferencia de las obtenidas en el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española (RAE) y que se centran en la etimología/usanza del vocablo, se fundamentan en conceptos doctrinarios desarrollados en la ciencia del Derecho:

[...] De este modo, es claro que la *igualdad*, al configurarse como un hecho, resulta una mistificación.

Esta concepción es, sin duda, la dominante en el pensamiento político clásico. En toda esta tradición, de Aristóteles a Hobbes, de Locke a gran parte del pensamiento ilustrado, la tesis de la igualdad (o, correlativamente, de la desigualdad) ha sido siempre razonada de hecho con argumentos de tipo cognoscitivo: los hombres, decía Hobbes, son iguales porque todos mueren y, además, porque se encuentran todos en la misma situación de hacerse daño unos a otros;⁴ o porque, escribía Locke, tienen las mismas inclinaciones y facultades.⁵ Es claro que semejantes tesis eran argumentos muy débiles en apoyo (del valor) de la igualdad y sirvieron del mismo modo –a veces en el mismo autor, como es el

caso de Locke—⁶ para sostener la tesis opuesta de la desigualdad. Incluso es probable que, precisamente, la larga persistencia de la concepción de la igualdad como *hecho* esté en el origen de la configuración de la igualdad como *asimilación* de las diferencias, [...] ¹³⁸

Lo primero en lo que hace hincapié el jurista italiano Luigi Ferrajoli y que es relevante para profundizar en el conocimiento concerniente, es que cuando la igualdad es equiparada a un hecho o a una realidad en el contexto social, se crea entonces un mito; es decir, se origina a lo sumo una falacia provocada por el contraste entre el discurso —que puede ser normativo o no— y el fenómeno fáctico, lo que coincide con la tesis ya expuesta —en este trabajo investigativo— que es referente a que la desigualdad es en general más habitual entre los diferentes seres humanos.

Además, el autor citado resalta la cuestión de que la defensa de la igualdad como hecho —aunque también advierte que se puede hacer lo mismo con respecto a la desigualdad— en la tradición política clásica, se ha fundamentado mayoritariamente a través de procesos cognoscitivos en contraposición al empirismo; lo que se traduce en que la igualdad es más factible de constatar en las abstracciones, pero no acaece lo mismo en relación a las experiencias o vivencias de la cotidianeidad, lo que comprobaría la desmitificación que se pretende.

Es también interesante la conclusión que aporta el doctrinario Luigi Ferrajoli, relativa a que la pretendida equivalencia entre igualdad y hecho es la causante de que en el aspecto normativo —por ejemplo— se configure una abstracción que genera asimilación, y en esto en el sentido de lo que propugna el paradigma de igualdad ante la ley en el Derecho contemporáneo; la igualdad en las ciencias jurídicas está revestida de esa característica que tiene por objetivo asemejar, inclusive si se deben obviar distinciones entre los sujetos, lo que implica el riesgo inherente a desechar la posible y necesaria regulación de las diferencias jurídicamente relevantes.

Con lo expuesto en los párrafos precedentes, se demuestra que el concepto relativo a la igualdad puede variar en las ciencias jurídicas y en las ciencias políticas con respecto a sus acepciones etimológicas, siendo que las ciencias en referencia nutren al término mencionado de amplios bagajes de índole epistemológica.

En el siguiente apartado, aunque no es en *stricto sensu* —sentido estricto— un elemento configurativo de la equidad, es indispensable precisar una concepción del principio jurídico de igualdad ante la ley; siendo que, resulta inevitable considerar a

¹³⁸ Ferrajoli, Luigi. “Igualdad y diferencia*”. *Derechos y garantías. La ley del más débil.*, Madrid: Trotta, 1999, 73-96.

efectos de este trabajo investigativo, una noción tan relevante y trascendente en el Derecho contemporáneo.

B) Igualdad ante la Ley

Además de que es un criterio básico para el establecimiento de tributos en los Estados democráticos, se ha considerado pertinente el desarrollar un concepto particular por la ya referida prevalencia que posee en el Derecho en general, siendo que se puede consignar que es un principio jurídico que dispone que todos los seres humanos como tales son iguales ante la Ley; es decir, que todos ellos poseen los mismos derechos y deberes en su calidad de seres humanos, y por esta razón no deben existir privilegios para ciertas personas fundados en esta calidad; en consecuencia el principio objeto de análisis discrepa con hechos como la esclavitud, u otras situaciones que consideren a los hombres y mujeres como desiguales en su dignidad intrínseca, ya que se reconoce y se pretende garantizar la libertad para todos.¹³⁹

La anteriormente citada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del año 1789, tiene en su texto, una explicación implícita bastante idónea sobre la igualdad y su concatenación con la Ley:

Artículo 60.- La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de participar personalmente o por medio de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto si protege como si castiga. Todos los ciudadanos, al ser iguales ante ella, son igualmente admisibles a todas las dignidades, puestos y empleos públicos, según su capacidad y sin otra distinción que la de sus virtudes y la de sus talentos.¹⁴⁰

De lo que se puede inducir otro avance trascendente en cuanto a la equidad en el ámbito específico del Derecho Tributario, ya que el artículo que antecede se puede conectar con la noción del principio jurídico de origen anglosajón *non taxation without representation* –no tributación sin representación–, porque para la creación de cargas impositivas ha sido tradicionalmente aceptado desde la modernidad que el órgano

¹³⁹ Una acotación filosófica que resulta interesante es la siguiente: Si el Derecho permitiera que los seres humanos se puedan esclavizar unos a otros sin distinción, se estaría ante un caso de igualdad formal en el orden normativo, pero la desigualdad material se volvería evidente al momento de aplicarse esta disposición en la realidad; en última instancia, lo que prohíbe la esclavitud no es la igualdad ante la ley sino el principio jurídico de equidad a través del reconocimiento de la dignidad humana, y más concretamente por intermedio de la garantía fundamental derivada de la premisa consistente en que todos los hombres nacen y permanecen libres.

¹⁴⁰ Asamblea Nacional Francesa, “Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789*”, 282.

legislativo de una nación es quien debería poseer en un Estado democrático la potestad tributaria¹⁴¹ –por ser la Función Legislativa el paradigma por antonomasia de la representación popular–.

Sobre este tópico, el de la igualdad ante la ley en la esfera del Derecho Tributario, se puede considerar el último artículo previamente anunciado de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano: “**Artículo 13o.-** Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades.”.¹⁴²

De lo anterior se puede inferir que la igualdad ante la ley en cuanto a los tributos no es absoluta, se relativiza conforme a lo que la dogmática jurídica denomina capacidad contributiva o capacidad de pago, lo que supone temas más específicos que se desarrollarán en el segundo capítulo de la presente investigación científica; el principio de igualdad ante la ley se aplica entonces en relación a la obligatoriedad de todos los miembros de un Estado en lo concerniente a contribuir con su sostenimiento, pero este precepto se matiza en lo referente a la realidad económica de cada posible contribuyente, siendo que la equidad debe ponderar los alcances de la tributación.

De lo expuesto previamente, surge también la noción relativa a la desigualdad, el segundo elemento que configura el contenido mínimo del principio jurídico de equidad que se ha propuesto.

C) Desigualdad

En términos razonables y lógicos es imposible que no exista una semejanza entre dos entes diferentes, pero lo que le atañe al principio jurídico de equidad es centrarse en similitudes relevantes para sus objetivos, y al mismo tiempo en aquellas disimilitudes que puedan configurar excepciones en lo referente a la aplicación de la regla de igualdad; después de todo las distinciones e indistinciones no justificadas jurídicamente, o –lo que resulta lo mismo– los privilegios e igualitarismos no fundados en un Derecho de índole

¹⁴¹ Aunque actualmente se defienden otras posturas, relacionadas con la posibilidad de otorgar la potestad tributaria a otros tipos de entidades democráticamente representativas –como las relativas a los gobiernos seccionales, o gobiernos autónomos descentralizados en el contexto del sistema jurídico ecuatoriano–, o inclusive a determinadas autoridades elegidas por elección popular –que, a su vez, es probable y admisible en ocasiones que puedan delegar esta atribución normativa–.

¹⁴² Asamblea Nacional Francesa, “Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789*”, 282.

racional presentes en el denominado Antiguo Régimen,¹⁴³ fueron unas de las principales causas impulsoras de la Revolución Francesa,¹⁴⁴ este evento histórico que modificó el porvenir del mundo nos legó la formalización de la igualdad ante la ley como principio jurídico, pero no en un sentido material siquiera, ni tampoco como igualdad en *stricto sensu*¹⁴⁵ –sentido estricto–.

Esta mera consagración jurídica, no equivale a equidad, ni tampoco a igualdad material; como ya se ha expuesto con anterioridad, inclusive la aplicación igualitaria de las normas a partir de la literalidad de su abstracción, sería en ciertas circunstancias causa de inequidades por la amplitud de posibilidades que se pueden configurar como casos concretos; es por eso que actualmente existe una gama de matizaciones a la igualdad en el Derecho,¹⁴⁶ es decir, distinciones que configuran criterios para establecer normas relativas a desigualdades fácticas que son relevantes y que conllevan a un trato jurídico diferenciado.

Vale indicar también que la igualdad –y esto no excluye y es aplicable a la noción concerniente a la desigualdad– como componente de la equidad no tiene en la praxis un sentido conceptual único e inequívoco, sino que ha sido objeto de diversas concepciones teóricas, como se puede apreciar en la siguiente cita: “Sin perjuicio de los enfoques que refiriéramos precedentemente, en la consideración del fenómeno bien podría distinguirse –como lo han hecho muchos autores– entre igualdad formal e igualdad real; igualdad jurídica e igualdad económica; igualdad absoluta e igualdad relativa.”¹⁴⁷

Como se puede observar en el párrafo que antecede, el concepto de igualdad y el de su contraparte la desigualdad son maleables, y por esta causa útiles en relación a las necesidades que surgen de la diversidad de casos concretos; siendo que, se pueden concebir diversos tipos y clases referentes a estos tópicos, como los enunciados en lo referente a la igualdad en párrafo precedente; el vocablo equidad por su parte, no

¹⁴³ Término que los adscritos a los revolucionarios franceses utilizaban para englobar y denotar despectivamente a las monarquías absolutas. Puede consultarse al respecto y sobre la realidad específica en el Reino de España, que nos concierne por el vínculo socio-histórico con Latinoamérica, la obra: Antonio Domínguez Ortiz, *Las clases privilegiadas en el Antiguo Régimen* (Madrid: Editorial Istmo, 1995).

¹⁴⁴ Para más detalles sobre esta cuestión, y para una más amplia dilucidación al respecto, puede consultarse a: Miguel Poradowski, “Las causas de la Revolución Francesa”, *Fundación Speiro*, 1990, <https://www.fundacionspeiro.org/verbo/1990/V-281-282-P-19-60.pdf>.

¹⁴⁵ Entre menos sólida y más falsa es una democracia, más vacua es la igualdad ante la ley que se pretende aplicar en ese Estado, ya que la brecha socioeconómica entre personas pudientes y personas menesterosas incide negativamente en la eficacia de este principio jurídico.

¹⁴⁶ Véase, por ejemplo, la obra: Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1992).

¹⁴⁷ José Osvaldo Casas, “Principios Jurídicos de la Tributación”, en *Tratado de Tributación*, Horacio García Belsunce (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 289.

obstante de tener un núcleo semántico/filosófico/ideológico unívoco en correspondencia con la justicia particular –justicia retributiva y justicia distributiva–, posee también una versatilidad pragmática que puede resultar extraordinaria en el campo del Derecho en contraste con otras nociones jurídicas de carácter estático.

Sin embargo de lo expuesto se hace necesaria otra aclaración epistemológica en este punto de la dilucidación que se está desarrollando, pues como se ha manifestado reiteradamente existe doctrina que considera que la igualdad no es un componente de la equidad, y este tipo de dogmática también está presente en la materia del Derecho Tributario; por lo que se debe precisar que la perspectiva de este trabajo de investigación se sustenta en la defensa de la premisa consistente en que el principio jurídico de equidad posee una posición primordial con respecto a la secundaria de la igualdad/desigualdad, es decir, se pretende explicar –especialmente en el siguiente capítulo– desde la lógica de las cargas impositivas cuáles son los componentes formales que se supeditan al valor esencial; especialmente porque como principio tributario, es la igualdad el que está normativizado con mayor frecuencia, mientras que por el contrario la equidad sólo está catalogada como principio en una minoría de legislaciones.

A este último respecto se debe señalar que se propone a la equidad como un principio jurídico prevalente por ser más amplio y completo que el de igualdad, no sólo por una cuestión de lógica y por una cuestión de semántica, sino también porque está mejor afianzado como un valor fundamental en el Derecho; en la contemporaneidad y debido al avance suscitado en la consagración de los derechos humanos, una construcción epistemológica de un principio jurídico de equidad asociado a la justicia retributiva y a la justicia distributiva –desde una visión ética y crítica–, parece alcanzable hoy más que en otros estadios históricos; siendo que, la igualdad –además de que como término no informa sobre todo lo que implica la equidad– debe ser dividida dualmente con connotaciones diferentes, para poder ser entendida en algunos términos sólo similares y aproximados a los de la equidad: igualdad formal e igualdad real; igualdad jurídica e igualdad económica; igualdad absoluta e igualdad relativa.

Estas categorías referidas previamente indican distintas cuestiones sobre la igualdad, que estando separadas –aunque tampoco en conjunto– no abarcan por completo la noción concerniente a la equidad, pero que en cambio sí servirían para matizar este principio jurídico y para poder aplicarlo a un sinnúmero de casos específicos; por lo que se puede alegar que la equidad es conceptualmente y en cuanto al aspecto relativo a la praxis, más idónea y más factible para denotar variados ideales loables de un régimen

tributario / sistema tributario, sin perjuicio de que en cierta medida la igualdad consagrada como principio es –y ha sido– funcional y pragmática hasta ahora para el Derecho Tributario.

En el capítulo segundo se aportará con mayor prolijidad y con más especificidad en cuanto a los tópicos que nos conciernen, pero sin prescindir del Derecho Constitucional como eje epistemológico, al respecto del principio jurídico de equidad y sobre su especial configuración en el Derecho Tributario.

Finalmente, siendo que la problemática central de la presente investigación radica en que la igualdad y la equidad no son asimilables, en el segundo capítulo se profundizará en lo concerniente a las implicaciones que se originan en el Derecho Constitucional Tributario como producto de esta perspectiva; debido a que si la igualdad es diferente a la equidad como principio constitucional y como principio del Derecho Tributario, entonces su incidencia con respecto a la configuración de las cargas impositivas es disímil, provocando que el uso de una u otra noción jurídica aproxime/aleje a la fiscalidad del ideal relativo al establecimiento de un sistema tributario –en contraposición a un simple régimen tributario–; resultando de lo manifestado, que el Estado esté obligado a efectuar ajustes y cambios en relación a los tributos que establece en aras de promover la equidad social, ya que la consecución de los objetivos inherentes al financiamiento gubernamental y al ordenamiento de la comunidad son indispensables como parte de la política económica de una nación.

Además, es imperativo recordar que la Constitución de la República del Ecuador que está vigente desde el año 2008, transformó el paradigma normativo en el ámbito del Derecho Tributario; en este campo la equidad fue consagrada como principio jurídico, relegándose a la igualdad a una posición secundaria y circunstancial como mero instrumento, lo que debe repercutir en las normas infra-constitucionales y en las praxis institucionales de las administraciones tributarias.

Capítulo segundo

Implicaciones derivadas del Derecho Constitucional Tributario, que se originan por el cambio de la perspectiva aplicativa de los principios jurídicos: de la igualdad a la consagración y eficacia de la equidad

Una transformación del paradigma imperante en relación a la prioridad que ha tenido en las legislaciones la igualdad por sobre la equidad, debe partir desde el ámbito teórico en el que convergen el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario, debido a que es indispensable que la garantía de la máxima jerarquía normativa determine la prevalencia del cambio propuesto y que la especificidad de la materia genere sus propios fundamentos funcionales; en este sentido, las implicaciones que surgirían serían tantas y tan vastas, que sólo se plantearan algunas incidencias mientras se continúa desarrollando la epistemología que se pretende aportar; el presente trabajo investigativo no puede abarcar por su extensión inherente, todas las repercusiones que se originarían, por lo que se limitará a proponer una visión doctrinaria que se pretende pueda servir para resolver cuestiones derivadas de las posibles implicaciones y para emprender futuras tesis a este respecto.

Pero antes de proseguir con el propósito descrito, se debe afianzar más lo concerniente a que la equidad es ineludiblemente una vía directa a la justicia como dimensión ética –por el vínculo natural que comparten–, ya que esta aseveración es uno de los pilares de la epistemología que se está creando:

La reinterpretación del problema de la aplicación del Derecho hace retomar la reflexión sobre la equidad, como un motivo que amortigua el mecanicismo, pero que al mismo tiempo precisa de nuevos aires para no caer en la también lógica racional de la sucesión práctica inmediata de la justicia. Hablamos de ética en el Derecho por razón de la equidad, pero no tanto de una ética deductiva que llega a su última escena, sino, mejor, de una ética creativa y vivencial que en el tiempo tiene que dar respuesta a un conflicto. [...] ¹⁴⁸

Desde la perspectiva antes expuesta, la equidad debe ser comprendida como principio y como herramienta para obtener justicia –individual y social–, cuya utilización trasciende en el tiempo en lo referente a las finalidades del Derecho; de modo que no sólo debe pensarse en su relación con la resolución de un problema social considerado como

¹⁴⁸ Miguel Francisco Grande Yañez, *Equidad y sentido de Justicia* (Madrid: Editorial Dykinson, 2021), 9.

un evento aislado, sino también como una solución integral que actúa sobre determinadas causas y que generará ciertos efectos *a posteriori* –posterior a– con respecto a la decisión adoptada, siendo que la configuración o carencia de equidad afectará inevitablemente el futuro de los sujetos involucrados –e inclusive el de otros con los que se interrelacionen en su cotidianidad–; es así que, la equidad no sólo implica un fenómeno inmediato, sino también uno mediato.

De esta manera se superarían o se atenuarían al menos las ya manifestadas falencias del *iuspositivismo*, que en su pretensión de prescindir de la Ética como ciencia y de generar un Derecho autónomo/aislado, ha permitido que en la contemporaneidad se evidencien las desventajas de un sistema jurídico de esta índole y esto a su vez a renovado el antiguo debate/confrontación en contraposición con el *iusnaturalismo*:

De este modo, la equidad puede encontrar un nuevo discurso en el que no se vea presa del dogmatismo ni anulada por el logicismo formal. No sólo tratamos de recuperar la equidad, sino de repensarla en un entorno filosófico en el que la metafísica y las ciencias naturales retroceden. Nuevamente tenemos que insistir en el momento aplicativo en el que la decisión adquiere convicción y legitimación por el compromiso de un sujeto judicial.¹⁴⁹

Por lo que resulta obvio que para implementar una diferente epistemología que gire en torno a la equidad, es necesario reformar y adaptar determinados postulados del Derecho positivo tal como se los ha concebido hasta la actualidad, siendo que esto sólo puede efectuarse desde el plano meta-jurídico y más concretamente desde la perspectiva de una filosofía ética; ya que lo que está en contienda no es el carácter coercitivo del Derecho y tampoco está entredicho la forma de imponer eficacia en cuanto a los mandatos preceptivos que predominan en los ordenamientos normativos vigentes, lo que está en disputa es el grado de convencimiento que se genera en la población con respecto a un Derecho que podría ser observado en muchos casos como esencialmente injusto, lo que incide en el nivel de justificación y de adherencia que le otorgan los individuos que deben ser regidos; y esto porque sin servidores públicos que apliquen las disposiciones normativas con equidad, se originan distorsiones en la praxis del Derecho tan aberrantes como abundantes, lo que sí pone en duda la virtud de un sistema normativo de esta naturaleza.

Y si en el primer capítulo se han explicitado datos estadísticos sobre la inequidad en el mundo en lo referente a la distribución de la riqueza material, ahora es pertinente

¹⁴⁹ *Ibíd.*

tratar sobre la realidad de América Latina debido a que la inequidad en los países que la integran es radical y porque esto prueba irrefutablemente la especial necesidad de comenzar a promover políticas que prioricen la equidad social, por lo que se consignará información histórica que resulta relativamente reciente para entender un poco de la situación de la región en el pasado y en los últimos años:

En el último año se ha convertido en cita común y obligada, el trabajo de CEPAL/IPEA/PNUD (2003) que pretende establecer bajo qué condiciones 18 países latinoamericanos podrían cumplir el objetivo de *reducir a la mitad la pobreza extrema* hacia el año 2015². El estudio formula un tenebroso diagnóstico de lo que sucedería si no variaran las tendencias de políticas y crecimiento económico verificadas durante la década del 90 (sólo 7 países alcanzarían aquella meta, 6 reducirían la pobreza de modo muy lento y los 5 restantes aumentarían los niveles de pobreza) [...] ¹⁵⁰

El estudio citado se desarrolló en relación a diez y ocho (18) de las veinte (20) naciones soberanas que conforman Latinoamérica, y demuestra la existencia de una considerable pobreza extrema en la región, denominada también esta condición como indigencia o pobreza severa; la que consiste en pertenecer a grupos de personas o familias que no puede satisfacer idóneamente sus necesidades vitales más elementales, lo que implica a su vez estar en el estrato socio económico de la población más deprimido en países sin un adecuado sistema de subsidios o subvenciones, careciendo de bienes materiales e inmateriales tales como: alimentación, agua potable, vivienda digna, salud, acceso a la educación básica, acceso a la información, etcétera.

Esta situación de pobreza material extrema, no sólo es un indicador alarmante sobre la vida de algunos individuos que conforman conjuntos humanos no tan minoritarios en los países objeto del análisis referido, sino que se constituye en un índice económico relevante que concierne a los Estados; ya que este tipo de penuria y miseria representa no sólo la incapacidad de los gobernantes para satisfacer necesidades legítimas, sino también graves problemas para la economía de una nación, lo que deriva inevitablemente en otras consecuencias perniciosas –desnutrición infantil, carencia de servicios básicos, déficit habitacional, enfermedades crónicas, analfabetismo, falta de transparencia gubernamental y corrupción generalizada, etcétera–; esto por ejemplo, debido a que la pobreza aguda incide en la necesidad de un mayor gasto público como consecuencia de las patologías subsecuentes –desnutrición crónica, tuberculosis, malaria, entre muchas más– y de las alteraciones sociales que se originan –criminalidad,

¹⁵⁰ Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO), *Integración, equidad y desarrollo* (San Francisco de Quito: Editorial Flacso Ecuador, 2017), 178.

inseguridad, narcotráfico, delincuencia organizada, entre otras–, además de la pérdida inevitable de la capacidad productiva de un país que se produce al desperdiciar las potencialidades de sus ciudadanos.

Porque como ya se ha postulado en el capítulo precedente, crecimiento económico sin equidad no es desarrollo sostenible ni tampoco un desarrollo deseado desde la perspectiva ética que debe regir al Derecho,¹⁵¹ siendo que sobre esta interrelación se ha dilucidado lo siguiente:

Pero la cuestión más delicada es la *complementariedad entre estos dos objetivos*, crecimiento y equidad. Frecuentemente se han presentado como opuestos: el esfuerzo por la equidad reduce el ritmo de crecimiento, mientras que el crecimiento acelerado repercute en un aumento de las desigualdades, al menos a corto plazo. De ahí que la preocupación central de la propuesta cepalina^[152] sea mostrar la posible complementariedad de ambos.¹⁵³

Es en el contexto de la cita que antecede, que se comprende que el crecimiento económico de carácter ideal es aquel que se perfecciona a través de la equidad, siendo que no son categorías mutuamente excluyentes; es así que se refuta el falso dilema correspondiente a la relación entre crecimiento económico y equidad, siendo que ninguno debería ser una traba u obstáculo insalvable para el otro, a la vez que se debe acotar que la epistemología planteada en esta investigación supedita el primero al segundo;¹⁵⁴ ningún tipo de incremento relativo a los indicadores micro o macro económicos de una nación, debería sacrificar las políticas tendientes a la consecución de la equidad y de la justicia social, porque la finalidad última debe ser siempre el ser humano y su bienestar colectivo

¹⁵¹ El mejoramiento de los indicadores macroeconómicos y de las variables microeconómicas, e inclusive el incremento en las finanzas públicas y de la productividad de una nación, no garantizan *per se* –por sí– el bienestar social y el de los seres humanos como parte de una colectividad; siendo que, para el efecto son cruciales los tópicos concernientes a la distribución de la riqueza y a la equidad entre los integrantes de la sociedad, porque de lo contrario se genera una distorsión sistémica que consiste en la concentración indiscriminada de la riqueza y de los medios de producción.

¹⁵² Nota al pie agregada al texto original. Por ‘propuesta cepalina’ se refiere el autor a la promovida por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), entidad vinculada a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), siendo que se puede considerar al respecto la obra: Raúl Federico Prébisch Linares, “El desarrollo económico de la América Latina y algunos de sus principales problemas”, en *Cincuenta años del pensamiento de la CEPAL: textos seleccionados*, Ricardo Bielschowsky (Santiago de Chile: Fondo de Cultura Económica (FCE) / CEPAL, 1998), 63-129.

¹⁵³ Aula de Ética de la Universidad de Deusto, *Eficiencia, corrupción y crecimiento con equidad* (Bilbao: Deusto Publicaciones, 2013), 160.

¹⁵⁴ La equidad es actualmente más relevante que el crecimiento económico en términos de bienestar social y de la supervivencia misma de la especie humana, debido a que existe una sobreproducción de bienes materiales que es promovida por el capitalismo imperante y por el consumismo que le es inherente, siendo que este sistema inescrupuloso es insostenible en el tiempo y siendo que además está perjudicando al medio ambiente de forma que estamos cerca del punto de inflexión –o punto de no retorno– en relación al cambio climático en nuestro planeta.

–y no el capital material, ni el capitalista que representa la apropiación y la acumulación indebida de riqueza–.

Por esta razón se han originado determinadas posturas eclécticas, que pretenden conciliar el rol del crecimiento económico como factor impulsor de la equidad, sin que ésta tenga que ser soslayada por motivos de índole simplemente mercantilista:

Como alternativa se propone una estrategia que se califica como *enfoque integrado*, los dos objetivos tienen que orientar, a la vez, a las políticas económicas y a las políticas sociales. Esto «implica, por una parte, preferir aquellas políticas económicas que favorecen no sólo el crecimiento, sino también la equidad, y, por otra, destacar en la política social el efecto productivo y de eficiencia, y no sólo de equidad» [...].¹⁵⁵

Y en este sentido los tributos cumplen con una función dual que permite finalidades económicas y sociales, pues no sólo son una fuente de ingresos que nutre el erario estatal para permitir el gasto público –sea corriente o de inversión, ordinario o extraordinario, etcétera– en aras de la consecución inmediata de equidad y de la redistribución de la riqueza, sino que también pueden ser utilizados como herramientas de política socio-económica a largo plazo para obtener de forma mediata una mayor medida de justicia retributiva y de justicia distributiva; siendo que sobre este tópico, que puede configurar una implicación primordial de la perspectiva relativa a la equidad en cuanto al Derecho Tributario, versará la sección final del presente capítulo a manera de temática de cierre de este trabajo investigativo.

Con estos antecedentes, se proseguirá con la construcción de la epistemología específica concerniente a la equidad en el Derecho Tributario, para continuar manifestando las implicaciones más relevantes y trascendentes que se derivarían en relación a la sustitución efectiva de la igualdad en lo relativo a su papel principal en el escenario de las cargas impositivas.

1. La equidad en el ámbito del Derecho Tributario

Como preámbulo a esta sección, se debe acotar en primera instancia, que el Derecho Financiero es la rama del Derecho Público de la que deriva el Derecho Tributario; y éste se relaciona por esta causa con la ciencia de las Finanzas Públicas, e inevitablemente con la Economía por esta razón, y en consecuencia con el Derecho Económico.

¹⁵⁵ *Ibíd.*

Pero qué es en términos generales el Derecho Tributario, ya que es necesario el definir este tópico central en nuestra investigación, por lo que será útil recordar uno de los conceptos que elaboró uno de los referentes más prominentes de esta materia en nuestro país; al respecto, el profesor ecuatoriano José Vicente Trolla Jaramillo, escribió que: “El derecho tributario es la rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos. El tributo es el instituto propio del derecho tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado.”.¹⁵⁶

La naturaleza misma del Derecho Tributario,¹⁵⁷ su vinculación a las finanzas públicas y a la economía, determinan en la praxis el desenvolvimiento de la equidad en este campo jurídico;¹⁵⁸ por lo expuesto, se entiende que la equidad en materia tributaria se debe analizar y considerar en por lo menos dos ámbitos diferenciados, la equidad tributaria en abstracto y la equidad tributaria en concreto; la primera reflejará principalmente el contexto normativo de la equidad y su nexos con la invariabilidad de esencia de este vocablo –que se desarrolló previamente en el capítulo precedente como parte del subtítulo 2.1.2.2.–, mientras que la segunda representará la innegable dimensión económica y financiera del ámbito tributario, y es esta última la que particulariza la eficacia en la sociedad de la equidad que se configura como objeto de estudio.

Por lo aseverado en el párrafo que antecede, se ha distinguido y definido a estas dos clases de equidad, originadas en el ámbito tributario en función de la epistemología que se ha seleccionado para abordar este tópico; y no obstante de que ambas son parte y conforman la concepción holística de la equidad tributaria como principio jurídico, y siendo que en este apartado se desarrollarán aspectos comunes y diferenciadores, que permitirán una dilucidación de varios temas pertinentes.

En relación a la equidad en el Derecho Tributario, el catedrático argentino Horacio Adolfo García Belsunce, ha disertado sobre si la equidad se puede constituir “[...] en una

¹⁵⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario* (San Francisco de Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), 2014), 9.

¹⁵⁷ Siendo que su esencia se caracteriza por ser de índole impositiva y recaudatoria, sin que esto impida que se desarrolle como un conjunto de normas jurídicas que pueden fundamentarse en el principio de equidad, y cuya finalidad inmediata es la de regular uno de los ingresos del Estado; a estos caudales que nutren a las finanzas públicas se los denomina tributos, y algunas tendencias contemporáneas asociadas a la Economía Política y a su vinculación con la democracia, propugnan que este tipo de ingreso que obtiene el fisco debe ser una parte central y vital de un presupuesto gubernamental equilibrado.

¹⁵⁸ Lo que suscita un dilema, ya que la equidad como principio jurídico es la que debe fungir como pilar o elemento axiológico que determine la orientación de un sistema/régimen tributario, pero la realidad actual es otra debido a las necesidades apremiantes e imperantes en relación a obtener financiamiento para el gasto público.

garantía constitucional o en una limitación al poder de imposición del Estado [...]”;¹⁵⁹ lo que se verificaría como una matización con respecto a la calidad inherente a la tributación, en cuanto a ese aspecto coercitivo del Derecho que obliga en términos jurídicos a contribuir con el sostenimiento de una nación, siendo que el autor citado ha manifestado también que “[...] poder de imponer no es sino una forma del poder de gobernar [...]”.¹⁶⁰

Sobre si la equidad es una garantía constitucional y un límite al poder de imposición del Estado en lo relativo a la esfera del Derecho Tributario, se debe indicar que inclusive en lo referente a la mayor manifestación de la potestad tributaria, cumple el principio jurídico en mención con este rol; y no obstante de que su ámbito de acción es más amplio, siendo que en este sentido en específico la equidad debe observarse en cuanto a la configuración de cada tributo en particular, y también en lo concerniente a todo el régimen o sistema tributario; de lo que surge, una interrogante importante y trascendente, ¿es la equidad en el fenómeno holístico de la tributación en general más relevante que la equidad en la estructuración de cada tributo por separado?

Cuando se plantea el cuestionamiento anterior nos parece evidente una respuesta afirmativa, pues si bien es importante que cada tributo sea diseñado por el legislador con el mayor grado de equidad intrínseca para su legitimidad en particular –e inclusive para su idóneo desempeño en lo que se corresponde con su función social–, es más relevante al final de cuentas que la yuxtaposición de todas las cargas impositivas permita la configuración de un sistema tributario de carácter equitativo –ideal loable para todo conjunto de normas fiscales–.

Esto es así en buena medida porque los tributos hoy en día no cumplen con una única función, la fiscal, y más adelante se explicará y desarrollará este tópico singular como parte del presente trabajo investigativo; la potencialidad del Derecho Tributario como herramienta de política extra-fiscal es en la actualidad incuestionable, y es en este sentido que la globalidad de cargas impositivas pueden generar un proceso sinérgico que efectivice un sistema tributario de índole equitativa, no obstante de que algunas contribuciones fiscales podrían no tener un claro sentido jurídico y económico si se consideran aisladamente.

Es en este contexto en el que se puede establecer también una distinción conceptual entre los términos ‘sistema tributario’ y ‘régimen tributario’, consistiendo el

¹⁵⁹ Horacio Adolfo García Belsunce, *Temas de derecho tributario* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1982), 102.

¹⁶⁰ *Ibíd*, 78.

primero en una utopía que representa a la perfección, y el segundo significando un estadio perfectible; siendo que, debido a los fines sociales intrínsecos del Derecho y del Derecho Tributario que se orientan a la equidad, conviene principalmente comprender la noción primera que se ha referido:

Un sistema tributario debe buscar conciliar su diseño ideal en el plano normativo –propio de su «deber-ser» (*Sollen*)– con su eficiencia en el plano aplicativo –verificado por su «ser» (*Sein*)²–. Su éxito depende en gran medida de la proyección de sus bases ontológicas –fundamentos, conceptos y elementos propios del Derecho Natural– sobre el campo normativo –*a priori* comprendido por el Derecho Positivo– y aplicativo –*a posteriori* observado a través del Derecho Consuetudinario³–, consecutivamente.¹⁶¹

Siendo que lo constante en la cita que precede es aplicable también en cuanto a la equidad en este campo jurídico, ya que este principio no sólo es parte de la axiología que sustenta al Derecho Tributario, sino que también un factor determinante de la literalidad normativa en esta materia y un elemento que sirve para interpretar el alcance aplicativo de la misma cuando se verifican casos concretos que se subsumen en lo previsto por el legislador.

Algo similar sucede con el fenómeno de la progresividad en el Derecho Tributario, siendo que la también denominada dimensión vertical de la equidad, está directamente relacionada con la cuestión concerniente a si este principio jurídico debe aplicarse de forma total o sólo de manera relativa en lo referente a las cargas impositivas.

Siendo que la conclusión bastante extendida en la doctrina, es que son las personas con mayor capacidad contributiva en general¹⁶² –o capacidad económica– quienes deben soportar una mayor incidencia fiscal, a fin de que la presión tributaria sea realmente lo más equitativa posible;¹⁶³ y esta última consideración se constituye en uno de los criterios

¹⁶¹ Eusebio González García, *Temas actuales de derecho tributario* (Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2008), 20.

¹⁶² Se utiliza esta expresión como sinónimo de capacidad económica, para efectuar una vinculación y a la vez una distinción conceptual en contraposición a la capacidad contributiva *per se* –por sí– o en específico, siendo que este último término tiene una definición singular y diferenciada. A breves rasgos y a efectos de este estudio, la capacidad económica se entiende como la riqueza total de la que dispone una persona, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud de un sujeto pasivo para pagar un tributo determinado; en ambos casos, tanto si se trata de la capacidad económica o si se trata de la capacidad contributiva, se deben considerar en la medida de lo pertinente las cargas económicas y los gastos del contribuyente.

¹⁶³ Consideramos que en los términos expuestos y en el contexto de la presión tributaria, la equidad entre contribuyentes consiste en la mayor paridad o igualdad aritmética posible en relación a un índice de medición objetivo que concierna a la distribución de cargas fiscales, es decir en una incidencia porcentual similar que grave la riqueza total de cada individuo; porque no parece equitativo ni justo que el tener menos capacidad económica justifique una mayor presión tributaria neta –e inclusive es equitativo que el que tiene menos soporte una presión tributaria menor en términos absolutos–, por lo que en abstracto debería propenderse a la progresividad y no a la simple proporcionalidad, ya que este último criterio equivaldría a

relevantes en lo que respecta al funcionamiento de la equidad tributaria en concreto, debido a que las consecuencias de las cargas impositivas se reflejan en lo económico, repercutiendo por esto inevitablemente en las posibilidades de vida de los individuos y en la verificación de sus derechos.

Sin embargo resulta también que dependiendo de la realidad de cada nación, se deberá analizar si es más pragmático y equitativo un conjunto de normas tributarias orientadas a la proporcionalidad, o en su defecto un sistema progresivo.

Si los sujetos pasivos de un país tienen una situación económica bastante similar, entonces sin entrar a revisar la cuestión en detalle, se podría suponer que la equidad consistiría en tarifas proporcionales en ciertos tributos; mientras que ante la disparidad económica entre individuos que deben contribuir al sostenimiento del Estado, la progresividad coadyuvaría a un equitativo reparto de las cargas tributarias, atendiendo además este tipo de sistema a una mayor consecución de igualdad material.

No obstante, los modelos teóricos puros tienden a no funcionar en la realidad sin las debidas adaptaciones, debido a que el fenómeno fáctico suele ser más complejo que las abstracciones, por lo que las mixturas conceptuales sirven para abarcar diferentes aspectos de una variada realidad.

Consecuentemente con lo expuesto, la progresividad en cuanto a la tributación y como criterio para la consecución de la equidad, resulta hoy en día impostergable en la casi totalidad de realidades a normarse.

La siguiente cita es útil para informar brevemente sobre la cuestión y como antecedente de la progresividad:

La teoría de Pigou sobresalió en dos campos: el dinero y los impuestos. Para la intervención del gobierno en pos de elevar el bienestar, era preciso hablar de tributación y finanzas públicas, y se tornaba necesario el concepto de *equidad*. *Definió su principio impositivo básico como el del mínimo sacrificio total*, el cual exigía que se tomase en cuenta el tamaño de la familia y el tipo de ingreso; [...]¹⁶⁴

Primeramente se debe indicar que el autor citado consideraba necesario el actuar estatal desde la esfera gubernamental para que se genere bienestar social, lo que se reafirma en las tesis sobre la conveniencia de la regulación por parte de los poderes públicos de ciertos ámbitos relacionados con el mercado y el fenómeno concerniente a la

mantener el *statu quo* en cuanto a la obtención y reparto de los bienes patrimoniales en una sociedad determinada –y por este mismo motivo, significaría perpetuar y agravar las inequidades–.

¹⁶⁴ Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario: Tomo I* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Depalma, 1996), 36.

oferta/demanda, descartándose por otra parte las propuestas radicales de la autorregulación de la esfera económica –o libre cambio al extremo o en términos absolutos–.

Por lo que puede entenderse que sin tributación es imposible la justicia social en general, porque debe comprenderse que la consecución de valores jurídicos como el de la equidad, tienen su costo real en lo relativo a la sociedad; y parte del referido costo se puede traducir en gastos de índole económica, que deben ser respaldados por las finanzas públicas en buena medida, debido al rol del Estado como garante del buen vivir –del *sumak kawsay* como valor jurídico y como ideal normativo– de sus ciudadanos y de su población.

Arthur Cecil Pigou, como uno de los propulsores de la *economía del bienestar*,¹⁶⁵ concebía a la equidad como indispensable para acabar –o al menos menguar– con las desigualdades e igualdades que resultaban inconvenientes para la justicia social; en este sentido, conceptualizó lo que estimó como el *principio impositivo básico* haciéndolo equivalente a la noción del *mínimo sacrificio total*.

La idea de ‘mínimo sacrificio total’ está vinculada con la progresividad, ya que si la misma considera factores como las cargas familiares y el esfuerzo intrínseco para obtener un tipo de riqueza en particular, entonces se pretende que el esfuerzo fiscal sea similar entre contribuyentes –además de tan pequeño como sea posible en concatenación a los fines que se persiguen–.

El autor en mención, exploró también desde su ámbito de estudio la cuestión referente que nos ocupa sobre la igualdad y la equidad, siendo que:

[...] al afirmar la noción de comparabilidad con la satisfacción, se convirtió en la justificación teórica del sistema tributario progresivo. En tanto que para una comunidad con ingresos iguales, una capitación sería muy eficiente, era evidente -para este autor- que en las sociedades modernas el impuesto progresivo tenía amplia justificación. Rechazó por ambigüedad la idea de sacrificio igual. [...] ¹⁶⁶

La cita anterior nos ilustra sobre la necesidad de comparación en caso de que se trate de establecer criterios de igualdad/desigualdad e inclusive de equidad, y sobre la conveniencia de utilizar coordinadamente la proporcionalidad y la progresividad como

¹⁶⁵ Campo del saber en el que confluyen las ciencias de la economía y de la política, versando sobre la eficacia y la eficiencia de aquellas para la obtención de bienestar social, tanto a nivel individual como en la esfera de lo colectivo.

¹⁶⁶ García Vizcaíno, *Derecho tributario: Tomo I*, 36.

instrumentos de la tributación, porque éstas son formas naturales e idóneas para determinar si existe armonía entre los elementos de un conjunto.

Es así que el autor antes referido, concluyó que la progresividad es más acorde con la complejidad de las sociedades contemporáneas, debido a que existen una diversa variedad en cuanto a la distribución de la riqueza entre las personas.

De hecho, la noción del ‘sacrificio igual’ le resultaría incierta al autor, quizás porque es muy poco probable que un tributo incida con paridad en los diferentes contribuyentes.

Inclusive en cuanto a los contribuyentes de una misma categoría impositiva no se verificaría lo expuesto en el párrafo precedente, o con una idéntica renta, debido a esas particularidades de cada quien que la abstracción normativa no siempre alcanza a contemplar.

Finalmente, para dilucidar más estas teorías de Pigou que sirven de fundamento para la perspectiva adoptada en este trabajo de investigación, se debe indicar también lo siguiente:

[...] El principio fundamental subyacente era, empero, el de la igualdad de los sacrificios marginales para todos los miembros de la comunidad.

Pigou creyó que ni el rico ni el pobre eran buenos sujetos para la tributación, e insistió en que un impuesto debía fomentar la expansión del trabajo, o al menos reducirlo en menor proporción que lo que se reduciría sin ese impuesto^{39, 167}.

La ‘igualdad de sacrificios marginales’ se puede entender como el gravar la riqueza excedente a una cantidad monetaria determinada –o determinable–, con otra cuota impositiva de mayor incidencia, para así lograr que la equidad se manifieste en cuanto a niveles de riqueza; el esfuerzo fiscal sería así, igual en términos de riqueza diferencial, para todos los contribuyentes sin excepción.

Para recapitular en cuanto a nuestro objeto de estudio se puede manifestar que las circunstancias del contribuyente que pudieran afectar sus finanzas personales, es decir todos los componentes de la capacidad económica, son los que justifican el análisis de distinciones jurídicas que pudieran hacer necesaria una categorización de los sujetos pasivos en relación a un tributo; y esto no sólo aplica para las personas naturales, sino que también puede ser utilizado en la diferenciación de grupos entre las personas jurídicas, inclusive si pertenecen o no a un mismo sector de la economía.

¹⁶⁷ *Ibíd.*

La idea del ‘mínimo sacrificio total’ es también ilustrativa para comprender a la progresividad como elemento de equidad, pues implica que pese a que habrá contribuyentes con tarifas impositivas mayores, esto sólo se implementa para equiparar el impacto de las cargas tributarias en los diversos sujetos pasivos; ya que sin embargo, al final de cuentas, ni pequeños ni grandes contribuyentes deben hacer un esfuerzo fiscal mayor al de su capacidad contributiva relativa a cada tributo en particular.

La capacidad contributiva es por esta causa, lo que se configura como el límite mínimo para la equidad en relación al fenómeno impositivo, visión particular que formará parte de la definición que se desarrollará en el apartado pertinente.

El límite máximo por otra parte, una vez investigadas y analizadas varias posibilidades, lo constituye –a nuestro entender y para las finalidades de esta obra– el denominado ‘principio jurídico de no confiscatoriedad’.

En lo concerniente a la noción de comparabilidad con la satisfacción nos resulta útil para entender cierto aspecto de la equidad, ya que si se consideran las aplicaciones de la *teoría marginal de la riqueza*¹⁶⁸ en la comprensión y medición de cómo se distribuyen las cargas impositivas entre contribuyentes, entonces se puede hacer mesurable de alguna manera el impacto de las posibles tarifas proporcionales o progresivas en las economías particulares de cada sujeto pasivo y comparar estos resultados entre ellos para determinar si son equitativos en cuanto a la presión tributaria individual que incide en cada uno de ellos.

Arthur Cecil Pigou también nos aporta que mediante los tributos se puede generar satisfacción social, pero matizando que se vuelve indispensable el criterio de equidad, ya que si bien el tributo enriquece las finanzas estatales como ingreso es también cierto que se constituye en un egreso del patrimonio de los contribuyentes.

Lo que Pigou consideró como el ‘principio impositivo básico’ –el del mínimo sacrificio total– es una muestra de que en el ámbito tributario la capacidad económica debe considerarse también como factor constitutivo o determinante de la capacidad contributiva, ya que de lo contrario podría ocasionarse una distorsión en la finalidad y en la medición de la carga tributaria que perjudicaría a los sujetos pasivos, por cuanto no se considerarían los gravámenes adicionales o circunstancias económicas que rodean al contribuyente.

¹⁶⁸ Véase ‘Marginalismo’ en la Economía como escuela del pensamiento en esta ciencia.

Por ejemplo en lo referente al párrafo precedente, resulta interesante la cuestión del tipo o clases de ingresos, debido a que existen unos que requieren menor esfuerzo personal para obtenerse; lo que en última instancia, incidirá también en la presión fiscal de cada individuo, siendo que un tributo repercutiría de forma diferente conforme al tipo de ocupación –empleo o giro del negocio– del sujeto pasivo.

Para concluir este apartado se hará referencia al hecho de que las formas para medir el impacto de los tributos en la sociedad –sea positivo o negativo–, y consecuentemente para analizar la equidad global o la equidad parcial de un conjunto de normas tributarias, son muy variadas.

Pigou se centra en el concepto de expansión del empleo como manifestación del bienestar social, exponiendo que los tributos deben incentivarla, o al menos aplacar los efectos nocivos de otros factores; en cualquier caso esta teorización debe ser matizada porque la expansión de la ocupación es neutra *per se* –por sí–, es decir no necesariamente implica bienestar social, pues puede suceder que la forma de obtenerla –flexibilización laboral por ejemplo– acarree más perjuicios que beneficios siendo la relación costo-beneficio contraproducente para la sociedad en general.

2. Los límites –mínimo y máximo– de la equidad como principio jurídico

Antes de comenzar a desarrollar los límites propuestos para la equidad en el campo del Derecho Tributario y en relación a la presente investigación, es preciso primero dilucidar qué debe entenderse como principio jurídico, lo que se hará a continuación para comprender el alcance de lo que se pretende aseverar con posterioridad.

Un principio jurídico¹⁶⁹ puede definirse como una norma de justicia, de naturaleza abstracta, y que puede estar o no enunciada explícitamente en el Derecho positivo.

Ronald Dworkin explica que en contraposición a otros estándares –como las directrices políticas o las reglas jurídicas–: “Llamo «principio» a un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad”.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Normas que no necesariamente pueden ser reconducidas a reglas jurídicas. Recuérdese que es connatural a todos los principios del Derecho, que su abstracción se concrete en una regla jurídica, y sólo así suelen ser aplicables en una justa medida a los casos concretos.

¹⁷⁰ Ronald Myles Dworkin, *Los derechos en serio* (Barcelona: Editorial Ariel, 1989), 72.

La cita expuesta denota que un principio jurídico tiene una función que no se restringe por una simple perspectiva utilitarista, es decir, su finalidad se puede contraponer con la conveniencia o el pragmatismo.

Por lo que, el cumplimiento de un principio jurídico es necesario para el afianzamiento de ciertos valores considerados fundamentales en una sociedad justa, sin los que el Derecho resultaría un producto para solventar un mero formalismo del modelo de Estado moderno no acorde con los problemas reales de una comunidad humana.

En consecuencia, la aplicación de un principio jurídico en términos absolutos puede presentar inconvenientes para la efectividad de la ‘dimensión institucional del Derecho’,¹⁷¹ pero es entonces indispensable también la utilización del principio jurídico de eficiencia para que la finalidad material –la justicia– de las normas procesales no sea obviada.

En relación al principio jurídico de equidad tributaria ya se ha explicitado a breves rasgos cuáles son los criterios que se utilizarán para delimitarla, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, por lo que se procederá a desarrollar estas nociones en las siguientes secciones con el objetivo de plasmar un concepto más acotado en cuanto a los tópicos que conciernen a este trabajo investigativo; además, se incluirá un apartado dedicado a la suficiencia recaudatoria, por ser otro elemento relevante en relación al fenómeno de la tributación y siendo que está estrechamente vinculado a sus fines inherentes como herramienta de financiación estatal.

Por lo manifestado, se comenzará por desarrollar lo concerniente a la capacidad contributiva, categoría conceptual relevante para la creación y determinación de las cargas impositivas.

2.1. Capacidad contributiva

Al respecto de la capacidad contributiva, y en lo relativo a un contexto socio-histórico, se ha expresado:

Al principio, privó un concepto objetivo, real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinará la igualdad. A iguales riquezas (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. Más adelante, bajo la influencia de los hechos y de las doctrinas, se observó la necesidad de que fuera más justa la actuación del fisco sobre la riqueza, porque

¹⁷¹ Considérese y sirva de referencia la siguiente obra: Manuel Atienza Rodríguez y Juan Ruiz Manero, *Para una teoría postpositivista del Derecho* (Lima: Palestra Editores, 2018).

no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. [...] ¹⁷²

Como se puede inferir de la cita que antecede, la capacidad contributiva es otro de los conceptos –o institutos del Derecho Tributario– que ha estado tradicional y primordialmente orientado hacia la igualdad de las cargas impositivas entre contribuyentes, tanto así que el método de capitaciones estaba muy extendido en el pasado.

Es de esta manera que los tributos solían cobrarse atendiendo a criterios centrados exclusivamente en la riqueza que se pretendía gravar, sin que se consideren aspectos relativos a las circunstancias socio-económicas de los sujetos pasivos, enfocándose el gravamen sobre los bienes materiales de naturaleza tangible –y obviándose otros criterios que consideran la versatilidad y dinamismo de las realidades que presentan los contribuyentes–.

Sin embargo, una vez detectadas las falencias de una tributación igualitarista, se observó la necesidad ineludible de optar por un parámetro de tributación más justo/equitativo en relación a quienes ostentaban distintas especies de riqueza y dependiendo también de las condiciones singulares de cada sujeto pasivo.

Por lo que, se empezó a desarrollar el concepto de equidad en la esfera del Derecho Tributario, lo que implica que deben analizarse no sólo las igualdades sino también las desigualdades existentes entre los titulares de capacidad económica; debido a que, de lo contrario, se verificarían distorsiones sistémicas que generan asimilaciones y distinciones antijurídicas que impiden la configuración de un modelo tributario equitativo.

Es por los motivos expuestos, que se ha comenzado a generar un cambio de paradigma en los términos expresados, siendo que:

La capacidad económica va a ser apreciada de manera más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares; nace así la *capacidad de prestación*. No todos los titulares de riqueza, aun cuando manifiestan iguales *capacidades económicas*, ofrecerán iguales *capacidades de prestación* (el principio de la utilidad marginal). Pero, más tarde, se comienza a entrever la posibilidad de que algunas riquezas, mediante la aplicación de ciertos tributos, junto a otros medios de naturaleza económica (crédito, moneda, etc.) podían facilitar la obtención de fines políticos, económicos y sociales. [...] ¹⁷³

¹⁷² Juan Carlos Luqui, *Derecho constitucional tributario* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Depalma, 1993), 42.

¹⁷³ *Ibíd.*

Así la capacidad económica como concepto asociado a la riqueza global de un individuo, empieza a ser matizada de acuerdo a las circunstancias personalísimas del sujeto al que se pretende convertir en contribuyente efectivo, pero esto debe aplicarse a través de una correcta delimitación de cuáles serán los factores de asimilación y de distinción jurídicamente relevantes.

Siendo que, lo que el autor ha denominado *capacidades de prestación*, es equivalente a nuestra noción de capacidades contributivas que se ha enunciado y desarrollado con anterioridad.

La teoría de la utilidad marginal de la riqueza que se ha expuesto brevemente, es clave para comprender la razón del Derecho para diferenciar entre capacidad económica y capacidad contributiva, para distinguir entre las necesidades de igualdad y las necesidades de desigualdad que son indispensables para poder configurar un sistema tributario equitativo.

Además, el anhelo de justicia social representado por la indispensabilidad de la equidad para que la brecha entre ricos y pobres no continúe con su aberrante expansión, requiere que algunas especies de capacidades contributivas o capacidades de prestación sean consideradas idóneas para obtener los llamados fines extra-fiscales en relación al fenómeno impositivo.

Porque determinadas capacidades contributivas o capacidades de prestación, implican y significan –inegablemente– privilegios de clase, posibilidades financieras sólo reservadas a una parte habitualmente minoritaria de la población. Lo que ciertamente es un elemento constitutivo de carácter predecible en cuanto al modelo de las democracias contemporáneas, y no obstante plantea serios cuestionamientos en lo relativo a su funcionalidad y a sus fines, y socava el ideal y los preceptos normativos que consagran la equidad como sinónimo de justicia retributiva y de justicia distributiva.

Lo precedente coincide con la perspectiva de los tributos como herramientas de ordenamiento político, económico, y social:

En otras palabras, por medio de la aplicación de los tributos el Estado está en condiciones de alentar o desalentar determinadas actividades económicas, presionando de distinta forma sobre la riqueza. La *capacidad económica*, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la *capacidad de prestación*, que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la *capacidad contributiva*, es decir, en una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía. Se armoniza de esta manera el fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social.¹⁷⁴

¹⁷⁴ *Ibíd.*

Para entender a cabalidad lo que antecede, se debe acotar que en la epistemología propuesta por este trabajo de investigación, sólo se reconoce una diferenciación clara entre capacidad económica y capacidad contributiva –sinónimo de capacidad de prestación a efectos prácticos–; debido a que, se estima que la categorización que distingue entre fines fiscales y fines extra-fiscales, debe ser estudiada independientemente y en aras de la estructuración de cargas impositivas que cumplan fines específicos orientados al bienestar común.

En última instancia la capacidad contributiva –o la capacidad de prestación– es la idoneidad para pagar un tributo en particular por parte de un sujeto pasivo, atendiendo en especial al tipo de riqueza que posee y a las condiciones que inciden sobre su titular a ese respecto, siendo que será él quien soportará la carga tributaria en específico.

O en otras palabras, es una aptitud que se mide teniendo en cuenta la capacidad económica¹⁷⁵ vinculada a una clase de riqueza y las circunstancias jurídicamente relevantes del contribuyente –capacidad de prestación si se desea utilizar este término como fase intermedia para llegar a la capacidad contributiva–; es decir, aquellos factores económicos-sociales y éticos-políticos que el Derecho considera importantes para que se modifique la base imponible de una carga tributaria, y así poder incidir en los individuos sólo en virtud de una certera realidad económica.

Como tal, la capacidad contributiva o capacidad de prestación, tiene al menos tres implicaciones fundamentales:

1. Origina la responsabilidad jurídica para el ciudadano en lo concerniente a contribuir al sostenimiento del Estado, siendo éste –abstracción y realidad– la estructura que lo acoge como parte integrante y que le garantiza ciertas prerrogativas que le permiten desarrollar su vida en sociedad como individuo, pero que también lo vincula a la necesidad de aportar a las finanzas públicas que son indispensables para el efecto de los fines gubernamentales.

2. Permite el establecimiento del *quantum*¹⁷⁶ tributario, es decir, del valor económico que debe pagarse en concepto de gravamen impositivo; ya que la capacidad contributiva o capacidad de prestación informa sobre la base imponible exacta en lo

¹⁷⁵ Entendida a breves rasgos como un tipo de riqueza que debe ser medida cuantitativamente en correlación al tributo que la grava, de preferencia sólo en magnitudes monetarias, y que no contempla el resto de capacidades económicas para poder ser redirigida al concepto de capacidad contributiva –o capacidad de prestación–.

¹⁷⁶ Palabra del latín que significa ‘cantidad’.

relativo a la manifestación de la riqueza que se pretende incidir, y faculta a relacionar ésta con otras variables socio-económicas, que a la postre determinarían la obligación tributaria principal.

3. Se constituye en una limitación para la potestad tributaria en concreto y en abstracto, pues si bien el Estado puede crear tributos unilateralmente, deben existir un fundamento económico y un fundamento jurídico para hacerlo; el primero referido a la existencia de la suficiente manifestación o *quantum* de la riqueza que se desea gravar, y, el segundo en relación a la justa o equitativa medida para hacerlo en función de distribuir las cargas impositivas.

Los límites –fundamento económico y fundamento jurídico– de acción especificados en el numeral precedente, justifican la inclusión en un sistema tributario, de las conocidas como ‘fracciones exentas del tributo’;¹⁷⁷ y por otra parte prohíben un tributo de cuantía o proporciones de índole exagerada, que empobrezca al contribuyente o perjudique sus medios de producción, mermando así a la postre su capacidad contributiva y al final de cuentas los ingresos tributarios que sustentan al fisco de una nación.

Ahora se tratará, sobre el otro factor delimitante de la equidad tributaria de conformidad a nuestra propuesta investigativa, el límite considerado como máximo a efectos de cargas impositivas.

2.2. Principio de no *confiscatoriedad*

Este principio jurídico se desarrolló primero en general como una derivación conexas al derecho a la propiedad, y luego obtuvo acogida en el ámbito tributario, debido a la naturaleza económica y patrimonial de éste; y siendo que se ha particularizado su aplicación en la esfera del Derecho Tributario, y además ha sido dilucidado por variada doctrina, lo que se hará en el presente numeral es dilucidar a la no *confiscatoriedad* desde una doble perspectiva: límite del actuar impositivo del Estado en cuanto a crear y recaudar tributos, y su vinculación a la existencia misma de éste en virtud del principio de solidaridad que existe entre todos los conciudadanos.

¹⁷⁷ Entendidas como cantidades mínimas de riqueza que no deberían ser incididas por un tributo y a las que se les aplicaría en consecuencia una tarifa impositiva del cero por ciento (0%) –en caso de sujeción fiscal, o en caso de que no haya exención o exoneración preceptuada por el fenómeno normativo–, porque así se protege a los contribuyentes más vulnerables desde una perspectiva socio-económica que tiene finalidades vinculadas a la equidad en particular y a lo jurídico en general, en razón de la ya mencionada vigencia e implementación de la teoría marginal de la riqueza en este ámbito del Derecho.

En el sentido de lo anterior la no *confiscatoriedad* puede entenderse desde el ámbito del presente trabajo investigativo como un límite máximo a la tributación, y no como una excusa para que los ciudadanos soslayen su obligación jurídica de contribuir con el sostenimiento del Estado.

Para desarrollar las ideas propuestas, resulta útil para el efecto, el considerar la siguiente cita: “[...] el concepto de tributo [...] permite superar, junto al prejuicio de la odiosidad del tributo, la opinión de que la imposición limita y restringe la libertad y los derechos de los particulares.”¹⁷⁸

La manifestación precedente implica que el concepto de tributo se vincula actualmente a lo jurídico, es decir, se lo comprende enmarcado en el Derecho y como un instituto de esta ciencia; lo que a su vez significa que para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, es indispensable respetar la Constitución en específico y el orden normativo vigente en general para la creación de cargas impositivas, como también será necesario que así se proceda para el ejercicio de las funciones inherentes de las administraciones tributarias –que tienen como uno de sus objetivos primordiales la recaudación de valores económicos para nutrir la hacienda pública–.

En otro sentido, el tributo siempre ha sido asociado a la idea de la merma o empobrecimiento de las finanzas del contribuyente, siendo que el factor económico que implica se vincula a las posibilidades de vida de los sujetos pasivos; esta postura resulta extremadamente radical si se considera que el principio jurídico de equidad es el pilar epistemológico fundamental para la distribución de las cargas y costos que conlleva la vida en sociedad, y sin menoscabo del rol central que posee el Estado en la redistribución de los bienes y riquezas que se producen, no se puede obviar que la igualdad no es una realidad de facto y por eso es menester combatir las desigualdades antijurídicas que abundan en la realidad.

Es así que la imposición de tributos no sólo es parte esencial de esa abstracción que en ocasiones denominamos como pacto o contrato social, sino que también es una condición indispensable para que en las democracias contemporáneas la mayoría de la población pueda gozar de verdadera libertad y equidad, ya que sin recursos de índole económica es imposible que los derechos se ejerciten de forma plena y que se atenúe la brecha concerniente a la disparidad/desigualdad en cuanto a las oportunidades de acceso al bienestar social.

¹⁷⁸ Ezio Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid: Dott. A. Giufrè, 1961), 183.

Por lo explicado en líneas precedentes, y de manera concordante con las ideas previamente expuestas para una idónea disertación de los tópicos inherentes, el economista Ezio Vanoni también manifestó:

Como ya hemos dicho, estrechamente ligado al nacimiento del Estado, aparece el abstracto poder de pedir a los particulares los medios para realizar sus propios fines [...]; admitido el principio de la necesidad de la vida en sociedad, de ello se desprende directamente lo absurdo que resulta concebir la actividad dirigida a la obtención de los medios necesarios para el mantenimiento de la organización social como una limitación a la actividad individual.¹⁷⁹

Siendo que uno de los fines estatales en los sistemas democráticos es la prosperidad colectiva, se hace evidente que se requieren de cargas impositivas para generar las condiciones de vida equitativa a la que aspiran los diferentes miembros de la sociedad, pero también se hace notorio que los tributos deben tener un límite contemplado en las normas jurídicas para no afectar perniciosamente a la capacidad económica de los individuos sobre los que inciden.

Es por lo expuesto en el párrafo que antecede que los contribuyentes podrían ser vulnerados en sus derechos y podrían ser perjudicados en lo relativo a sus libertades personales, cuando una carga impositiva resulta confiscatoria en relación a su patrimonio, y esto se produciría cuando disminuye la capacidad económica de forma sustancial y cuando es excesivo el tributo en relación a la capacidad contributiva que realmente posee el sujeto pasivo.

El autor citado, reafirma la noción del vínculo Estado/individuos, cuando explicita:

Partiendo del concepto de derecho se llega a resultados análogos. Si verdaderamente el derecho es norma de conducta, no existe derecho sin Estado que lo mantenga y, en consecuencia, no existe personalidad jurídica del particular sin ordenamiento jurídico que lo regule y reconozca. La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho.¹⁸⁰

Lo anterior tiene concordancia con el principio jurídico de no *confiscatoriedad* en el sentido de que el Estado de Derecho se transgrede cuando el fisco se alimenta con el empobrecimiento progresivo de los contribuyentes, ya que si los medios productivos de una nación son mermados de manera que se los inhabilita en lo referente a sus objetivos

¹⁷⁹ *Ibíd.*, 183-4.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, 185.

inherentes o se los coloca en peligro de extinguirse, se configura una situación tan grave como el hecho de no redistribuir la riqueza con criterios de equidad entre los elementos del conjunto social.

Es por lo expresado que, se puede aseverar que no se puede concebir un Estado de índole óptima sin potestad tributaria regulada por el Derecho, y tampoco puede existir bienestar ni equidad social sin la solidaridad que implica la distribución de las cargas impositivas de conformidad a parámetros jurídicos.

Siendo que, la no *confiscatoriedad* se constituye además como una garantía básica de la vida en sociedad, si se analiza la incidencia económica de las contribuciones:

La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado, y sin Estado no existiría derecho. Con otras palabras, decir que el tributo limita la personalidad individual equivale a afirmar que la existencia misma del Estado constituye límite a los derechos del particular. [...] ¹⁸¹

Lo que se traduce en que la potestad tributaria que se ejercita legítimamente en los límites que se han propuesto como enunciados normativos del ordenamiento jurídico, no es una restricción a los derechos humanos y demás reconocimientos del Derecho a los sujetos susceptibles de regulación, sino que por el contrario se configura como una manera de lograr las finalidades inherentes al buen vivir –*sumak kawsay*–.

Sin tributos que se constituyan en ingresos pecuarios para la administración pública, que permitan la ejecución de obras y la prestación de servicios de carácter público, es imposible la existencia misma del Estado contemporáneo tal y como lo conocemos; no obstante, sin una delimitación de la recaudación en esta materia resultante del Derecho y de los principios de índole jurídica, el Estado se convierte en una entidad contraproducente para el objetivo del bienestar común.

Es así que la no *confiscatoriedad* se convierte en una garantía socio-económica para los administrados, que permite a éstos el lograr sus fines como individuos en el sentido de dotarlos de la posibilidad de obtener un patrimonio que será respetado por el Estado, en la medida en que el ciudadano contribuya equitativamente al mantenimiento y mejoría de las condiciones para la generación de la riqueza en un país.

El devenir de las ideas planteadas, y que ha servido para bosquejar la esencia de la no *confiscatoriedad*, se reconduce a la siguiente aseveración que sirve de conclusión

¹⁸¹ *Ibíd.*

sobre la dilucidación expuesta: “El hombre libre de cualquier obligación tributaria tan sólo es pensable al margen de la convivencia social, pero semejante abstracción, si quizá favorece al filósofo, no reviste ninguna autoridad para el jurista, que estudia al hombre en el real desarrollo de sus relaciones con otros individuos.”¹⁸²

El principio jurídico de no *confiscatoriedad*, no se opone al concepto contemporáneo de tributo, pues éstos son cobrados en virtud de la capacidad o aptitud de los ciudadanos para contribuir; y los recursos económicos así obtenidos, tienen o conllevan una finalidad social, vinculada con la característica misma de los tributos que es concerniente al destino del producto a fines públicos.

Por lo que los tributos, no sólo no resultan odiosos desde una perspectiva ética y jurídica, sino necesarios como deber concatenado a la consecución de los objetivos estatales; siendo que, además permiten la eficacia de los derechos en el ámbito pragmático, y la coherencia discursiva en cuanto a la promesa de garantizar las libertades consagradas.

La no *confiscatoriedad* no es, como se ha manifestado previamente, una excusa que se pueda esgrimir para no satisfacer obligaciones tributarias que se exijan dentro de un marco de juridicidad; porque al final de cuentas, el Derecho mismo depende de una realidad económica para su implementación, y es por eso que se justifica la existencia de las normas que contienen mandatos de optimización para la matización de la progresividad en la consecución y realización de los derechos subjetivos –artículo 11 numeral 8 de la Constitución de la República del Ecuador–.

Otro aporte importante sobre el tópico que se vincula al principio jurídico de no *confiscatoriedad*, se puede encontrar en algunos de los considerandos de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en concreto en la XIV celebrada en 1989 en la ciudad de Buenos Aires; en donde se desarrolló como tema I, el relativo a ‘Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente’, siendo que se citará lo pertinente a efectos de continuar nuestra dilucidación:

Considerando:

1. Que la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales, o aisladamente por una sola de ellas, puede violar derechos y garantías consagrados por los Ordenamientos Fundamentales (Constituciones o leyes con

¹⁸² *Ibíd.*

supralegalidad), de los países representados en estas Jornadas, como así también los principios que los informen como plan o proyecto de cada Constitución.¹⁸³

Por lo explicitado, se puede comprender que cuando se trata de no *confiscatoriedad*, se debe considerar la incidencia del tributo en particular y a la incidencia generada por la suma de las cargas tributarias en general; es por esta razón que, se ha estimado pertinente el hacer una distinción epistemológica en el estudio objeto de esta tesis, entre la capacidad contributiva –o capacidad de prestación– y la capacidad económica de los sujetos pasivos.

La *confiscatoriedad* se puede constatar en relación a cada tributo aisladamente analizado, cuando se afecta perniciosamente a la capacidad contributiva en cuanto a una determinada clase de riqueza; mientras que la *confiscatoriedad* se configura en función de todas las cargas impositivas, cuando la capacidad económica del contribuyente es mermada por la incidencia global del fenómeno tributario sobre el patrimonio total de individuo.

La visión descrita en los párrafos que anteceden, prosiguiendo con la referencia bibliográfica expuesta, se ratifica cuando se considera:

Que entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas – individual o conjuntamente consideradas– las del derecho de propiedad (no confiscación); del respeto de la capacidad contributiva o económica; del derecho a trabajar, comerciar o ejercer industrias lícitas; de la igualdad; de la equidad; del progreso individual, social o colectivo; de la razonabilidad; de la interdicción de la arbitrariedad; y de la seguridad jurídica, entre otras varias.¹⁸⁴

Resulta entonces que la no *confiscatoriedad*, es una barrera natural para que no se transgredan variados principios y reglas jurídicas, ya que al afectarse la propiedad de los ciudadanos –a través de confiscaciones draconianas–¹⁸⁵ de forma negativa se los limita en relación a sus libertades individuales y en lo relativo a sus posibilidades de vida.

¹⁸³ Autores varios. 2008. “XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”. *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*, accedido 1 de diciembre de 2021. <http://www.iladt.org/>, párr. 6.

¹⁸⁴ *Ibíd.*

¹⁸⁵ Referencia al legislador ateniense de la Edad Antigua, Dracón, a quien se le atribuye el haber utilizado sanciones o consecuencias jurídicas desproporcionadas –muy duras y muy rigurosas– para conseguir el acatamiento de ciertas leyes/normas expedidas; por confiscaciones draconianas entiéndase a las que merman severamente el capital productivo o no productivo que está asociado a una clase de riqueza, de forma que la capacidad contributiva o capacidad de prestación se disminuye en términos cuantitativos – e inclusive pudiéndose menoscabar en términos cualitativos–, lo que a su vez genera a futuro una menor recaudación tributaria.

Lógicamente, la *confiscatoriedad* si es de carácter general en lo referente a la totalidad de sujetos pasivos, incide más en quienes poseen menor capacidad económica, lo que repercute directamente en el menoscabo del principio jurídico de equidad; inclusive en este contexto de igualdad, en lo concerniente a cargas impositivas de índole draconiana para todos, la inequidad se configura demostrando ser un valor la equidad en el Derecho de mayor relevancia y trascendencia.

Por lo que, sin embargo de la protección jurídica reconocida, las realidades económicas se imponen al momento de medir el grado de equidad social que está vigente entre conciudadanos:

2. Que los Estatutos Fundamentales de los países representados consagran, en algunos casos, en forma expresa y terminante los principios y regulaciones, que tutelan los derechos de los contribuyentes contra las cargas fiscales excesivas, mientras que en otros, sus preceptos constitucionales acogen tan sólo en forma implícita tales garantías.
3. Que la situación de agobio fiscal suele verse acentuada en los Estados políticamente descentralizados, en los cuales los distintos ámbitos normativos tienen reconocidos poderes fiscales amplios, que suelen ejercerse descoordinadamente.¹⁸⁶

En el sentido de la cita anterior, la no *confiscatoriedad* puede estar o no estar expresamente reconocida por el ordenamiento normativo de una nación, pero en cualquier caso no es susceptible de ser obviada como principio jurídico de todo sistema tributario o régimen tributario.

Además, otra aseveración difícil de rebatir es la concerniente a que los Estados con distintos niveles de reparto o distribución en relación a la potestad tributaria, tienden a incrementar las probabilidades de generar una doble imposición fiscal; esto debido a que la facultad de crear tributos, cuando normativamente se permite que sea ejercida por variados entes gubernamentales, puede originar yuxtaposición de cargas impositivas que gravarán la riqueza de las mismas personas de manera reiterativa.

Lo que conlleva a una conclusión, se configuraría en estos casos una ilegítima doble imposición fiscal de carácter interno/nacional que distorsionaría los fines de la equidad y que puede ser demandada ante los organismos jurisdiccionales – administrativos o judiciales–, cuando se afirma categóricamente: “4. Que en relación a la cuestión que plantea el exceso de la carga originada por el concurso fiscal a que pueden llegar a ser sometidos los sujetos que la soportan, se ha coincidido en su naturaleza justiciable.”¹⁸⁷

¹⁸⁶ Autores varios, “XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, párr. 6.

¹⁸⁷ *Ibíd.*

En resumen y recapitulando, se puede manifestar que la doble o múltiple imposición, interna o externa; son problemas que podrían violentar el principio jurídico de no *confiscatoriedad*, sin perjuicio de que un único tributo excesivo también lo haría si fuere desproporcionado en relación a la capacidad contributiva o capacidad de prestación, pero es el primer escenario en el ámbito pragmático y no el segundo el que reviste mayores complicaciones en general en la época actual; especialmente en los Estados federados y de estructuras descentralizadas, con variedad de poderes tributarios repartidos entre las diferentes entidades y niveles de gobierno, y que además suelen detentar amplias potestades impositivas.

El numeral 1. de los consignados expone que un tributo excesivo o varios a la vez, podrían vulnerar derechos y contravenir principios jurídicos, entre éstos el de no *confiscatoriedad* y el de equidad tributaria.

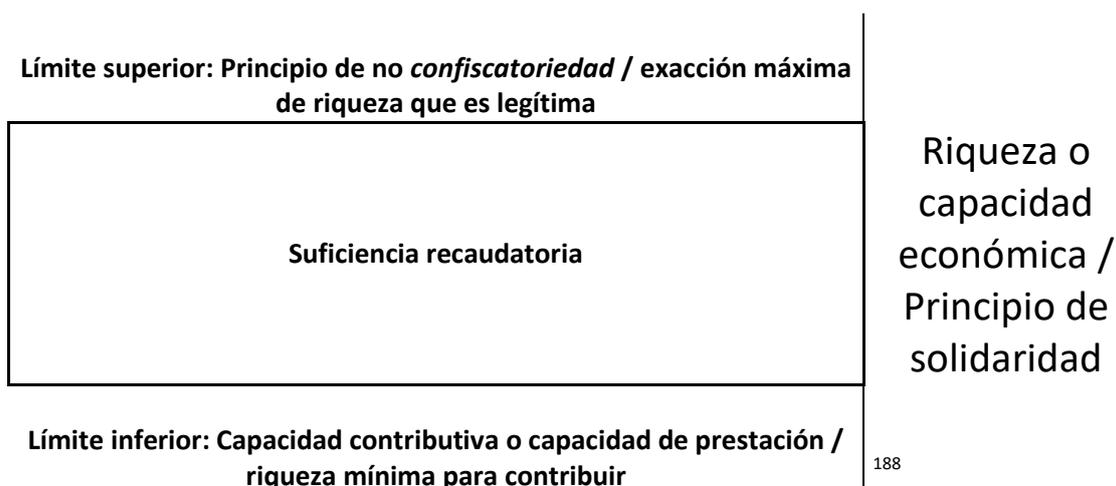
El numeral 2. evidencia que no siempre el principio jurídico que nos concierne – como otros– está explicitado en la normativa suprema de una nación, en ocasiones sí, pero en cualquier caso es parte de la lógica/dogmática jurídica contemporánea referente a la protección de los derechos del contribuyente.

El numeral 3. indica que, la no coordinación de potestades tributarias con posibilidades de gravar un mismo o varios objetos impositivos coincidentes en los Estados descentralizados y federados, puede aparejar la *confiscatoriedad* en temas impositivos y en consecuencia originar el fenómeno de doble/múltiple contribución fiscal de carácter excesivo.

Y el considerando 4., establece la posibilidad de tutela judicial efectiva en contra de las cargas tributarias que se configuren como desproporcionadas en relación a la capacidad contributiva o capacidad de prestación, ya sea aisladamente consideradas o en conjunto.

A continuación, en función de lo hasta acá expuesto, se planteará un esquema básico para entender de forma más precisa a la equidad tributaria como principio jurídico; además, se agregará una variable adicional que es relevante en lo relativo a la finalidad fiscal del fenómeno tributario, siendo que se desarrollará en un apartado independiente a la suficiencia recaudatoria; este principio jurídico se encuentra presente en la legislación ecuatoriana, específicamente en la Constitución de la República en su artículo 300, constituyéndose en una innovación que pretende optimizar la recaudación por parte de las administraciones tributarias.

2.3. Esquema delimitante de la equidad tributaria como principio jurídico



188

Como se puede observar en la gráfica, para que sea posible efectivizar un tributo, sea legítimo o ilegítimo desde la perspectiva del Derecho contemporáneo, debe existir riqueza; es decir, no se puede obtener un ingreso financiero en calidad de tributación si no hay una fuente económica de la que extraer el pago, si no hay algo de riqueza que se pueda gravar; ahora bien, para que un tributo sea legítimo en la actualidad debe existir algo que se denominará a efectos de esta investigación como riqueza mínima o límite mínimo para tributar, entendida esta terminología en el sentido de capacidad contributiva o capacidad de prestación.

Esta noción en particular de capacidad contributiva o capacidad de prestación, se traduce entonces en riqueza mínima para soportar una carga tributaria, sin que en el proceso de imposición fiscal se merme o se debilite el debido crecimiento¹⁸⁹ de la fuente de donde se extraen los valores económicos para la hacienda pública.

Lo siguiente que se debe aclarar en lo referente al esquema planteado, es el límite máximo para la tributación, el que se constituye por el antes dilucidado principio jurídico de no *confiscatoriedad*; en este estadio o nivel de riqueza ya no es pertinente un enfoque desde la perspectiva de la riqueza mínima, sino que debe considerarse que existe riqueza suficiente para soportar un fuerte o varios tributos –que incidiría en la capacidad económica, o que incidiría en la capacidad contributiva o capacidad de prestación,

¹⁸⁸ Esquema creado por el autor.

¹⁸⁹ Se debe recordar que existen tributos denominados en ocasiones extra-fiscales o de ordenamiento, siendo que algunos de ellos están diseñados en el sentido de que lo que pretenden es desalentar la acumulación de cierto tipo de riqueza, lo que se constituye en una excepción a la regla antes enunciada.

respectivamente;¹⁹⁰ aunque no mutuamente excluyente, debido a que la capacidad contributiva o capacidad de prestación, es una parte y una derivación de la capacidad económica; mientras que la capacidad económica, no se constituye únicamente de todas las capacidades contributivas o capacidades de prestación, aunque todas confluyen en ella, siendo que existen otros componentes que no se utilizan para determinar/satisfacer tributos y que no están vinculados al fenómeno de las cargas impositivas—.

No obstante, la lógica jurídica sigue siendo análoga al de la riqueza mínima en cuanto a la riqueza máxima, siendo que el principio de equidad es el factor de cohesión para comprender el funcionamiento similar de ambas variables; si existe una riqueza considerable, ésta tampoco debe ser mermada o debilitada en su debido crecimiento o reproducción en la economía social, salvo para la consecución de fines muy excepcionales o de carácter emergente: que pueden ser de índole económica, política, o social; y siempre con la debida justificación jurídica y la idónea ponderación del caso, siendo que esa es la implicación de convivir como sociedad en un Estado de Derecho —o sus derivaciones y equivalentes—, ya que el principio de solidaridad nos obliga a enfrentar en conjunto las diversas situaciones económicas que pueden acaecer en una nación.

Lo que deriva, en la cuestión del rol de la suficiencia recaudatoria en el esquema planteado, siendo que este principio jurídico del Derecho Tributario amerita ser tratado en un apartado independiente.

2.4. Suficiencia recaudatoria

Sobre el principio jurídico de suficiencia recaudatoria, se debe comenzar contextualizando el hecho de que se ha incorporado recientemente en el derecho tributario nacional, siendo que en la doctrina ecuatoriana se ha manifestado:

[...] la suficiencia recaudatoria es por naturaleza un principio pro-Estado que está constitucionalizado en el Ecuador a penas desde el año 2008; y, en segundo lugar que el principio de capacidad contributiva como quedará posteriormente demostrado es

¹⁹⁰ En abstracto se puede manifestar que un solo tributo podría ser suficiente para que una persona contribuya adecuadamente con el sostenimiento del Estado, si el individuo solamente poseyera un solo tipo de riqueza, lo que resultaría en que su única capacidad contributiva —o capacidad de prestación— se confundiera totalmente con su capacidad económica; no obstante, en el ámbito pragmático la cuestión adquiere complejidad, porque de una sola clase de riqueza podrían derivar varias capacidades contributivas o capacidades de prestación de conformidad a como se utilicen los bienes inherentes; un ejemplo lo constituiría el caso de un sujeto cuya riqueza estuviera conformada sólo por una cantidad determinada de dinero, siendo que si esa cantidad monetaria no se utiliza se configura como ahorro y siendo que si parte de ese monto pecuniario se utiliza en compras se configura como gasto, lo que puede causar que un mismo tipo/clase de riqueza sea incidido por dos tributos diferentes —uno al gasto y otro al ahorro— en relación a las proporciones que se utilicen para cada objetivo y en consecuencia se verificarían dos capacidades contributivas diferentes en cuanto a la capacidad económica del contribuyente.

evidentemente un principio pro-contribuyente de trascendental importancia para el régimen tributario pese a no estar, ni haber estado constitucionalizado en el Ecuador; [...]¹⁹¹

Lo que nos expone la autora ecuatoriana, es que la suficiencia recaudatoria es un fundamento axiológico para que el Estado pueda justificar una imposición fiscal orientada a maximizar los ingresos económicos para el erario público, de forma que se pueda cumplir con los objetivos relativos a la inversión y al gasto gubernamental indispensables para el bienestar común.

Mientras que su contraparte en relación a cada carga tributaria, es la capacidad contributiva o capacidad de prestación, límite teórico-jurídico que se asienta en la equidad como principio; debido a que, nadie puede ser obligado –o no debería ser obligado nadie– a un aporte patrimonial de índole confiscatorio, y ningún sujeto debería ser responsable de conformidad al Derecho en lo concerniente a permitir una exacción en cuanto a su riqueza que le signifique un esfuerzo fiscal que no sea equivalente en relación a sus pares en el fenómeno impositivo.

Por las razones explicitadas es que lograr que se configure el principio jurídico de equidad tributaria en la realidad fáctica, requiere que en la aplicación del esquema propuesto confluyan coherente y concordantemente las variables detalladas, ya que como expone la doctora Eddy María de la Guerra Zuñiga:

[...] el equilibrio del régimen depende de la verificación positiva de ambos principios; lo cual no es tarea fácil, alcanzar suficiencia recaudatoria, requiere a su vez de la verificación de otros principios pro-Estado; en igual forma para que el principio de capacidad contributiva se cumpla, es preciso confirmar el cumplimiento de diversos principios pro-contribuyente [...]¹⁹²

La cita anterior, aporta una categorización de los principios jurídicos tributarios, que permite una excelente comprensión pedagógica de la naturaleza de éstos; los denominados principios pro-Estado, no deben apreciarse como opuestos a los intereses de los ciudadanos, pues éstos constituyen parte de esa abstracción que implica el término Estado.

¹⁹¹ Eddy María de la Guerra Zuñiga, “*El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010*”, (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar (UASB), sede de la República del Ecuador, 2010), 37, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf>.

¹⁹² *Ibíd.*

Por el contrario, el término pro-Estado debe implicar que el principio jurídico está orientado al bienestar social o común, en contraposición a los posibles intereses de los contribuyentes en específico o como particulares.

Los principios pro-contribuyentes, se constituyen en la antesis de los anteriores, pero en el sentido de que se configuran como garantías individuales para quienes contribuyen a través de los tributos con sus recursos privados en aras de nutrir el erario fiscal.

Es decir, si los principios pro-Estado derivan en protección a la colectividad en abstracto y como entelequia, los principios pro-contribuyentes se concretan como salvaguardas en específico para cada caso relativo a un sujeto pasivo.

Siendo que estos principios –pro-contribuyentes– podrían soslayar la recaudación en virtud de la protección de derechos, y siendo que la realidad generalmente es más compleja que las teorizaciones, como reiterativamente se ha enunciado y evidenciado en el presente trabajo investigativo; no resultaría extraño que, en ocasiones esta delimitación conceptual –entre principios de índole pro-Estado y principios de naturaleza pro-contribuyentes– no esté del todo clara, es decir que no se verifique con precisión en ciertos casos concretos; no obstante, se estaría ante una excepcionalidad, no ante una cierta tendencia que se puede constatar con frecuencia en la praxis del Derecho.

Además, la cita precedente ratifica la existencia de principios implícitos en determinados ordenamientos jurídicos –como el de capacidad contributiva o capacidad de prestación en nuestro sistema normativo–, lo que ahonda en la posibilidad del debate; y en especial sobre el alcance de la tributación contemporánea en el Derecho, debido a que se configura un ámbito difuso que traspasa los límites de la mera literalidad de las normas jurídicas que componen la legislación, y que comprende también tópicos concernientes al precepto y al espíritu de la normativa.

La suficiencia recaudatoria ya está explicitada como principio jurídico tributario en la República del Ecuador, en el artículo 300 de la Constitución, por lo que su consagración ya no es un problema en el ámbito del reconociendo formal; los subsiguientes pasos en cuanto a la real vigencia de este principio tributario, son desde una visión lógica, su desarrollo normativo –e inclusive lo relativo a su desarrollo jurisprudencial– y la posterior aplicación idónea en la dimensión social del Derecho –lo que se traduce en la eficacia de las normas jurídicas concernientes–.

La doctora Eddy María de la Guerra Zuñiga también nos advierte sobre la necesidad de equilibrar el principio de suficiencia recaudatoria con el de capacidad

contributiva o capacidad de prestación –y a la postre en virtud de obtener un sistema impositivo de carácter equitativo–, pues se constituyen en dos pilares fundamentales de la tributación, al ser ambos necesarios y a la vez contrapesos naturales el uno del otro de forma que se auto-regulan mediante complementación.

La suficiencia recaudatoria, debe entenderse conforme a la autora citada, en dos dimensiones:

[...] no es lo mismo hablar de suficiencia recaudatoria que del principio de suficiencia recaudatoria; la primera es una máxima matemática, una meta, un objetivo plano propuesto por la administración; mientras que el segundo, es una ilustración, una especie de guía que debe seguirse en el cumplimiento de un mandato; esta guía, intrínsecamente lleva consigo el objetivo recaudatorio, mas, para su cumplimiento ejecuta premisas y se rige por estándares y límites constitucionales.¹⁹³

Como se puede observar la noción en genérico de suficiencia recaudatoria equivale a la descripción de un fin, mientras que como principio jurídico es una matización a esta finalidad y medio para obtener un resultado acorde a Derecho.

Mientras que el término sin depurar referente a la suficiencia recaudatoria, se podría vincular al concepto de eficacia en un sentido puramente económico, como principio del Derecho Tributario se incorporan elementos jurídicos que se relacionan con la necesidad de eficiencia y equidad en la recaudación.

Se dota así, a través del principio de suficiencia recaudatoria, de juridicidad a la necesidad estatal de recaudar recursos económicos suficientes para el desenvolvimiento de las entidades gubernamentales; ya que la suficiencia recaudatoria como principio jurídico, pretende regular a la meta simplemente financiera, para que no se distorsionen las finalidades sociales que son esenciales en concatenación con el fenómeno tributario y que están estrechamente vinculadas a la equidad.

No obstante, no se debe obviar la naturaleza intrínseca de la suficiencia recaudatoria como principio de índole administrativa, siendo que incluso matizada por la equidad tributaria tiene un objetivo concreto y singular cuando se afirma en cuanto a ella que: “Así, la suficiencia recaudatoria, equivale a obtener la mayor cantidad de ingresos tributarios, al menor costo posible; se entiende que hay suficiencia recaudatoria, cuando la administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar y superar el presupuesto previsto.”¹⁹⁴

¹⁹³ *Ibíd.*, 38-9.

¹⁹⁴ *Ibíd.*, 39.

Vale aclarar que con la explicación de la doctora Eddy María de la Guerra Zuñiga en cuanto a la cita que antecede, se puede comprender que existen nociones que al ser incorporadas al ámbito del Derecho y del Derecho Tributario, se particularizan; siendo que, lo hacen a través de la adaptación de sus conceptos a valores o estándares jurídicos como el de la equidad, lo que se constituye en un proceso de sincretismo.

La suficiencia recaudatoria, en el sentido general que se ha enunciado –y no en sentido estricto como principio jurídico–, se puede considerar como una relación costo/beneficio de índole puramente económica; es decir, como eficiencia orientada a la eficacia de los fines fiscales o de financiación, pero no como eficiencia en un sentido plenamente jurídico; debido a que la eficiencia como principio jurídico de carácter específico en el Derecho Tributario, implica también la consecución de la plena vigencia de los derechos de los contribuyentes y de los demás sujetos vinculados al fenómeno impositivo, ya que posee una configuración que la enmarca en la verificación de la axiología que fundamenta a la legislación aplicable.

El principio de suficiencia recaudatoria en una dimensión totalmente jurídica se aparta en cambio, de la perspectiva más administrativista del principio tributario de eficiencia, siendo una noción particular del Derecho que se ha desarrollado en las Cartas Fundamentales de las naciones:

Por su parte; la suficiencia recaudatoria en calidad de principio constitucional originario propugna y promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el Producto Interno Bruto; toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable de los ingresos totales del Estado; [...] ¹⁹⁵

De la cita anterior se puede concluir en virtud de lo investigado, que la suficiencia recaudatoria como principio jurídico del ámbito tributario es como un mandato de optimización concerniente a las posibilidades de recaudación, lo que a su vez debería ser acorde con las necesidades estatales.

Lo que significaría que, como factores de ajuste en relación al costo/beneficio enunciado y que está orientado a una cuestión puramente de índole económica, y para que se determine una correcta comprensión de este principio jurídico; se tiene que tomar en cuenta, tanto el conjunto de la realidad económica de los contribuyentes y su contexto, y además cotejar esto con la situación de un Estado determinado en cuanto a sus

¹⁹⁵ *Ibíd.*

necesidades de gasto público y en lo relativo al nivel singular del desarrollo social de la nación objeto de análisis.

Ya que sin un contexto socio-económico que permita precisar la presión fiscal que incidirá en la ciudadanía, se imposibilita prever las consecuencias de las cargas impositivas en un país, debido también a que la necesidad de recaudación está vinculada a la realidad fáctica de cada Estado:

[...] de tal forma que la administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa, consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y las finalidades extrafiscales implícitas; la simple suficiencia recaudatoria como meta no basta para garantizar el cumplimiento del principio, la otra cara de la moneda está representada en la figura de las necesidades satisfechas, de tal forma que para garantizar el cumplimiento del principio se requiere además de una administración eficiente del producto recaudado.¹⁹⁶

Por lo expuesto, en nuestro esquema el principio de suficiencia recaudatoria, determinará la presión tributaria legítima; es decir, la que se ejerce dentro de los límites que son acordes al Derecho contemporáneo, existiendo un mínimo y un máximo para exigir cargas impositivas a la población y que deberán aplicarse a los contribuyentes en concordancia con los presupuestos normativos de cada Estado.

A manera de ejemplos: En una nación en donde la realidad económica y los ciclos inherentes, permitan obtener recursos públicos adicionales y diferentes de los tributos; entonces podría esto determinar una menor necesidad de esta fuente de ingresos, y consecuentemente permitir una presión tributaria baja, en comparación con el máximo legítimamente permitido. En otro contexto, un Estado muy desarrollado, y con altos índices de bienestar social e infraestructura intrínseca para su verificación; podría incrementar por un tiempo su presión tributaria sobre sus contribuyentes, para obtener ciertos resultados,¹⁹⁷ y aun así justificar que su sistema a este respecto no es de índole confiscatorio.

Por último en relación a la presente sección, se debe acotar que el expuesto esquema es de carácter general, y orientado a finalidades pedagógicas; y sin embargo,

¹⁹⁶ *Ibíd.*

¹⁹⁷ Considérese que los ejemplos propuestos son abstracciones debatibles en la práctica, ya que en el primer caso hay que recordar que los tributos son por antonomasia los ingresos públicos estimados como los más seguros y regulares –en el sentido de que en cualquier país por muy subdesarrollado que sea, existe siempre riqueza y, personas pudientes en relación a sus conciudadanos– en cuanto a las realidades de los Estados contemporáneos; y en el segundo caso, vale hacer hincapié en que las naciones con alto grado de bienestar, tienden a necesitar de fuertes cargas contributivas para el mantenimiento del nivel de vida de sus poblaciones.

podría incorporar otros elementos relevantes en cuanto a temas tributarios, e incluso utilizarse de forma específica para un tributo en particular o para el análisis de la interacción entre varias figuras impositivas.

3. El principio jurídico de equidad tributaria en relación con la fiscalidad y la extra-fiscalidad

El objetivo del presente apartado es abordar el tópico concerniente a la concatenación del principio jurídico de equidad tributaria, con las dos (2) finalidades usuales del fenómeno impositivo y acordes al Derecho, la fiscalidad y la extra-fiscalidad; en este sentido, se pretende dilucidar los rasgos particulares que adopta el principio jurídico en cuestión cuando se aplica a tributos fiscales y a tributos extra-fiscales, para establecer probables similitudes o divergencias entre ambos casos.

Además, se tratará sobre la configuración de cargas impositivas que no pueden ser consideradas exclusivamente como parte integrante de una de las categorías referidas, y se analizará la pertinencia de proponer alguna variante en la clasificación típica que prevalece en la actualidad.

Por lo que es indispensable en un primer momento el recapitular y recordar que la equidad es una noción intrínsecamente vinculada al ámbito de las ciencias jurídicas en general y al Derecho en particular, pero no es exclusiva de este campo del conocimiento, siendo que resulta en buena medida una contribución de la Ética como ciencia derivada de la Filosofía; al respecto de la equidad, y como aporte de la doctrina, se ha escrito:

EQUIDAD: la “dichosa rectificación” de la justicia rigurosamente legal (*Aristóteles*). Oportunidad de recomponer una situación dada, la cual, de serle aplicada una respuesta legalista, paradójicamente generaría daño (*J. Prado*). El ejercicio de esta facultad corresponde al Juez de acuerdo con su sana crítica.

[...]

EQUITATIVO: aquello que goza de equidad.¹⁹⁸

El concepto precedente que se ha citado, es útil para acotar algunas cuestiones inherentes a esta sección en relación con la equidad como noción jurídica, ya que en la esfera estrictamente normativa habría que recurrir directamente –en principio– a las diversas legislaciones nacionales que se encuentren en estado vigente.

¹⁹⁸ María Laura Casado, *Diccionario jurídico* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Valletta Ediciones, 2009), 345.

En este contexto, Aristóteles –hace ya más de dos mil (2.000) años– ha ilustrado magistralmente que la equidad es una feliz atemperación de la desviación con respecto a la justicia, alejamiento que se origina por la excesiva rigidez en cuanto a la aplicación e interpretación de la norma; *feliz* o *dichosa* porque permite cumplir con la finalidad última –o causa final como lo definiría el autor referido–¹⁹⁹ del Derecho, la que está constituida por el elemento axiológico denominado justicia, y sin perjuicio de las tesis y teorías que aseveran que el fin último del Derecho es servir como herramienta de dominación a favor de las élites.

Por su parte, el jurista argentino Juan José Prado ha reafirmado la concepción ética del Derecho, al agregar implícitamente una distinción entre la formalidad y la materialidad en las ciencias jurídicas; la formalidad entendida como la ejecución burda de la literalidad normativa, y la materialidad representada por el precepto acorde al sistema de protección de los bienes jurídicos, lo que nos recuerda que la *ley* fue creada para servir al ser humano y que éste no es su esclavo.²⁰⁰

Se debe acotar también, que no obstante la evidente naturaleza meta-jurídica de la equidad, es en el plano del Derecho en el que se ha delimitado el concepto relevante que se ha utilizado en el contenido del presente trabajo investigativo; es así, que la equidad ha sido clasificada además como una facultad jurisdiccional, que se ejercita de conformidad a la *sana crítica*;²⁰¹ esta tercera acepción de la palabra equidad, responde a la necesidad de asociar el término lingüístico al ámbito del Derecho positivo y en concreto a la necesidad de dotar a las funciones jurisdiccionales de un poder correctivo en relación a la normativa, es decir que se pretende concatenar el vocablo a una significación en específico que constará en la legislación que rige en un Estado.

Se ha preferido la palabra ‘jurisdiccional’ en contraposición al vocablo ‘judicial’, porque la complejidad de los sistemas jurídicos contemporáneos implica que el precepto de la equidad no es una potestad exclusiva de los juzgadores en *stricto sensu* –sentido

¹⁹⁹ Considérese las siguientes obras de Aristóteles: ‘Metafísica’ y ‘Física’.

²⁰⁰ Tal como dispone la alegoría bíblica contenida en el libro de Marcos 2:27-28, Nuevo Testamento, que expresa: “[...] «El sábado ha sido hecho para el hombre, y no el hombre para el sábado. 28 De manera que el Hijo del hombre es dueño también del sábado».”. Lo que se traduce en que el sábado fue creado con la finalidad de servir al hombre, siendo que, el hombre no ha sido creado para ser siervo del sábado.

²⁰¹ El concepto referente a la sana crítica y lo relativo a sus variadas nociones, tienen partidarios y tienen detractores en la esfera del Derecho como ciencia, y se debe advertir al lector que no se profundizará sobre estas cuestiones en este documento.

estricto—,²⁰² siendo que debe aplicarse en la vía administrativa y en la sede judicial con el objetivo de lograr finalidades integrales y sistémicas.

En consecuencia, se considera que la equidad es un mandato normativo que configura un *deber objetivo de cuidado*,²⁰³ y no una mera opción equiparable con una facultad derivada de la discrecionalidad; la equidad es por tanto comparable, a un ejercicio obligatorio de sana crítica,²⁰⁴ ineludible para la corrección de distorsiones que son inaceptables para la causa final del Derecho —la justicia—.

Con los antecedentes que se han consignado a manera de recapitulación, se puede definir a la equidad tributaria como principio jurídico, de la siguiente manera: Norma o arquetipo orientado a la consecución de la justicia material²⁰⁵ en las relaciones surgidas del fenómeno impositivo, es decir a la igualdad entre iguales y a la desigualdad entre desiguales,²⁰⁶ en especial en lo relativo al vínculo jurídico tributario y sus derivaciones; aplicada para evitar que el Derecho Tributario, sea el origen de discriminaciones antijurídicas o de asimilaciones antijurídicas, o sea la causa de privilegios irracionales en discordancia con su finalidad connatural o sea la causa de tratos igualitarios que no permitan la debida diferenciación de las capacidades contributivas —o capacidades de prestación—.

Por lo que, la equidad tributaria como principio jurídico del orden constitucional, regula el funcionamiento de los tributos de naturaleza fiscal como también regula el funcionamiento de los tributos de naturaleza extra-fiscal; en este sentido se debe anticipar que, las cargas impositivas de índole fiscal se centran en el financiamiento del erario público, mientras que las cargas impositivas de índole extra-fiscal se centran en el ordenamiento de las conductas humanas de forma que se obtenga la consecución de otras finalidades distintas a la simple recaudación de fondos económicos.

²⁰² Comprendidos como jueces que sustancian procesos judiciales.

²⁰³ Entendido sucintamente como una obligación jurídica, cuyo incumplimiento genera responsabilidad en el marco del Derecho de índole sancionatorio, lo que implica a su vez que sus transgresiones están explícita o implícitamente prohibidas.

²⁰⁴ En el sentido de que el ordenamiento jurídico no lo ha previsto todo de forma manifiesta, debido a que la legislación se fundamenta en abstracciones, y siendo que es imposible o poco pragmático el contemplar en las normas todos los posibles casos que podrían acontecer.

²⁰⁵ En contraposición a la justicia formal, la que centra sus objetivos en aspectos que no afectan el núcleo relativo a la equidad, pero que sí coadyuvan a una justicia integral; verbigracia la que se logra mediante la aplicación del principio de publicidad en los tributos, pues este aspecto no es indispensable para que exista equidad, pero suele contribuir en la contemporaneidad muy eficazmente a su realización; cuando el contribuyente conoce con transparencia cuál es su aporte y el de los demás en lo referente a las cargas públicas, entonces puede verificar si existe equidad o no en un determinado sistema —o régimen— tributario, lo que permite mejorar la adhesión y satisfacción del sujeto pasivo —o en su defecto, permitirle ejercer presión social legítima, para exigir un mayor grado de equidad—.

²⁰⁶ Revísese lo pertinente en la obra ‘Ética a Nicómaco’ de Aristóteles.

En las contribuciones de categoría fiscal, la equidad tributaria implica que la presión tributaria ejercida sobre el sujeto pasivo, sea la misma que la que se ejerce sobre un individuo de semejante especie²⁰⁷ que tenga igual capacidad contributiva o capacidad de prestación.²⁰⁸

En las contribuciones de categoría extra-fiscal, la equidad tributaria implica que la presión tributaria ejercida sobre el sujeto pasivo, variará de conformidad a la frecuencia/intensidad²⁰⁹ con la que el sujeto pasivo ejecute la conducta que se pretende desalentar o incitar.²¹⁰

Mientras que en los tributos de clase fiscal la capacidad contributiva o capacidad de prestación tiene un rol primordial, en los tributos de clase extra fiscal la capacidad contributiva o capacidad de prestación queda soslayada, siendo que en el objetivo fiscal prevalece la recaudación y en el objetivo extra-fiscal predomina la finalidad inherente de la carga impositiva –sea social, política, etcétera–.

En relación a la capacidad contributiva o capacidad de prestación se debe añadir además, que aunque puede ser atenuada o incluso eliminada como elemento en la estructuración de un tributo de índole fiscal, también puede ser utilizada para matizar los objetivos de ordenamiento; por ejemplo, en el caso de un impuesto extra-fiscal de naturaleza ambiental que grava la generación de contaminación por parte de las industrias de un sector de la economía, aquellas que posean mayor capacidad contributiva o capacidad de prestación podrían ser incididas en mayor medida por el tributo; siendo una de la lógicas posibles de esta consecuencia el hecho de que una industria contaminante con mayor capacidad económica, puede quizá mejorar por esta razón sus procesos de creación de bienes si invirtiera caudales pecuniarios en tecnología que es más amigable

²⁰⁷ La identidad en relación al tipo de sujeto pasivo es relevante y trascendental en aras del principio jurídico de equidad tributaria, siendo que no es lo mismo el exigir una carga impositiva a una persona natural que el exigirla a una persona jurídica, debido a que cada una está supeditada a configuraciones y realidades distintas –sea que se rijan por normativas diferentes, o sea que sus contextos referentes a la generación de la riqueza sean disímiles–.

²⁰⁸ Si la capacidad contributiva o capacidad de prestación es desemejante, la cantidad que representa el tributo a pagar debe variar entonces, de forma que a través de la proporcionalidad o de la progresividad se afecte con una similar presión fiscal a quienes tienen capacidades económicas diferenciadas.

²⁰⁹ Entiéndase a la frecuencia como la repetición de un acontecimiento, y compréndase a la intensidad como el grado o nivel en que se manifiesta un fenómeno determinado.

²¹⁰ El incurrir en la conducta que se desalienta, acarrea el pago del tributo, y la presión fiscal será mayor entre más frecuente o entre más intensa sea la afectación a lo que se pretende proteger a través de la carga impositiva de naturaleza extra-fiscal; en el sentido contrario el ejecutar la conducta que se desea promover, incide en que la cantidad del tributo a pagar sea menor, siendo que inclusive la presión fiscal podría ser disminuida entre más frecuente o entre más intensa sea la consecución de la finalidad intrínseca apareada a la carga impositiva de naturaleza extra-fiscal

con el medio ambiente y que le resulta financieramente factible adquirir, por lo que se podría considerar que tiene una mayor capacidad contributiva debido a la facilidad con la que podría cambiar su matriz productiva para no incurrir en la conducta que se espera desalentar.

A continuación se desarrollará un sucinto apartado en el que se agregarán otras cuestiones relativas a la sección '**3. El principio jurídico de equidad tributaria en relación con la fiscalidad y la extra-fiscalidad**', y en el que se debatirá sobre si la fiscalidad y la extra-fiscalidad son en la práctica del Derecho categorías mutuamente excluyentes, con el fin de aportar criterios adicionales que permitirán la conclusión de la presente tesis.

3.1. La equidad tributaria en relación a la fiscalidad y a la extra-fiscalidad, y el falso dilema entre fiscalidad y extra-fiscalidad

Para dilucidar idóneamente el subtema sobre el que versa este apartado, es indispensable comprender que la disociación de las cargas impositivas en fiscales y en extra-fiscales, es una de las múltiples clasificaciones de los tributos que ha postulado la dogmática; esta tipología en específico, obedece a la finalidad que se pretende con el fenómeno contributivo, y en este sentido:

Adolf Wagner expuso, en el siglo XIX, una clasificación de los tributos, distinguiendo los *tributos financieros* (los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los *tributos de ordenamiento* (aplicados para cumplir objetivos de política económica o social: finalidad extrafiscal). [...]

Merced a la tributación fiscal, el Estado persigue sus objetivos en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y, en segundo término, los ha de destinar para alcanzar aquéllos –por el fenómeno financiero del gasto público–. Mediante la tributación extrafiscal, el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar (o disminuírseles). [...] ²¹¹

Por lo expuesto, es pertinente recordar que toda categorización responde a una abstracción con objetivos pedagógicos, y que la realidad fáctica puede resultar mucho más compleja; sin embargo, la clasificación explicitada es trascendente porque permite reconocer la utilidad de los tributos para la consecución de ciertos fines en concreto.

²¹¹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas: Tomo I Parte General*, 44.

El alemán Adolph Wagner²¹² utilizó una tipología que distingue entre las cargas impositivas financieras y las cargas impositivas de ordenamiento, siendo las primeras aquellas que tienen por objeto la recaudación de fondos públicos para fomentar las erogaciones estatales –ahorros, gastos corrientes, gastos extraordinarios, gastos de inversión, etcétera–, y las segundas aquellas que pretenden cambiar la situación o las conductas del contribuyente.

A las primeras también se las denomina tributos fiscales, y a las segundas tributos extra-fiscales, constituyéndose esta última clase en la que mayor versatilidad modal presenta en relación a las variadas finalidades perseguidas o que se pueden obtener; para ejemplificar esta afirmación, se puede pensar en que hay un sinnúmero de situaciones en las distintas naciones que es menester transformar por loables razones de política social o de política económica, y que de igual manera son incontables las conductas humanas que el legislador podría querer modificar en los diferentes conjuntos de sujetos pasivos para la consecución de objetivos estatales.

Se ha utilizado la bifurcación entre situaciones y conductas, porque existen problemas estructurales en la sociedad que no dependen directamente del comportamiento de quienes soportan sus consecuencias –y entonces corresponde al Estado y al Derecho enmendar estas situaciones–, mientras que por otra parte se pueden constatar comportamientos individuales que afectan a los fines inherentes del bienestar colectivo –y por eso es laudable desde la perspectiva gubernamental el corregir esas conductas–.²¹³

Una vez entendido o clarificado lo que antecede, se debe manifestar cual es la vinculación directa e irrestricta entre el principio jurídico de equidad tributaria y, las cargas impositivas financieras y las cargas impositivas de ordenamiento.

Este análisis y la postura epistemológica de este trabajo investigativo, radica en que la equidad tributaria como principio jurídico debe guardar estricta relación con la fiscalidad y con la extra-fiscalidad, aunque sea aplicada o comprendida de forma distinta en ambos casos como se lo ha expuesto con anterioridad.

Más concretamente y para tratar también la cuestión de la incidencia global de una contribución entre todos los sujetos pasivos, la equidad en los tributos financieros implica

²¹² Economista bávaro (Erlangen, 25 de marzo de 1835 – Berlín, 8 de noviembre de 1917).

²¹³ Podría resumirse la cuestión de la siguiente manera, en que las situaciones a cambiar son las que perjudican o marginan al contribuyente por el determinado *statu quo* social, mientras que las conductas a cambiar son las propias de una persona que son o pueden ser potencialmente perniciosas para la comunidad política.

que la carga impositiva total a la que tiene derecho el Estado,²¹⁴ sea repartida de manera –proporcional o progresiva– que se verifique la justicia material intrínseca a este principio jurídico y de forma que la presión tributaria sea igual –o similar al menos–²¹⁵ en relación a las distintas capacidades contributivas o capacidades de prestación.

En cambio en el caso de los tributos de ordenamiento, la equidad se configura cuando el importe de la carga impositiva que paga cada individuo para cambiar la situación o para mantener la conducta –que deseaba alterar el espíritu de la norma–, es correlativo a la finalidad extra-fiscal en el sentido de que se soluciona de forma inmediata el problema en cuestión o en su defecto se obtienen los recursos económicos adecuados para que el Estado pueda corregir por su cuenta la anomalía suscitada.²¹⁶

En ambos casos descritos, tributos de financiamiento y tributos de ordenamiento, la regla para que se efectivice el principio jurídico de equidad es que los esfuerzos fiscales sean iguales en términos cualitativos –en relación con la teoría de la utilidad marginal de la riqueza–;²¹⁷ es decir, que la carga impositiva con la que contribuye cada sujeto pasivo se traduzca en una presión fiscal igual o similar para su capacidad contributiva –o

²¹⁴ La cuantía pecuniaria global que se obtendrá como rendimiento de un tributo cierto en un lapso temporal determinado –o período fiscal–; en consonancia con los principios jurídicos de capacidad contributiva o capacidad de prestación –límite inferior, o riqueza mínima para soportar el gravamen–, suficiencia recaudatoria –posibilidades legítimas de recaudación– y solidaridad –la justificación axiológica del porqué todos deben contribuir al ser parte y al beneficiarse de una estructura estatal concreta–, y de no *confiscatoriedad* –límite superior, o máximo a contribuir resguardando la fuente de riqueza en relación a su aptitud para la autogeneración–.

²¹⁵ Igual en un contexto ideal, cuando es posible sin que se vulneren principios jurídicos como el de eficiencia y el de simplicidad administrativa, debido a que la obtención de una presión tributa totalmente igualitaria no debe ser tampoco la causa de una obsesiva actuación de los entes competentes; y similar al menos, si la complejidad del fenómeno relativo a la tributación y de los casos en concreto impide una equidad en términos absolutos, siendo que pueden configurarse desviaciones mínimas en el escenario de márgenes de error aceptables que no se constituirán en distorsiones sistémicas.

²¹⁶ A manera de contextualización, los siguientes ejemplos: 1. En el supuesto de una tasa estructurada bajo la modalidad de los subsidios cruzados, en donde se pretende modificar la situación inicial relativa a que el consumo de cada contribuyente –inclusive siendo igual la utilización del servicio público en términos cuantitativos– significa una disparidad en cuanto al esfuerzo fiscal, el problema inmediato se resuelve en aras de la equidad si se equipara la carga contributiva en un sentido cualitativo. 2. En el presupuesto de un impuesto ambiental a quienes contaminan, en donde la conducta lesiva no se pudo evitar, se cumple con la equidad tributaria si lo que paga cada sujeto contaminador guarda relación –proporcional o progresiva– con lo pagado por los otros individuos contaminadores y con los costes de reparación que deberá asumir el Estado para subsanar el daño acarreado al medio ambiente.

²¹⁷ A breves rasgos, la que postula que cada unidad adicional de riqueza, decrece en lo que respecta a su utilidad para el poseedor; siendo que cada unidad de riqueza que satisface una necesidad en específico, es más útil que la unidad de riqueza adicional en relación a la necesidad que ya ha sido satisfecha, lo que implicaría también que las unidades adicionales de riqueza decrecen en su valor referente a la utilidad de forma inversamente proporcional al incremento de las necesidades satisfechas; entre más necesidades insatisfechas existan –en relación a un individuo– mayor es la utilidad de las unidades adicionales de riqueza, y entre menos necesidades insatisfechas existan menor es la utilidad de las unidades adicionales de riqueza, siendo que se puede analizar este fenómeno desde diferentes perspectivas –en cuanto a la totalidad de necesidades, en lo relativo a un conglomerado de necesidades, o en lo concerniente a una necesidad en particular–.

capacidad de prestación—,²¹⁸ de manera que se eviten las distorsiones sistémicas que generan desigualdad antijurídica e igualdad antijurídica.

Como se puede inducir de lo ya expuesto, las diferentes especies tributarias –sean impuestos, tasas, o contribuciones especiales– vigentes en las distintas legislaciones nacionales, no conforman exclusivamente una de las dos (2) categorías referidas: fiscal y extra-fiscal.

No son categorías mutuamente excluyentes, y de hecho la diversidad de necesidades insatisfechas que se configuran en un Estado, generalmente requieren que se creen y estructuren cargas impositivas con finalidades mixtas –de financiamiento y de ordenamiento–; en este sentido, las clasificaciones son un marco contextual para la adquisición de conocimientos, pero no un esquema que sobrescriba arbitrariamente la realidad:

Cabe advertir que la clasificación de los tributos se halla relativizada en su importancia porque, como dice Giannini, la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países. Además, y tratándose siempre de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma, y de hecho, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos [...].²¹⁹

Finalmente se debe aducir que si bien la categorización actual de los tributos de acuerdo a su finalidad es pertinente, se podría proponer una subclase para tipificar mejor a las cargas impositivas mixtas –la gran mayoría con respecto al universo de casos–, es decir aquellos que son fiscales y extra-fiscales a la vez; y además que se debe analizar siempre cada contribución, sea de financiamiento o de ordenamiento, desde la perspectiva del principio jurídico de equidad tributaria.

²¹⁸ Lo que conlleva considerar integralmente la situación personal del contribuyente para garantizar la verificación del principio jurídico de equidad tributaria, al menos en lo que se corresponde a cargas obligatorias –como las familiares– y a gastos de subsistencia, porque se podría limitar o menoscabar el derecho al buen vivir –*sumak kawsay*–; siendo que lo precedente, aplica para las personas naturales, mientras que para las personas jurídicas la cuestión se considera desde una perspectiva diferente; en relación a las personas jurídicas, lo relativo a las cargas derivadas de las relaciones laborales y a los gastos de funcionamiento de la empresa, se consideran costes concernientes al giro del negocio que deben asumirse para obtener rentabilidad y que no pueden deducirse siempre de la base imponible –se deducen en algunos tributos, como en el caso del impuesto a la renta– debido al criterio de la competitividad –la lógica del libre mercado implica que una actividad económica, debe ser suficientemente competitiva para poder satisfacer las cargas fiscales, y también las demás erogaciones vinculadas a la producción de bienes o servicios–.

²¹⁹ Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario: Tomo Único* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 70.

Conclusiones

La cuestión inherente a la equidad, como fenómeno socio-histórico concatenado al Derecho, se ha desarrollado a través de determinados estadios; siendo que para la consecución y verificación de este principio jurídico en la realidad fáctica, es indispensable que confluya la constatación de la igualdad formal y de la igualdad material, ya que la equidad es un ideal utópico al que se propende en aras de no mantener el *statu quo* y de no perpetuar las diferencias antijurídicas ni las igualdades antijurídicas entre los miembros de un conjunto humano.

La equidad en general se puede compendiar en la siguiente expresión aristotélica, ‘igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales’, pero en el Derecho esta manifestación adquiere connotaciones muy específicas; en la teoría de esta ciencia se debe estimar cuáles son las similitudes y las distinciones jurídicamente relevantes, de forma que se regule considerando la premisa de que existen inequidades que deben atenuarse o eliminarse para alcanzar objetivos concordantes con la axiología intrínseca de las normas que conforman la legislación, sin que se pierda la perspectiva de los derechos humanos y de las garantías consagradas en la Constitución de una nación.

La equidad a efectos de este estudio, se puede definir como un ideal de justicia social que consiste en la equiparación progresiva de las oportunidades de vida para toda la población, de manera que la igualdad ante la ley no sea meramente discursiva y de forma que la igualdad material se configure en los aspectos relevantes que aseguren el buen vivir –*sumak kawsay*– de los ciudadanos; no equivale la equidad a igualitarismo, ni se la concibe como simple igualdad material que requiere de mediadas de acción afirmativa que no cambian esencialmente las situaciones de disparidad antijurídica, sino que se la comprende como la verificación de condiciones que permiten que efectivamente todos los seres humanos tengan acceso al goce efectivo de sus derechos sin necesidad de que el Estado ejerza su control de índole coercitivo.

Las características principales que la presente investigación, ha establecido para determinar el concepto intrínseco de la equidad, son: a) Sinónimo de justicia material; no hay equidad sin que los distintos individuos sean reconocidos sin discriminación, como relevantes para el Derecho y en relación a las normas que sean pertinentes a sus situaciones personalísimas, ni tampoco se configura si este reconocimiento formal no se corrobora en el escenario social en el sentido de que la praxis de la cotidianidad les

permita acceder a los bienes públicos de forma eficiente y eficaz. b) Invariabilidad de esencia; la equidad implica que en abstracto, la suma de todas las equidades relativas configuren la equidad absoluta, siendo que no hay equidad total cuando se constata injusticia en un caso en concreto; el núcleo duro de la equidad se compone por la justicia retributiva y por la justicia distributiva, y se configura también por su naturaleza no mutable que la justifica como un fin, por lo que para su realización utilizará los medios acordes a cada problema relativo a la inequidad que se pretende combatir. c) Esencia versátil en formas; la consecución de la equidad requiere que se utilicen los medios idóneos para su configuración, siendo que la asimilación y la distinción, son las herramientas básicas que sirven para obtener un resultado equitativo en un caso singular y en relación al conjunto de toda la casuística; siendo que, además se puede optar por innumerables maneras de lograr que las inequidades, sean al menos atenuadas o eliminadas totalmente.

El alcance de la equidad se debe delimitar en relación a su connotación en cada ámbito del Derecho, ya que por ejemplo como principio jurídico de carácter general tiene determinadas características y en la esfera del Derecho Tributario poseerá otras implicaciones, lo que se relaciona con el elemento de versatilidad que es parte del concepto que se ha propuesto para este vocablo en la presente investigación. Por lo expuesto, el alcance de la equidad debe definirse de conformidad a cada legislación, pero sin obviar que como finalidad tiene objetivos predefinidos por su invariabilidad de esencia y que se constituye en una noción equivalente a una entelequia.

El contenido mínimo de la equidad a efectos de este estudio, ha sido acotado en los siguientes términos, los que sirven para entender aspectos relevantes concernientes a cómo funciona primordialmente el referido principio jurídico: a) Igualdad; aplicación de reglas de carácter general para todos, utilización de los mismos criterios ante supuestos de identidad relevante, vigencia de analogías para determinar consecuencias jurídicas. b) Igualdad ante la ley; abstracción normativa que homologa a los seres humanos en cuanto a su condición intrínseca y en lo referente a sus derechos fundamentales, derivando en el principio jurídico de no discriminación, lo que equivale a no establecer distinciones sin motivaciones específicas que sean acordes a Derecho. c) Desigualdad; reconocimiento de las diferencias entre los diversos seres y grupos humanos de las que surgen el pluralismo, que origina la necesidad de cuestionarnos sobre si las posibilidades de vida de todos los individuos guarda coherencia con el ideal normativo relativo al buen vivir –*sumak*

kawsay–, y que plantea la indispensabilidad de adoptar medidas y acciones para garantizar la eficacia del bienestar colectivo.

Las principales implicaciones derivadas del Derecho Constitucional Tributario, que se originan por el cambio de la perspectiva aplicativa de los principios jurídicos objeto de análisis –de la igualdad a la equidad–, serían las consignadas a continuación: 1. La progresiva conversión de un régimen tributario hacia la concepción de sistema tributario. 2. Una potestad tributaria mejor delimitada, por un principio jurídico con un andamiaje axiológico más acorde con respecto a la lógica de los derechos humanos y de las garantías fundamentales, lo que repercute constituyendo una salvaguarda *a priori* –previo a– para los contribuyentes. 3. La supeditación de los denominados principios tributarios de naturaleza administrativa, a los principios de esencia intrínsecamente jurídica, lo que permite modular el objetivo concerniente a la recaudación de recursos económicos por parte de las administraciones de manera que no se vulneren –de *iure* o de derecho, y de facto– los derechos subjetivos de los sujetos pasivos.

El concepto jurídicamente relevante de equidad tributaria, al ser ésta una adecuación/aplicación de la justicia material a cada caso en concreto, es de carácter genérico y no puede prescindir de las nociones meta-jurídicas –filosóficas, éticas, económicas, financieras, etcétera–; es decir, la equidad como principio jurídico de naturaleza tributaria, deberá aplicarse: en relación a cada contribuyente en concatenación a la carga impositiva que se le exige, en relación a los sujetos pasivos de la misma especie, y en relación a la totalidad de tributos que inciden sobre el conjunto de la población y que determinan la presión fiscal –grupal e individual–.

En concordancia con el presente trabajo, se han establecido formas teóricas-epistemológicas, límites a la imposición fiscal que derivan de la necesidad de sostenimiento del Estado y del principio de solidaridad entre contribuyentes que debe estar fundado en la equidad; un límite mínimo que se configura como expresión de la capacidad contributiva o capacidad de prestación entendida en los términos de este estudio, y un límite máximo que se constituye a través de la noción inherente al principio de no *confiscatoriedad*, siendo que la equidad que se ha propuesto como principio jurídico no podría operar en el ámbito pragmático si no se comprende como delimitada a concepciones que sustentan la legitimidad del fenómeno impositivo.

El esquema delimitante de la equidad tributaria como principio jurídico que se ha planteado en esta tesis, se enmarca en una concepción básica en donde las variables intervinientes son interdependientes entre sí, siendo éstas: el principio jurídico de

suficiencia recaudatoria, orientado a la consecución de riqueza para la hacienda pública, gravando e incidiendo sobre la capacidad económica de los contribuyentes; el principio jurídico de capacidad contributiva –o capacidad de prestación–, que se configura cuando en relación a un tributo determinado se constata la existencia de riqueza mínima para aportar al sostenimiento del Estado, en virtud de la solidaridad y de la equidad entre conciudadanos; y el principio jurídico de no *confiscatoriedad*, que se puede traducir como la exacción máxima de riqueza que es legítima en una democracia o en un Estado de Derecho –o sus equivalentes– en el que prime la equidad, siendo que el transgredir este límite implicaría antijuridicidad y convertiría a la carga fiscal en ilegítima.

Los tributos fiscales o de financiación y los tributos extra-fiscales o de ordenación, son semejantes en lo referente a que no pueden prescindir del principio de equidad para su idónea fundamentación jurídica, pero se diferencian en que: los primeros –las contribuciones de financiamiento– para satisfacer este arquetipo, sólo deben guardar armonía con la capacidad contributiva del individuo, y no presentar distorsiones de disparidad injustificada o de paridad injustificada en relación con otros contribuyentes de la misma carga impositiva; mientras que en lo referente a los segundos –contribuciones de ordenamiento–, deben además de lo anterior –y precisando que el principio de capacidad contributiva, o capacidad de prestación, se relativiza de conformidad a cada objetivo de la extra fiscalidad–, preservar una correlación de óptimo de Pareto²²⁰ entre las variables relevantes de acuerdo a la situación o a la conducta que se aspira combatir para que sea transformada –eliminada o atenuada–.

Siendo todos los tributos de índole recaudatoria –siendo que en mayor o menor medida satisfacen la finalidad de financiamiento– y, sin perjuicio del debate que quizá se desarrolle en el futuro y de que se debe advertir que la nomenclatura al respecto se constituirá muy probablemente en una ardua tarea no carente de disensión, se ha propuesto implícitamente que provisionalmente se opte por sub-clasificar las cargas impositivas mixtas en: tributos de ordenamiento afirmativo y tributos de ordenamiento restrictivo; los primeros para englobar las cargas impositivas que anhelan transformar –eliminar o atenuar– situaciones –sociales, económicas, etcétera– contarías al bienestar colectivo, y los segundos para agrupar a las cargas impositivas que intentan desincentivar

²²⁰ Enunciado de las ciencias económicas con múltiples usos, en diversos ámbitos, que se puede compendiar en la siguiente definición: situación en la que no se puede mejorar la condición de uno de los elementos del conjunto inicial, sin reducir los beneficios –o sin perjudicar– de otra de las partes constitutivas. Vilfredo Federico Damaso Pareto (París, 15 de octubre de 1848 – Céligny, 19 de agosto de 1923), ingeniero y economista ítalo francés, propuso la noción referida en sus estudios académicos.

o disuadir conductas individuales por parte de los posibles contribuyentes; ejemplos: tributos de ordenamiento afirmativo, serían las tasas con subsidios cruzados, los impuestos con fracciones mínimas exentas de tributación o con tarifas progresivas; mientras que los tributos de ordenamiento restrictivo, serían los impuestos ambientales a la contaminación, o los aranceles de tipo proteccionista.

Bibliografía

- Acosta Quintero, Alexander. *Constitución Política de Colombia*. Bogotá Distrito Capital (D.C.): Ecoe Ediciones, 2009.
- Aguado Odina, María Teresa. *Diversidad e igualdad en educación*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2010.
- Alexy, Robert. “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad*”. *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*. enero-junio 2009. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r25294.pdf>.
- Aparisi Miralles, Angela. *La revolución norteamericana: Aproximación a sus orígenes ideológicos*. Colección Estudios políticos 48. Madrid: Boletín Oficial del Estado: Centro de Estudios Constitucionales, 1995.
- Aristóteles. 1995. *Física*. Traducido por Guillermo de Echandía. Madrid: Gredos.
- 2003. *La Ética*. Santa Fe de la Vera Cruz: El Cid Editor.
- 2004. *Metafísica*. Santa Fe de la Vera Cruz: El Cid Editor.
- Atienza Rodríguez, Manuel, y Juan Ruiz Manero. *Para una teoría postpositivista del Derecho*. Lima: Palestra Editores, 2018.
- Aula de Ética de la Universidad de Deusto. *Eficiencia, corrupción y crecimiento con equidad*. Bilbao: Deusto Publicaciones, 2013.
- Autores, Varios. *La Biblia. Nuevo Testamento*. Barcelona: Red Ediciones, 2019.
- Beriain, Josetxo, ed. *Eficiencia, corrupción y crecimiento con equidad*. Serie filosofía / Universidad de Deusto, Bilbao 24. Bilbao: Universidad de Deusto, 1996.
- Bielschowsky, Ricardo. “Cincuenta años del pensamiento de la CEPAL: Textos seleccionados”. En *El desarrollo económico de la América Latina y algunos de sus principales problemas*, de Raúl Federico Prébisch Linares. Santiago de Chile: Fondo de Cultura Económica e Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 1998.
- Bolivia. *Constitución Política del Estado*. Accedido 18 de mayo de 2017. https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_bolivia.pdf.
- Calvo Charro, María. *Educando para la igualdad*. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra (EUNSA), 2011.
- Carmelo, Lozano Serrano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

- Casado, María Laura. *Diccionario jurídico*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Valletta Ediciones, 2009.
- Casás, José Osvaldo. “Principios Jurídicos de la Tributación”. En *Tratado de la Tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Clérel de Tocqueville, Alexis Henri Charles. 2021. “La democracia en américa” *Sistema de Universidades Estatales de Oaxaca*. s.f.
<http://www.suneo.mx/literatura/subidas/Alexis%20de%20Tocqueville%20La%20Democracia%20en%20America.pdf>.
- Colombia. *Constitución Política de Colombia*, 2015.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>.
- Congreso de los Estados Unidos de América. *La Declaración unánime de los trece Estados unidos de América*. Filadelfia, 1776. www.archives.gov/espanol/la-declaracion-de-independencia.html.
- Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero de Costa Rica. “Información de entidades supervisadas”, 10 de junio de 2003.
https://www.sugef.fi.cr/reportes/IndicadoresFinancieros/documentos/Descripcion_Indicadores.pdf.
- Corporación de Estudios y Publicaciones, ed. *Constitución de la República del Ecuador, comentarios, legislación conexas, concordancias*. Primera edición. Legislación Codificada, I.12. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia No. C-221/92*, 1992.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/c-221-92.htm>.
- Cortes Generales del Reino de España. *Constitución Española*. Boletín Oficial del Estado, 31 de octubre de 1978.
<https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>.
- De la Guerra Zuñiga, Eddy María. “El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del iva, iva e impuesto a la renta”. Andina Simón Bolívar, 2010.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf>.
- Delgado Lobo, María Luisa, Javier Salinas Jiménez, y José Félix Sanz Sanz. “El impacto de la reforma del irpf en la presión fiscal indirecta” *Área de Sociología Tributaria*

- del Instituto de Estudios Fiscales. 2001. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_25.pdf.
- Domínguez Ortiz, Antonio. *Las clases privilegiadas en el Antiguo Régimen*. Madrid: Editorial Istmo, 1995.
- Dworkin, Ronald Myles. *Los derechos en serio*. Barcelona: Editorial Ariel, 1989.
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463, 2004. <http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/leytribint.pdf>.
- Escriche Martín, Joaquín. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*. Paris: Librería de Rosa, Bouret y C., 1851.
- Espinosa, Carlos. “Revise la situación financiera de la banca ecuatoriana a marzo de 2015”. *El Comercio*, 29 de abril de 2015. <https://www.elcomercio.com/datos/bancaecuatoriana-utilidades-rentabilidad-crecimiento-sistema-financiero.html>.
- Estados Unidos de América. *Constitución de los Estados Unidos de América*. Linkgua Ediciones, 2019. <https://elibro.net/ereader/elibrodemo/126000>.
- Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales. *Integración, equidad y desarrollo*. Quito: FLACSO, 2005.
- Ferrajoli, Luigi. *Manifiesto por la igualdad*. Madrid: Trotta, 2019.
- Ferrajoli, Luigi. “Igualdad y diferencia*”. *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid: Trotta, 1999.
- García Belsunce, Horacio Adolfo. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Gómez, Luis Jacinto. *El instinto de la igualdad*. Málaga: Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica de la Universidad de Málaga, 2017.
- González García, Eusebio. *Temas actuales de derecho tributario*. Barcelona: J.M. Bosch, 2008.
- Grande Yañez, Miguel Francisco. *Equidad y sentido de Justicia*. Madrid: Dykinson, 2021.
- Hemingway, Ernest Miller. *Por quién doblan las campanas*. Bogotá: Editorial La Oveja Negra y Editorial Seix Barral, 1983.

- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). *Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*. 1989. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx> (último acceso: 4 de abril de 2017).
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, 1989. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.
- Juárez, Mario Santiago. *Igualdad y acciones afirmativas*. México Distrito Federal: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 2007.
- Junta Bancaria de Ecuador. “Resolución de la Junta Bancaria de Ecuador”. *Superintendencia de Bancos y Seguros*, s. f. http://www.sbs.gob.ec/medios/PORTALDOCS/downloads/normativa/nueva_codificacion/todos/L1_I_cap_I.pdf.
- Kelsen, Hans. *Teoría pura del derecho*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires (Eudeba), 2009.
- La Biblia. Nuevo Testamento*. Red Ediciones Sociedad Limitada. Barcelona, 2019.
- La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.
- Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*. Bogotá: Universidad de los Andes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Lloréns Clariana, Eduardo Luis. *La igualdad ante la ley. El Estado y sus órganos*. Primera impresión. Sevilla: Athenaica, 2015.
- Luqui, Juan Carlos. *Derecho constitucional tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Depalma Sociedad de Responsabilidad Limitada, 1993.
- Martínez Atienza, Gorgonio. *Constitución Española sistematizada*. El Masnou: Ediciones Experiencia, 2018.
- Martínez Morales, Rafael. *Diccionario jurídico general: segunda edición*. Ciudad de México: IURE Editores, 2022.
- Merino Jara, Isaac, y María Elena Manzano Silva. *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson, 2012.
- Pérez Luño, Antonio Enrique. *Dimensiones de la igualdad*. Madrid: Dykinson, 2005.

- Perú. *Constitución Política del Perú*. Congreso Constituyente Democrático de Perú, diciembre de 1993.
- Plazas Vega, Alfredo Mauricio. *La obra de Uckmar y el principio de equidad, en Uckmar, "Principios comunes*. Bogotá: Temis, 2002.
- Poradowski, Miguel. *Las causas de la Revolución Francesa*. Fundación Speiro, 1990. <https://www.fundacionspeiro.org/verbo/1990/V-281-282-P-19-60.pdf>.
- Prébisch Linares, Raúl Federico. "El desarrollo económico de la América Latina y algunos de sus principales problemas". En *Cincuenta años del pensamiento de la CEPAL: textos seleccionados*, editado por Ricardo Bielschowsky, 63-129. Santiago de Chile: Fondo de Cultura Económica / Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 1998.
- Prieto Sanchís, Luis. *Apuntes de teoría del Derecho*. Madrid: Trotta, 2005.
- Puyol González, Ángel. *El sueño de la igualdad de oportunidades*. Barcelona: Gedisa, 2010.
- Real Academia Española. "Diccionario de la Lengua Española", 2021. <https://dle.rae.es/equidad?m=form>.
- Real Academia Española. "Diccionario de la Lengua Española", 2021. <https://dle.rae.es/igualdad?m=form>.
- Rius, Oscar. *La igualdad ante la ley: El principio constitucional en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Córdoba: Lerner, 1987.
- Rousseau, Jean Jacques. "El contrato social o principios de derecho político", 1999. <http://www.enxarxa.com/biblioteca/ROUSSEAU%20El%20Contrato%20Social.pdf>.
- Sanz, José Félix Sanz, Javier Salinas Jiménez, y María Luisa Delgado Lobo. "El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta". *Cuadernos de Información económica*, nº 165 (2001): 55–68.
- Segundo Congreso Continental. "Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América". *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (IIJ-UNAM)*. 4 de julio de 1976. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/22.pdf>.
- Servicios de Rentas Internas. Código Tributario ecuatoriano., 23 de diciembre de 1975. descargas.sri.gov.ec/download/pdf/codigotrib.PDF.

- Tarsitano, Alberto. “Estudios de derecho tributario constitucional e internacional”. En *El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático*, de Victor Uckmar. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Tocqueville, Alexis de. *La democracia en América*. Madrid: Alianza, 2002.
<http://www.suneo.mx/literatura/subidas/Alexis%20de%20Tocqueville%20La%20Democracia%20en%20America.pdf>.
- Tribunal Constitucional de España. “Sentencia 76/1990”, 1990.
<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=18127>.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Los tributos*. San Francisco de Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, s.f.
- . *Manual de Derecho Tributario*. San Francisco de Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- Vanoni, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid: Dott. A. Giufrè, 1961.
- Venezuela. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta 36.860, 30 de diciembre de 1999. https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf.
- Villegas, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario: Tomo Único*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Depalma, 2001.