

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**ALCANCE Y EFECTOS DE LA INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO
DE PROGRESIVIDAD EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL
TRIBUTARIO ECUATORIANO, A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN
DEL 2008**

David Mauricio Romo Rodríguez

Tesina de grado presentada como requisito para la obtención del título de abogado

Quito, 4 de Mayo del 2009

Derechos de autor
David Romo Rodríguez
2009

Resumen

La presente tesina tiene la finalidad de exponer el alcance y los efectos de la introducción del principio de progresividad en la Constitución 2008, como uno rector del régimen tributario nacional. Los principios que rigen el sistema tributario se complementan y perfeccionan entre sí, por lo que ninguno de ellos, aislado, podrá cumplir con sus fines. Sin embargo, el principio de progresividad tiene unas connotaciones muy especiales, pero que poseen un valor más fuerte en el sistema tributario en general que en cada tributo en particular.

Para lograr estudiar a profundidad el principio de progresividad, hemos analizado los principios tributarios que representan el antecedente básico para su funcionamiento y labor. Al mismo tiempo se han examinado las connotaciones no sólo en el sistema tributario, sino también, en tributos, tasas y contribuciones especiales. Así, lograremos determinar que éste principio va más allá del aporte progresivo según la capacidad contributiva de los contribuyentes, sino que sólo se verá garantizado su cumplimiento cuando el gasto de aquellos fondos sea realizado con el mismo criterio.

Abstract

This thesis has the purpose of showing the extent and the effects of the introduction of the progressiveness principle as the guide of the national tributary regime, in the Ecuadorian Constitution of 2008. The principles that lead the tributary regime complement and balance each other, since neither of them secluded could accomplish their objectives. Even though, the progressiveness principle has notable connotations, they have a substantial significance in the tributary system in general than in each tribute in particular.

To accomplish a deep study of the progressiveness principle, this thesis presents the tributary principles that represent the basic antecedent for its function and performance. Otherwise, it has been examined its implication in the tributary system and in the tributes, rates and special contributions. As a result, it will be determined that this principle goes further than the progressive contribution according to the capacity to pay; its execution will only be guaranteed when the investment is generated with the same criteria.

*A mis padres, por su apoyo y cuidado.
A mis hermanas, por su ejemplo y cariño.
A mis amigas, por su compañía y ayuda
A mis abuelos*

Agradecimiento

Quisiera poder agradecer a todas las personas que de alguna u otra forma han colaborado con la realización de la presente investigación.

A Fabián y a César por su tiempo y grandiosa ayuda.

A mis amigas, por siempre ser un soporte para todo lo que me propongo, en especial a Daniela y Walleska.

A mis hermanas, por ser un gran ejemplo y su in cuantificable ayuda.

Tabla de Contenidos

Introducción.	9
Capítulo I	
Los Principios Tributarios	
1.1 Los principios tributarios en la Constitución del 1998	12
1.1.1 Generalidad.	13
1.1.2 Proporcionalidad.	15
1.1.3 Igualdad.	16
1.2 Razones de la modificación Constitución 2008.	19
1.2.1 Progresividad.	19
1.2.2 Eficiencia.	22
1.2.3 Simplicidad Administrativa.	24
1.2.4 Irretroactividad.	25
1.2.5 Equidad.	28
1.2.6 Transparencia.	30
1.2.7 Suficiencia Recaudatoria.	31
Capítulo II	
Principio de Progresividad y los Criterios de Justicia Tributaria	
2.1 Criterios de justicia en la distribución de la carga pública. Capacidad Contributiva.	34
2.1.1 Presión Tributaria.	40
2.2 Principio de Igualdad. Igualdad en la desigualdad.	42
2.3 El principio de Progresividad y su alcance.	51
2.3.1 Modos de Progresión de los Tributos.	57
2.3.1.1 Progresión por Categorías.	58
2.3.1.2 Progresión por Grados.	59
2.3.1.3 Progresión por Deducción.	59
2.4 El principio de progresividad y el control constitucional.	60

Capítulo III

Efectos de la Introducción del Principio de Progresivo a nivel Constitucional

3.1. Impuestos.	64
3.1.1.1 Clasificación de los Impuestos.	64
3.1.1 Impuesto al Valor Agregado.	69
3.1.3 Impuesto a la Renta.	71
3.1.4 Impuesto a los Consumos Especiales.	77
3.1.5 Impuesto a las Herencias.	81
3.1.6 Impuestos Prediales.	83
3.1.7 Impuesto de Patentes Municipales.	85
3.2 Tasas.	87
3.3 Contribuciones Especiales.	90
Conclusiones.	94
Recomendaciones.	98

INTRODUCCIÓN

El derecho tributario como cualquier otra rama del derecho está subordinado al llamado principio de constitucionalidad, lo que implica que la Constitución es la norma Magna del ordenamiento jurídico. Es en la Constitución donde se plasman todos los derechos y disposiciones jurídicas que delimitan la actuación del Estado y marcan los lineamientos generales para la vida en sociedad. Es también, por medio de la norma suprema, que se establecen tanto los derechos como los deberes de los ciudadanos, entre ellos el de contribuir con los gastos públicos.

La administración tributaria es de fundamental importancia dentro del andamiaje estatal, tanto desde el punto de vista de los administrados como de la administración. Es por esto, que no sólo las disposiciones constitucionales tributarias son de relevante trascendencia sino los valores y principios sobre los que se fundan nuestra vida socio-económica. El Ecuador, ha vivido a lo largo de los últimos meses una etapa de transición política muy compleja, y como resultado tenemos una nueva Constitución Política de la Republica, que a diferencia de otras, cuenta con un gran respaldo popular. En la misma se desarrolla una nueva visión del sistema tributario en el país, y el mayor referente es el haber introducido a la progresividad como principio rector del sistema tributario nacional.

A diferencia de lo que establecía la Constitución de 1998, que señalaba como principios del régimen tributario a la generalidad, igualdad y proporcionalidad, la Constitución del 2008 introduce como principios del régimen tributario a la progresividad, eficacia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Al ser la vigente Carta Magna la primera en la historia del Ecuador en incluir este principio a nivel constitucional, presenta alguna

inquietud sobre el alcance que pueda tener, no sólo en los tributos en particular sino en el sistema completo.

La introducción del principio de progresividad en el sistema tributario ecuatoriano a nivel constitucional a partir de la vigencia de la Constitución del 2008 tiene dos consecuencias diferentes, que se deben a la naturaleza misma del principio y de los tributos, ya que será parcialmente inaplicable en los impuestos indirectos y promoverá la equidad en los directos. Las tasas y contribuciones especiales, deberán ser objeto de un análisis específico. Sin embargo, lo más relevante será el hecho que el principio de progresividad se vea direccionado al sistema tributario en su conjunto y no a cada uno de los tributos que forman parte del mismo.

Al mismo tiempo se va a explicar la importancia del cambio constitucional realizado para lo cual será necesario introducir un estudio sobre todos los principios constitucionales tributarios, para luego profundizar sobre aquellos que tienen una relevancia especial para el estudio concreto. Por eso, en el primer capítulo, se desarrollarán cada uno de los principios, tanto de la Constitución de 1998 como de la Constitución del 2008, para presentar una idea general del cambio y tener bases para un profundo desarrollo.

Durante el segundo capítulo, se analizará tanto el principio de capacidad contributiva como el de igualdad y el de progresividad. El principio de capacidad contributiva es el pilar fundamental para en el estudio del derecho tributario constitucional y nos va a permitir entender la relación de la economía en busca de la justicia tributaria. Mediante este principio se expresa la justicia y la equidad, ya que presupone una capacidad económica real del obligado, pero por sí sólo es insuficiente como criterio único para lograr una eficaz justicia tributaria.

Del mismo modo, se analizará el principio de igualdad tributaria, que no se refiere a una igualdad numérica, sino a la necesidad de asegurar un mismo tratamiento a quienes están en situaciones iguales. La igualdad tiene un importante sentido económico, y su mecanismo cuantificable es la capacidad contributiva, por lo que cualquier análisis de la igualdad tiene que venir acompañado del estudio de la capacidad contributiva en busca de una igualdad relativa, ya que una igualdad absoluta es utópica.

Sólo luego de estudiar los principios antes mencionados, podemos abordar al principio de progresividad, tema central de la presente tesina. El principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen o dicho de una forma mucho más sencilla, a medida de que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo, aumenta su contribución. Sin embargo, la progresividad va mucho más allá en busca de la justicia social y redistribución de la riqueza y sólo podrá verse respetado el principio siempre que el sistema tributario completo lo refleje.

De todos modos, es fundamental el analizar a la progresividad desde la perspectiva de cada tributo, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, cuestión que se va a tratar en el tercer capítulo. En determinados tributos, por su naturaleza misma, este principio ha sido aplicado con regularidad y relativa eficacia como en el impuesto a la renta. El problema aparece, en realidad, que al ser un principio constitucional, debe ser aplicado a cada uno de los tributos, cuando en algunos, su aplicación se vuelve irrealizable. Así, por ejemplo, en impuestos indirectos, como el IVA¹, la progresividad es inclusive incompatible con el impuesto, lo que presentará un problema técnico pero no representa un incumplimiento frente al principio constitucional, ya que la progresividad no sólo se ve concretada en los aportes sino también en cuanto a la distribución del gasto. Para determinar si los tributos cumplen con el requerimiento constitucional, debemos examinarlos desde la perspectiva del sistema tributario como una unidad.

¹ Impuesto al Valor Agregado.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DEL ECUADOR

La Constitución Política del Ecuador de 1998, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente, el 5 de junio del mismo año², reunida en la ciudad de Riobamba, significó un elemento de mucha esperanza para el pueblo ecuatoriano. Tanto la prensa como las y los asambleístas de la época, la llamaron “La Constitución de la Gobernabilidad”. Sin embargo, desde entonces y hasta la fecha, ningún Presidente electo democráticamente, ha terminado su período.

En el ámbito tributario, la evasión y la elusión han sido una constante realidad a la vista de todos. A continuación, realizaremos un análisis de los principios que rigieron en la Constitución de 1998 con respecto del régimen tributario.

1.1 Principios Tributarios de la Constitución de 1998.

Son varios los principios que rigen el sistema tributario y los tributos en el Ecuador. Entre los más estudiados a nivel doctrinal se encuentran, entre otros, el principio de legalidad y de reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, etc. Como conocemos, la Constitución de 1998, en su artículo 256 establecía:

² Decreto Legislativo No. 000. RO/ 1 de 11 de Agosto de 1998.

El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

A continuación, y de una manera muy sucinta, estudiaremos cada uno de estos principios, para de esta forma realizar una comparación entre ellos y lograr un mejor entendimiento de la base del cambio establecido en la Constitución vigente.

1.1.1 Generalidad

El principio de generalidad, se refiere a que los tributos deben abarcar y alcanzar íntegramente las categorías de todas las personas y todos los bienes que la norma legal prevea, o que por cualquier razón, se ubiquen en la hipótesis que la ley señale para que se perfeccione el hecho generador. Esto implica que no se pueda gravar a una parte de ellas, sino, a la totalidad del universo a quienes recae el hecho generador.

En este sentido, nos podemos percatar que no se trata exactamente de que todos deban pagar el tributo, sino más bien, nos referimos a que nadie se vea eximido o exonerado del pago por privilegios personales, de clase o etnia. Como señala GARCÍA VIZCAÍNO, el principio de generalidad:

Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad.³

El principio de generalidad, como bien señala GARCÍA, nos permite mantener estándares de tributación equitativos, por lo que se ve íntimamente relacionado con principios como el de igualdad, equidad, entre otros, los mismos que posterior y pertinentemente van a ser estudiados. Así también lo establece, FONROUGE, al señalar que “como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad”⁴. Del mismo modo, FERREIRO LAPATZA señala que el

³ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 279.

⁴ C. GIUANI FONROUGE, *Derecho Financiero Tomo I*, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 297.

desarrollo y aplicación de este principio se debe conjugar y llevar a cabo con principios como el de igualdad y capacidad contributiva para lograr aprovechar la norma al caso concreto⁵.

El principio de generalidad, se puede ver amenazado, tanto desde el punto de vista práctico como doctrinario, por figuras tributarias como las exenciones. Sostenemos, que las exenciones consisten en el límite del principio de la generalidad y no una violación al mismo. Así también lo mantiene GARCÍA quién señala que “el límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase”⁶.

De la misma forma, FONROUGE señala:

El beneficio de la dispensa de impuestos que consideramos al tratar del poder de eximir, constituye excepciones al principio de generalidad de la tributación, pero tiene validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito (por lo común) de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país.⁷

Sin embargo, también existen posiciones doctrinales contrapuestas como la de VILLEGAS, que señala que todas aquellas medidas o beneficios que consisten en exenciones, reducciones, reintegros y otros similares, son definitivamente violatorias al principio de la generalidad.⁸ De todos modos, y para finalizar con el análisis del principio de generalidad tributaria, MONTAÑO GALARZA indica lo siguiente:

Lo cierto es que las constituciones actuales normalmente aluden a la obligación de contribuir respecto a “todos”, es decir, a los nacionales y extranjeros sean personas naturales o jurídicas, y a quienes posean capacidad contributiva, cuestión que incorpora la obligada referencia al principio de generalidad, lógicamente bajo el mandato de la ley. En suma, el principio de generalidad es un requerimiento directo al legislador para que tipifique como hecho generador todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad contributiva, por ello, este

⁵ J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 322.

⁶ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario*., op. cit., p. 279.

⁷ C. GIUIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*., op. cit., p. 298.

⁸ Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 267.

principio pugna en contra de la concesión de exenciones fiscales que no tengan razón de ser.⁹

1.1.2 Proporcionalidad

El análisis y estudio del principio de proporcionalidad, tiene especial importancia para el desarrollo del presente trabajo investigativo, motivo por el cual lo trataremos a continuación.

La delgada línea que diferencia los principios de proporcionalidad y progresividad, se verán analizadas, con mayor detenimiento a lo largo de los siguientes Capítulos. De todos modos, nos parece importante introducir el tema y plantear lineamientos generales que nos permitirán desarrollar posteriormente el tema central.

MORENO limita al principio de proporcionalidad señalando que:

La proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano o reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad total es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.¹⁰

AUCAR MERCHAN y SUBÍA PINTO, con respecto del principio de proporcionalidad señalan que:

Este tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes. Significa que el régimen impositivo debe considerar tanto los ingresos como los gastos efectuados dentro de un mismo periodo tributario para establecer escalas que se adecuen a la realidad económica de cada sujeto. Así los que tienen más contribuyen en proporción a los que tienen menos.¹¹

Tanto el principio de progresividad como el de proporcionalidad, están estrechamente, relacionados con el principio de capacidad contributiva.¹² Al respecto,

⁹ C. MONTAÑO GALARZA, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, coordinadora: Aimeé Figueroa, Universidad de Guadalajara, Guadalajara 2004, p. 24.

¹⁰ J. MORENO PADILLA, *El principio de Igualdad en el Derecho Tributario*, Instituto Cultural Domecq, México, 1984, p. 274.

¹¹ O. AUCAR MERCHAN, y P. SUBÍAPINTO, *Interpretación tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley*, Editorial Edino, Guayaquil, 2008, p. 31.

¹² La capacidad contributiva (ability to pay, en el derecho anglosajón) se refiere básicamente a la aptitud económica de las personas para el pago de impuestos, y por ende aportar y apoyar para la eficaz cobertura de

profundizaremos en el Capítulo 2; sin embargo, resulta importante señalar la idea que a lo largo del último siglo, la proporcionalidad ha evolucionado hacia la progresividad. Así lo sostiene VILLEGAS, quien mantiene que hasta finales del siglo XIX, la gran mayoría de sistemas tributarios y fiscales se basaban en la proporcionalidad, “pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario,”¹³ postulado que compartimos. Del mismo modo, y apoyado en jurisprudencia argentina, el autor sostiene que la proporcionalidad, no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes, por lo que la progresividad ha sido aceptada como legítima, ya que se funda sobre la base de la solidaridad.

Un impuesto será proporcional siempre y cuando mantenga una relación constante entre el valor a pagar y la riqueza objeto del tributo; mientras que es progresivo cuando aumenta en medida del incremento del valor de la riqueza gravada.

1.1.3 Igualdad

Para evitar confusiones, es preciso tener claridad que al referirnos a igualdad en el presente trabajo investigativo, estaremos tratando a la igualdad como base del impuesto y principio general del derecho tributario; y no a la igualdad ante la ley, aunque los mismos tengan vinculación entre sí. El principio de igualdad, ha sido uno de los más estudiados a nivel doctrinario, puesto que presenta varios aspectos y puntos de discrepancias que enriquecen su análisis.

Está claro, que la capacidad contributiva es el elemento central, que determina que, a mayor capacidad contributiva, mayor participación en las rentas del Estado. Por otro lado, tenemos claridad en que la igualdad significa que no existe distinción alguna, más allá que la capacidad contributiva, para establecer la proporción en la que las diferentes personas asumen el nivel de pago de sus tributos. En este sentido, no existe ningún mecanismo de diferenciación arbitraria o injusta.

los gastos públicos. Es este principio el que establece la posibilidad del pago equitativo de los gastos públicos según su mayor o menor riqueza. Se lo puede entender también como la aptitud económica del sujeto pasivo u obligado para, dependiendo de su capacidad económica, sostenga gastos públicos básicos. Considero, que muy acertadamente, SÁINZ DE BUJANDA sostiene que “la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago de impuestos, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.” (H. BELISARIO VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 265.)

¹³ B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 275.

Históricamente, podemos remontarnos a lo expresado en la antigua Grecia para encontrar el inicio u orígenes del principio de igualdad. Así, lo indica VILLEGAS quien señala que era ARISTÓTELES quien:

Propugnaba tratar como iguales a los iguales y a los desiguales como desiguales. Las enseñanzas del filósofo griego se referían al principio de igualdad genérica, o sea aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas.

En lo que hace la igualdad tributaria, el postulado aristotélico puede ser adaptado, y en tal caso resulta también aplicable, ya que según su mandato, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier tributo y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato.¹⁴

De esto, lógicamente, podemos desprender el hecho natural, de que las personas de condiciones tributarias desiguales, tendrán tratamiento diferenciado. Por eso, podemos asegurar que el principio de igualdad, lo que propugna no es una igualdad matemática, sino más bien una igualdad de tratamiento frente a la igualdad de situaciones, condiciones o circunstancias. Al respecto, SMITH, decía que:

“[...] imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica, es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.”¹⁵

Luego, se ve íntimamente ligado a la nueva concepción democrática del Estado, naciente en la Revolución Francesa, como respuesta a los regímenes donde los privilegios de todo tipo, incluidos los tributarios, eran para pocos. Aquí, es donde esta idea toma fuerza a nivel global y desemboca en conceptos como justicia en la tributación.¹⁶

Es fundamental resaltar que el principio de igualdad nos obliga a reconocer que existen tributos desiguales¹⁷ pero a su vez, es posible destacar que el respeto al principio no se pierde, sino, que más bien se ratifica en el hecho de que se debe a temas financieros y extra fiscales, más que a jurídicos. Así también, lo sostiene JARACH, quien al respecto sostiene que:

¹⁴ *Ibíd.*, p. 270.

¹⁵ A. SMITH, *Investigación de la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones*, Bosch, Barcelona, 1955, p. 173.

¹⁶ C. GIUIANI FONROUGE, *Derecho Financiero...*, op. cit., p. 295.

¹⁷ Por ejemplo, aquellos tributos donde se gravan consumos o transferencia de bienes, sin tener en cuenta la renta.

Es evidente que la ciencia jurídica, al interpretar el principio constitucional de igualdad, no puede llegar tan lejos como la ciencia financiera en el diagnóstico de la igualdad¹⁸ o desigualdad de los impuestos.¹⁹

LINARES QUINTANA manifiesta una idea que a nuestro parecer sintetiza de manera acertada el principio sostiene que:

1) Todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento; 2) la clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; 3) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas; 4) el trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quienes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias; 5) se debe respetar la uniformidad y la generalidad; 6) la tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente.²⁰

Nos parece muy interesante, la visión que introduce al tema VALDÉS COSTA, quien sostiene que:

El concepto de igualdad ante las cargas públicas, puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualdad por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley. Al respecto se ha destacado la posibilidad de que la concepción ortodoxa de igualdad en la ley entre en colisión con la noción de igualdad por la ley, lo cual haría aconsejable resolver ese conflicto por vía constitucional, de forma tal que el principio ortodoxo de igualdad no obstaculice con la utilización de la ley a los efectos de distribuir o redistribuir la riqueza socialmente.²¹

¹⁸ Según JARACH, “el principio de capacidad contributiva, tal como se lo acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado.”(JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 301).

¹⁹ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 300.

²⁰ S. LINARES QUINTANA, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Alfa, Buenos Aires, 1956, p. 424.

²¹ R. VALDÉS COSTA, *Curso de Derecho Tributario*, Amalio Fernández, Montevideo, 1970, p. 79.

Con respecto al principio de igualdad, profundizaremos en el Capítulo 2. Sin embargo, para concluir esta sección, quisiéramos señalar, como correctamente señala MONTAÑO, que a la igualdad se la debe considerar como una herramienta para plasmar y conseguir los valores constitucionales y no sólo como un fin en sí mismo. Como el autor bien señala, “existe espacio para obrar con una desigualdad relativa pero no discriminatoria, de tal forma que se logre borrar las desigualdades de hecho.”²²

1.2 Principios Tributarios de la Constitución del 2008.

Desde la aprobación de la Constitución redactada en Ciudad Alfaro, aprobada por el pueblo ecuatoriano el 28 de septiembre del 2008, y publicada en el Registro Oficial 449 del 20 de octubre del mismo año, el Ecuador cuenta con una nueva Carta Magna. En la misma, su artículo 300 establece:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El único principio que se mantiene de la Constitución de 1998 es el de la generalidad, el mismo que fue tratado brevemente en el numeral 1.1.1. A continuación, introduciremos los principios establecidos como los rectores del régimen tributario en nuestra actual norma suprema.

1.2.1 Progresividad

El principio de progresividad, desde la perspectiva tributaria, tema central del presente trabajo, ha sido largamente discutido por la doctrina a lo largo del desarrollo del derecho tributario. Este principio ha sido recogido en distintas constituciones de países como España, Italia, Colombia y recientemente la de nuestro país, el Ecuador.

²² C. MONTAÑO GALARZA, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, op. cit., p. 17.

Por otra parte, cabe recalcar que hasta hoy en día, la progresividad tributaria sigue siendo objeto de discusiones tanto prácticas como teóricas.

Sin duda alguna, este principio, refleja un concepto político mucho más claro que los demás, ya que es a través de éste, que se busca un sistema tanto social como económico más justo y equitativo. Es preciso indicar, que este principio está directamente relacionado con el estudio de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, la que busca que los gravámenes no sólo sean proporcionales, sino que sean progresivos para lograr que aquel sujeto con mayor capacidad contributiva, asuma mayores obligaciones tributarias y así lograr cubrir el gasto público y redistribuir la riqueza. PLAZAS VEGA define de una manera muy sencilla y general a la progresividad diciendo que:

El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.²³

Varios doctrinarios, mencionan que el principio de progresividad no es más que una exigencia inexcusable del principio de igualdad y equidad, al punto de sostener que su incorporación expresa en la Constitución es redundante.²⁴ Sin embargo, como lo explicaremos en el Capítulo II, consideramos que es fundamental la inclusión del principio de progresividad en la Constitución, ya que demuestra la voluntad política de un pueblo en buscar mecanismos más eficientes para la redistribución real de la riqueza y un sistema más justo, donde los que más posean, cubran los gastos públicos de los que menos tienen. Tal y como señala PATIÑO LEDESMA:

Hay autores que sostienen que la progresividad, no sería un principio de justicia sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio a favor de los ineficientes. Considero, respetando cualquier otro criterio, que la proporcionalidad como la progresividad es fundamental dentro del sistema tributario, porque hace efectivo un concepto que es parte de la vida social: la solidaridad; y en ese sentido la ley debe incluir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos, como único medio, para posibilitar, en nuestras comunidades, un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza.²⁵

²³ M. PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Temis, Bogotá, 1998, p. 9.

²⁴ Cfr. H. GARCÍA BELSUNCE, *La Equidad y la Proporcionalidad como bases del Impuesto en Estudios Financieros*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 180.

²⁵ R. PATIÑO LEDESMA, *Sistema tributario ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Editorial UTPL, Loja, 2004, p. 28.

Al estudiar el principio de progresividad, es primordial tener claro, que se vincula más directamente con el sistema y no con cada tributo en particular. El hecho de que ciertos tributos dejen de ser progresivos y sean proporcionales,²⁶ no quiere decir que el sistema no tenga carácter progresivo y éste respete el principio constitucional. Por ello, es importante mencionar que la progresividad tiene límites, y que la doctrina en general ha coincidido que estos vienen a ser la confiscación y los mínimos exentos.²⁷

LEWIN FIGUEROA, sostiene que para que el sistema tributario consulte el principio de progresividad, necesita reunir las siguientes condiciones:

- 1) Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos dentro del correspondiente sistema.
- 2) Que los impuestos indirectos tengan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes.²⁸

Cuando la Corte Constitucional colombiana, solicitó absolver al Instituto de Derecho Tributario del mismo país, un cuestionario con motivo de una demanda de inconstitucionalidad del año de 1992, las respuestas referentes a la progresividad fueron las siguientes:

Desde las épocas de Adam Smith, y aún antes, se considera que los tributos deben establecerse entre los ciudadanos a proporción de sus respectivas facultades, es decir, de acuerdo con su capacidad de pago. Para medirla, Luigi Einaudi enunció la teoría del sacrificio decreciente, llamado hoy de utilidad decreciente de los bienes, según el cual a cada grado mayor de riqueza debe aplicarse tarifa impositiva más alta que la anterior, pues al paso de los grados inferiores satisfacen necesidades mínimas, las superiores se destina a necesidades menos apremiantes hasta llegar a consumos suntuarios.

Desde otro punto de vista y partiendo del concepto general de justicia que en su acepción más elemental es dar a cada uno lo que corresponde, se dice que los impuestos deben ser equitativos, es decir que deben distribuirse en forma tal que quienes están en una situación de similares aspectos relevantes y en capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual; la doctrina, además, creó la teoría de la equidad vertical, que significa que, para estar bien repartida, la

²⁶ Existen tributos, que por su naturaleza no pueden ser progresivos por lo que siempre serán proporcionales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

²⁷ E. GONZÁLEZ G., *La Interpretación del significado económico de las normas tributarias: las normas de calificación del hecho imponible, en la interpretación de las normas tributarias*, Editorial Arazandi, Pamplona, 1997, p. 67.

²⁸ A. LEWIN FIGUEROA, *Principios Constitucionales el Derecho Tributario*, Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, p. 106.

carga tributaria debe ser de tal naturaleza que quien tenga más contribuya al gasto público no sólo en proporción a su renta, sino en algo más que esa proporción.

Como se ve, la progresividad es la expresión de la equidad vertical desde un ángulo diferente.

Más adelante, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, profundizando sobre el principio de progresividad y su influencia práctica en diferentes tributos y sostuvo claramente que:

Vale la pena decir que la progresividad de las cargas tributarias significa que las tarifas impositivas sean crecientes, en la medida de mayores niveles de capacidad de pago, lo cual supone la evaluación por el legislador de diversos hechos que pueden manifestarla, como el nivel de ingresos, y, en ocasiones, métodos tendientes a establecer el origen de las rentas de capital, de trabajo para darles un tratamiento distinto: renta global y renta celular.

En la práctica, la progresividad resultará aplicable a los tributos cuyo hecho generador revela diferentes condiciones de capacidad de pago. Un impuesto es progresivo cuando consulta mediante su tarifa, sus exclusiones o sus exenciones, el grado de riqueza de cada contribuyente en particular. Por el instrumento empleado, la progresividad puede clasificarse entonces, en la originada en exclusión, en tarifa cero o exención y en la tarifa progresiva, entro otros mecanismos.²⁹

Nos parece importante resaltar que de manera general, el principio de progresividad, es el que establece que aquellos que poseen más riqueza aportarán en mayor cantidad, en atención también, a otro principio, como es el de solidaridad.

En los capítulos siguientes nos referiremos de una manera más concreta sobre la progresividad, sus efectos y alcances, para así agotar el tema y poder dilucidar lo relevante que fue el hecho de incluir este principio en la Constitución Política del Ecuador.

1.2.2 Eficiencia

La eficiencia como principio, se relaciona con la idea de recaudar impuestos con el menor costo posible, tanto para el sujeto activo, como para el sujeto pasivo. Cabe mencionar que se lo utiliza frecuentemente “como la relación entre los beneficios

²⁹ *Ibíd.*, p. 109.

agregados de una situación, frente a los costos agregados de la misma.”³⁰ Es decir, que una situación es eficiente siempre que no exista otra posibilidad de lograr una mejor situación, sin perjudicar o hacerla peor para otros.

Existen dos posiciones con respecto al principio de eficiencia introducido como un principio del régimen tributario a nivel constitucional. La primera, causa algún problema, ya que al ser un principio natural del proceso tributario³¹, se contrapone en cierta medida con principios como el de progresividad, equidad e igualdad. Esto dado, que un tributo eficiente, es aquel tributo no distorcionador y general. Esta aclaración permite dejar de lado la posibilidad de respetar y poner en práctica algunos principios, como los antes mencionados, que en busca de la igualdad, equidad y justicia complican al sistema tributario y su mecanismo de recaudación. Así lo sostiene LEWIN FIGUEROA quien indica:

El principio de la eficiencia es más de carácter técnico tributario que político y, posiblemente por esa razón, no está contemplado en la mayoría de Constituciones de los respectivos países.

El concepto de eficacia y su conflicto o relación con la equidad, son aspectos centrales en los estudios relacionados con el análisis económico del derecho, y en las corrientes de pensamiento acerca de la relación entre el Derecho y la Economía.

La segunda posición, que sostiene que la introducción de este principio a nivel constitucional si es necesario, señala que los impuestos deben ser eficaces en el sentido de procurar al Estado la mayor recaudación posible con las menores erogaciones o costos; ya que un impuesto que demande un excesivo gastos y sólo deje al Estado un monto marginal, no es eficiente. Esto no trae consigo ningún beneficio sino molestias para ambas partes. Está claro entonces que, para que se cumpla el principio de eficiencia, el costo de administración del tributo no puede ser desproporcionado con su producto final.³²

Doctrina moderna, ha coincidido que existen varias máximas para determinar o no la concreción del principio de eficiencia:

³⁰ A. LEWIN FIGUEROA, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, p. 118.

³¹ Que señala que debe prevalecer la finalidad del acto procesal, más allá de los formalismos que puedan afectar su validez. Se complementa con el principio de informalismo, que recientemente debido a procesos vía Internet ha retomado fuerza.

³² J. BRAVO ARTEAGA, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era edición, Legis, Bogotá, 1999, p. 117 y siguientes.

El tributo no debe tener características que lo conviertan en una carga engorrosa para los particulares, que inclusive, llegue a desestimular el desarrollo de sus actividades.

La organización de los tributos debe ser sencilla; los particulares deben poder tener un entendimiento claro de sus aspectos fundamentales y básicos.

La determinación de los responsables ante el fisco debe ser hecha de tal manera, que pocos sujetos puedan satisfacer cuantías importantes, lo que, por ejemplo, justifica el establecimiento de autorretenedores y el gravamen en cabeza de las sociedades y no de los socios.

Las tarifas deben ser de un nivel que no estimule la evasión y, en ese sentido, una reducción de ellas puede significar un incremento del recaudo para el Estado.³³

Con respecto al tema de la evasión y sumando la elusión de los tributos relacionado con el principio de eficiencia, la Corte Constitucional colombiana se ha pronunciado sosteniendo que, al ser el principio de eficiencia el que soporta el poder de imposición atribuida al Estado, le corresponde al mismo controlar la evasión y la elusión con motivo del alcance que la eficiencia tiene más allá de lo que las normas penales señalen al respecto.³⁴

Para recapitular y concluir, el principio de eficiencia, en términos económicos, no es más que el costo-beneficio en la recaudación. Con respecto a la eficiencia administrativa compartimos lo que manifiesta ALTAMIRANO:

La eficiencia administrativa debería estar traducida de manera especial en la eficiencia del recurso humano y tecnológico que posea, sin embargo, sin embargo, no bastará contar con los mejores recursos, mientras subsista una insipiente cultura tributaria, basta entonces recordar que el numeral 15 del Art. 83 de la nueva Constitución señala como uno de los deberes y responsabilidades de todos: “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley.”, así, mientras el pago de tributos no sea visto como un deber cívico, la Administración Tributaria seguirá incurriendo en gastos de gestión de cobro aún en desmedro del principio constitucional.³⁵

1.2.3 Simplicidad Administrativa

El principio de simplicidad administrativa, tiene que ver con el proceso tributario y va de la mano del principio de eficiencia. Como señala VILLEGAS, “el

³³ A. LEWIN FIGUEROA, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*., op. cit., p. 120.

³⁴ V. NARANJO MESA, Corte Constitucional Colombiana, Sentencia C-238/97.

³⁵ F. ALTAMIRANO, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, Revista Novedades Jurídicas, Número 31, Ediciones Legales, Quito, Enero 2009, p. 9.

principio se refiere a la simplicidad, claridad y sencillez que deben tener las normas jurídicas tributarias³⁶ como el mecanismo de cobro de los tributos. Esta simplicidad, debe estar dada por la accesibilidad y facilidad que debe tener el régimen fiscal para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias. No obstante, es relevante resaltar, que para el cumplimiento eficaz de este principio, la cultura tributaria de los ciudadanos debe mejorar, ya que, mientras existan intenciones de evasión o elusión, el régimen no podrá optimizarse.

Con respecto al adecuamiento del régimen tributario a elementos más sencillos y simples para la tributación, en cumplimiento al principio constitucional, encontramos un claro ejemplo recientemente instituido, el denominado RISE³⁷. Su finalidad, no es sólo fomentar el pago de impuestos a comerciantes informales, sino también, simplificar el mecanismo de pago de contribuyentes ya incluidos en el sistema. El RISE, implica un indicativo claro hacia donde va encaminado el régimen tributario en estricto cumplimiento del principio de simplicidad administrativa.³⁸

1.2.4 Irretroactividad

El principio de irretroactividad, ha sido largamente estudiado por la doctrina. En el presente análisis, nos referiremos específicamente al principio de irretroactividad en el derecho tributario.

En este sentido, en muchos casos, se lo equipara con principios como: el de igualdad, seguridad jurídica, legalidad y certeza jurídica. Sin embargo, la irretroactividad tributaria, tiene mucha mayor relevancia que la que se puede prever a simple vista.

La doctrina en general, no ha resuelto el problema sobre la importancia o no de establecer el principio de irretroactividad en materia tributaria a nivel constitucional. Mantenemos que es elemental, debido sobretodo a dos cuestiones primordiales: los diversos casos puntuales de excepción que pueden desvirtuar la naturaleza del principio, fuente fundamental del derecho tributario y la posibilidad que se le da al legislador, al no tener el principio instaurado a nivel constitucional, de mediante ley

³⁶ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 524.

³⁷ RISE: Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano. Art. 97.1 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno, agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, Registro Oficial 242-38, 29-XII-2007.

³⁸ F. ALTAMIRANO, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política.*, p. 9.

crear normas de carácter retroactivo. Así también lo recoge VALDÉS COSTA, quien señala que:

La discusión respecto a la preeminencia del principio de irretroactividad o de la retroactividad de las normas tributarias jurídicamente es subsanable mediante la regulación constitucional de este principio y el establecimiento de forma precisa de los casos de excepción. Sin embargo, si el texto constitucional no regula expresamente el tema, una previsión meramente legal debe someterse no obstante, a los principios constitucionales como el de legalidad y seguridad jurídica, aunque expresamente no se hay incluido regulación constitucional sobre la irretroactividad o retroactividad de las normas tributarias. La recomendación es incluir una expresa regulación constitucional.³⁹

De la mano de la legalidad, el principio de irretroactividad en el ámbito tributario, el autor indica que, además de existir una ley que cree o extinga el tributo, la norma tiene que ser anterior al inicio de su aplicación. En la Constitución de 1998, el artículo 257 preveía tanto el principio de legalidad, como el de irretroactividad, señalando que “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”. Únicamente con la última frase, queda esclarecido, que sí es posible dictar normas retroactivas, siempre y cuando beneficien al contribuyente.

En el Código Tributario nacional, su artículo 10 establece que “a) las leyes tributarias, reglamentos y circulares de carácter general entrarán en vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo se establezcan otras fechas especiales de vigencia posteriores;” lo cual ratifica el respeto del principio constitucional y se ve plasmado en la ley. Al respecto, AUCAR MERCHAN y SUBÍA PINTO señalan que:

Desde el punto de vista general, las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares rigen exclusivamente para el futuro. Regirán exclusivamente para el futuro, desde el día siguiente al de su publicación en el registro oficial (sin embargo muchas leyes tributarias señalan como fecha de vigencia la de su publicación en este registro). Pero puede también señalarse una fecha posterior a la de la publicación.

Las leyes que se refieren a tributos cuya determinación o liquidación deba realizarse por períodos anuales, por ejemplo el impuesto a la renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario.

³⁹ R. VALDÉS COSTA, *Curso de Derecho Tributario*, Amalio Fernández, Montevideo, 1970, p. 83.

Si la determinación o liquidación se realiza por períodos menores se aplicaran desde el primer día del mes siguiente.⁴⁰

Esto nos acerca a la discusión sobre la retroactividad en cuanto a los hechos generadores, donde el catedrático VALDÉS COSTA hace una importante distinción entre el punto de vista teórico del práctico. Al respecto, TOSCANO puntualiza lo siguiente:

Según el primero la ley se aplica a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia, y no a aquellos anteriores, los que no pueden gravarse sin caer en retroactividad. Según el segundo, se suscita un problema, el determinar en qué momento surge o se produce el hecho generador cuando su naturaleza es de carácter periódico, y cita el caso del impuesto a la renta. Desde el punto de vista práctico, según el referido tratadista, el derecho comparado ofrece tres soluciones: aplicación de la ley vigente al principio o al final del período, o aplicación proporcional de ambas leyes, según el tiempo en que estuvieron vigentes durante el período.

En nuestro país el criterio práctico que se aplica es el primero de los mencionados, esto es, aplicación de la ley que está vigente al inicio del período; el fundamento es ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que la base imponible para calcular el impuesto a la renta se fija año a año por ley, de tal manera que los contribuyentes pueden hacer provisiones y tomar las decisiones que estimen convenientes para pagar su impuesto a la renta.⁴¹

Como vemos, el haber incluido el principio de irretroactividad a nivel constitucional, nos obvia de varias discusiones, sobretodo en los casos de excepciones. Por este motivo, ratificamos lo importante que representa esta inclusión; y la clara respuesta que los tribunales de justicia y legisladores han dado con respecto al tema suscitando diferentes controversias.

Es fundamental, esclarecer que las normas meramente interpretativas, quedan fuera de la discusión de la irretroactividad, puesto que como señala PÉREZ DE AYALA, ni siquiera cabe hablar de este principio con este supuesto:

Toda vez que la norma interpretativa, al acoger una de entre las varias soluciones que el propio texto interpretado ofrece, carece de autonomía debiendo lógicamente conectar sus efectos a la norma interpretada.⁴²

⁴⁰ O. AUCAR MERCHÁN, y P. SUBÍA PINTO, *Interpretación tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley...*, op. cit., p. 32.

⁴¹ L. TOSCANO SORIA, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario...*, op. cit., p. 17.

⁴² J. PÉREZ DE AYALA, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p., 86.

Las leyes tributarias penales, rigen también para el futuro, pero excepcionalmente, tendrán efecto retroactivo, siempre y cuando sean favorables para el sujeto pasivo.

1.2.5 Equidad

El principio de equidad es el eje donde convergen varios de los postulados de otros principios, por lo que su relación con principios como el de no confiscatoriedad⁴³, razonabilidad⁴⁴, igualdad, proporcionalidad, entre otros, es muy cercana e imposible de tratar de desvincularlos. A pesar de este supuesto, el principio de la equidad va más allá de las normas y del ordenamiento jurídico, acercándose a conceptos filosóficos, como el de justicia. Así también, GARCÍA BELSUNCE, señala que la equidad es “un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo.”⁴⁵

Muchos autores, equiparan el principio de equidad con el de la no confiscatoriedad. Por ejemplo, GARCÍA, señala que:

El principio de equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema de libertad individual.⁴⁶

⁴³ Tanto en la Constitución de 1998 como en la vigente, se prohíbe expresamente la cualquier tipo de confiscación. Este principio, sobre el cual no existen dudas ni discusión sobre que esta implícito en ambos textos constitucionales, determina que las contribuciones públicas o tributos, no pueden llegar a ser tan altos al punto de ser confiscatorios. Va de la mano con el derecho a la propiedad privada y su libre uso y disposición. Como señala GIUANI FONROUGE en su libro Derecho Financiero, para que un tributo sea confiscatorio, se debe demostrar que el gravamen, “excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente” y que absorba una parte sustancial de la operación gravada (en casos de compraventa) o medie una desproporcionada magnitud entre monto de la operación y el impuesto pagado. (p. 299). A lo largo de los últimos años, ha existido un criterio unificado en la doctrina que señala que la no confiscatoriedad se debe analizar no aisladamente en cada uno de los tributos, sino de la suma de los mismos. Me parece interesante resaltar, que la Corte Suprema Argentina se ha pronunciado reiteradamente, que el límite para que los tributos concurrentes no sean confiscatorios, es el 33% de la renta de los obligados.

⁴⁴ Principio que establece que los tributos se deben apreciar de acuerdo a varios elementos como la materia circunstancial, de hecho, realidad social, económica, temporal e inclusive las necesidades del Estado en determinada época. Señala, que la mera legalidad no es suficiente para determinar un tributo, si choca o se contraponen con la razonabilidad, así, convirtiéndose en una garantía constitucional. Para Villegas, la razonabilidad no es otra cosa que “la exigencia de que dicho tributo sea formalmente legal e intrínsecamente justo.” (VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas, derecho...*, op. cit., p. 280)

⁴⁵ H. GARCÍA BELSUNCE, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 159.

⁴⁶ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario...*, op. cit., p. 296.

Lo que nos acerca a la discusión sobre la protección a la propiedad privada, y por ende al principio de no confiscatoriedad.

La equidad puede ser entendida como el principio que implanta en el sistema tributario, la necesidad de que los tributos deben tener un fin justo, equilibrado, razonable. Este concepto va mucho más lejos que la mera legalidad y se interesa por mantener una proporción y ponderación de las cargas a asumir, tomando en cuenta la capacidad contributiva o económica en busca de armonía económica y social. Como señala PLAZAS VEGA, “para los juristas, la equidad tiene un profundo significado que se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos,”⁴⁷ cuando la ley, no sea suficiente para que reine la justicia.

Con respecto a la equidad se han referido grandes pensadores e intelectuales; y hasta el día de hoy es fundamental acotar que la doctrina no ha podido coincidir al definirla. Así también lo dice PLAZAS:

Tal es el contexto que sirve de referencia a los juristas para aludir a la equidad, siempre de la mano de un legado inigualable del Estagirita que el paso de los siglos no ha podido superar: la equidad es expresión de lo justo natural y obra, cuando el rigor de lo justo legal, de aplicarse con el simple apoyo del texto de la norma positiva, pueda originar una injusticia contraria a lo que el legislador ha pretendido. Como no recordar las célebres palabras con que Aristóteles definió para siempre el ámbito de la equidad: Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de todo esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley toma en consideración lo que más ordinariamente acaece, son desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza del hecho concreto, porque tal es, directamente, la materia de las cosas prácticas. En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado. Por tanto, lo equitativo es justo, y aun es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley. Y

⁴⁷ M. PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2000, p. 601.

esta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que esta es deficiente por su carácter general.⁴⁸

La equidad, no sólo debe reflejarse en la ecuanimidad a la hora de exigir el pago de las obligaciones. También se la debe comprender como un dispositivo idóneo para establecer un mecanismo más justo para el cobro de tributos, de modo que no sólo beneficie al contribuyente, sino que represente un estímulo productivo y fiscal.

1.2.6 Transparencia

El problema de la corrupción y las herramientas para evitarla, fueron los temas más discutidos y sin duda alguna, los que más expectativas cooptaron por parte de los ciudadanos, a la hora de redactar la nueva Constitución. La transparencia, pieza clave de un sistema democrático y honesto, ha sido un principio ampliamente estudiado, pero sobretodo como principio del procedimiento administrativo y proceso tributario y no necesariamente como parte del régimen tributario como tal. Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que es un principio aplicable a todas las ramas del derecho, con implicaciones muy parecidas.

El principio de transparencia en el derecho tributario y en específico en el régimen tributario, cumple una función fundamental, ya que impone un sistema de control y de tutela de la ética pública, en una función tan sensible como es el cobro de tributos. Lamentablemente, esta función, a lo largo de la historia reciente, ha estado llena de cuestionamientos e innegables actos de corrupción. Mucho más lejos, de lo importante que puede resultar el enunciar el principio de transparencia en la Constitución, se necesita un cambio profundo que inicie con concienciar a la ciudadanía, para que la misma logre entender que el pagar impuestos, nos hace bien a todos y todas.

Volviendo al estudio del principio de transparencia, la doctrina en general, coincide en que más allá de los enunciamientos tanto constitucionales como legales, la transparencia, tanto como principio así como política pública, “debe asentarse en un eficaz sistema de control, tanto preventivo como concomitante y a posteriori”⁴⁹. Así, la

⁴⁸ M. PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario...*, op. cit., p. 602.

⁴⁹ R. DROMI, *Derecho Administrativo*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, p. 32.

función pública tendrá no sólo la posibilidad de intervenir, sino que será también una prerrogativa de la ciudadanía, siempre y cuando se lo haga de una forma organizada y eficiente.

Con respecto a las normas legales, VILLEGAS señala que para cumplir con el postulado de la transparencia tributaria, la ley debe cumplir con varios postulados entre los que nombra:

Sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que producen frente a una actuación ilegal de la Administración.

El cumplimiento del principio exige que estos datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales normas se encuentren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyente, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos. Otro elemento importante, a los fines de este principio es la difusión de las normas.⁵⁰

El principio de transparencia, dirigido tanto a las normas como a la administración tributaria en general, implica una rendición de cuentas periódica y clara, no sólo de lo recaudado sino también del gasto público, es decir, en lo que se utilizó los recursos provenientes del pago de tributos. Sin duda alguna, la intención del constituyente, al incluir este principio, fue el obligar a la administración a crear los mecanismos idóneos para informar a los contribuyentes del destino final de sus aportes, logrando así, transparentar el proceso y dar certeza a la ciudadanía sobre el gasto público.⁵¹

1.2.7 Suficiencia recaudatoria

El cobro de tributos, significa para el Estado ecuatoriano, uno de los más importantes dispositivos para la recaudación de fondos para el sostenimiento de su estructura e inversión gubernamental. Es de interés general no sólo que la

⁵⁰ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario...*, p. 525.

⁵¹ F. ALTAMIRANO, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política...*, p. 10.

transparencia sea un elemento fundamental en el sistema tributario o que tanto el cobro, como el gasto sea eficaz y equitativo, sino también que la tributación sea, la herramienta efectiva para dotar a las arcas fiscales de los fondos suficientes para desempeñar su labor básica.

Lamentablemente, la ausencia de una cultura tributaria a nivel general en el Ecuador, no ha permitido que la administración tenga certeza sobre el eficaz pago de tributos por parte de sus ciudadanas y ciudadanos productivos. Es más, esta sociedad con una insuficiente y deplorable cultura tributaria, ha aprendido a aceptar a los evasores, convirtiendo a los tributos en una exigencia casi irracional. Sin embargo, hay que ser claros al decir que, los altos niveles de corrupción y el mal manejo público a lo largo de las últimas décadas, también han influido en esa desconfianza sobre la verdadera utilización que se le da a los recursos estatales, impulsando y fomentando esa apatía y suspicacia con respecto al deber cívico y moral de pagar tributos.

Desde el punto de vista tanto social como económico, hay que esclarecer la idea, que de nada sirve cobrar tributos, sino se justifica tanto su destino, como la utilidad de los mismos con respecto al gasto público. Por este motivo, es necesario que la tributación sea la suficiente para financiar el presupuesto. Si no existe la suficiente recaudación en relación al nivel de gasto, el Estado se verá en la necesidad de optar por el endeudamiento externo como mecanismo para conseguir los fondos necesarios para su mínima manutención. El Ecuador ya ha vivido estas etapas, y la historia ha demostrado que no es la forma más eficiente de obtener recursos.

Por otro lado, el artículo 83 de la Constitución, establece que:

Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

15) Cooperar con el Estado y la comunidad en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.

Tras la aprobación y vigencia de la Constitución actual, es elemental tener en cuenta que el principio de suficiencia recaudatoria, marca una línea clara, la que señala que, respetando los otros principios como el de no confiscatoriedad y razonabilidad, el Estado puede cobrar los impuestos que sean necesarios para satisfacer minimamente sus necesidades.

Nos parece importante señalar que JARAMILLO plantea que los principios básicos para fundamentar el replanteamiento filosófico de la normativa jurídico-tributaria son⁵²:

- Sinceramiento.
- Estabilidad.
- Legalidad y seguridad jurídica.
- Soberanía.
- Transparencia y control ciudadano.
- Certeza, opinión y coparticipación del contribuyente.
- Comodidad y respeto.
- Capacidad contributiva.
- Generalidad.
- Progresividad.

⁵² E. JARAMILLO VEGA, *Sinceramiento Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008, p. 33.

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y LOS CRITERIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

2.1 Criterios de justicia en la distribución de la carga pública. Capacidad Contributiva.

Para comenzar la presente sección, es preciso recordar que el principio de capacidad contributiva fue introducido de manera muy breve en el primer capítulo. A continuación analizaremos el mencionado principio, dado que simboliza un pilar fundamental en el estudio del derecho tributario constitucional. Como lo señala el Tribunal Constitucional del Ecuador diciendo que “los principios constitucionales de igualdad, generalidad y proporcionalidad son fundados en el principio de capacidad contributiva.”⁵³ Este principio, nos permitirá entender la relación entre la economía y el derecho tributario en busca de la justicia tributaria.

⁵³ Caso No. 029-2000-TC, del Tribunal Constitucional del Ecuador; en el cual se demanda en acción de inconstitucionalidad dos situaciones: las retenciones de impuesto a la renta a los salarios de los trabajadores, efectuadas cuando es evidente que estos ingresos no ocasionarán impuesto; y, la no devolución del impuesto cuando éste sea menor a las retenciones efectuadas.

Los orígenes del principio de capacidad contributiva⁵⁴ como un elemento jurídico y constitucional, se remontan a la Declaración Francesa de Derechos de 1789 y a la Constitución del mismo país de 1791. Así, podemos observar que a lo largo de los años, el principio de capacidad contributiva ha sido objeto de un sin número de críticas y ataques, que de alguna manera y otra han sido superados. Esto ha desembocado a que, en la actualidad, este principio sea definido con cierta exactitud. Del mismo modo, al estar positivado y en muchos casos constitucionalizado, su relevancia jurídica ha tomado realce e importancia.⁵⁵

Al admitir que existe confiscatoriedad cuando los tributos absorben una parte sustancial de las rentas reales, necesariamente se está aceptando la existencia de capacidad contributiva, o también llamada capacidad de pago.⁵⁶

Entonces, el principio de capacidad contributiva consiste en la aptitud económica y social para contribuir con el sostenimiento del Estado y sus gastos. Su relevancia radica en ser un elemento objetivo⁵⁷ que evita arbitrariedades extrañas a la juridicidad para la determinación de la carga tributaria.⁵⁸

Mediante este principio se expresa la justicia y la equidad, ya que presupone una capacidad económica real del obligado, sin embargo, el concepto en mención, por sí solo, no asegura un sistema tributario justo. Como señala MOSCHETTI, la capacidad contributiva “viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.”⁵⁹

⁵⁴ Algunos doctrinarios clásicos, establecieron cierta diferenciación entre capacidad económica y capacidad contributiva. Sin embargo, en la actualidad la discusión ha sido ampliamente superada y la gran mayoría de autores las utilizan como sinónimos.

⁵⁵ G. BIDART CAMPOS, *Derecho Constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1996, p. 307.

⁵⁶ En inglés, “ability to pay”.

⁵⁷ Aunque existe cierta parte de la doctrina, como LUQUI, que sostiene que “no es un criterio objetivo ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a cierta riqueza.” (J. LUQUI, *La obligación tributaria. Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 93.)

⁵⁸ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 56.

⁵⁹ F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 24.

En este sentido, podemos observar que es este principio el que impone gravar todo tipo de riqueza, no únicamente un ingreso aislado, logrando que sea ésta capacidad, la medida de cada individuo para cumplir con las obligaciones tributarias.⁶⁰

Para continuar con el análisis, sería pertinente contar con una definición de capacidad contributiva, generalmente aceptada por la doctrina, introducida por GARCÍA BELSUNCE:

La diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.⁶¹

Para explicar de una forma más sencilla, la capacidad contributiva, se conoce como aquel principio que manda a pagar más a aquellos que gozan de una mejor situación económica y procura disminuir la carga tributaria de aquellos que menos tienen.⁶² Otros autores la definen como una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo “de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza”⁶³, que son elevados al rango de categoría imponible. Bajo este respecto TROYA sostiene el doble alcance de este principio:

Significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. El primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. (...) El otro alcance, atiende a la capacidad económica de los particulares, concierne no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general.⁶⁴

De una manera muy similar, TARSITANO sostiene la misma línea antes expuesta, señalando que en el campo del contenido del principio, se le asigna a éste una doble función; la primera de servir como criterio de legitimación del poder tributario, y la segunda, como garantía individual de dicho poder. Objetivamente, los plantea como:

⁶⁰ A. QUIÑONES, *Los principios tributarios en la jurisprudencia de la corte constitucional*, Editorial IIDH, San José, 2003, p. 806.

⁶¹ H. GARCÍA BELSUNCE, *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 115.

⁶² M. HEREDIA, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, p. 27.

⁶³ A. TARSITANO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editora Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 409.

⁶⁴ J. TROYA JARAMILLO, “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, Inédito, Quito, 2008, p. 7.

- 1) El mandato político-constitucional de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico de contribuir;
- 2) La tutela del interés del contribuyente de que la ley no rebase su capacidad contributiva.⁶⁵

No obstante, es preciso tener en cuenta, que la capacidad contributiva, no se reduce simplemente a una apreciación o medición económica del contribuyente, sino que en muchos casos, se conjugan en ella, fines extrafiscales y factores de justicia social.⁶⁶

El término capacidad contributiva, puede adquirir significado en un triple plano. El primero, en el jurídico positivo, donde se expresa que un determinado sujeto es titular de derechos y obligaciones con respecto a la normativa tributaria; el segundo, en el ético económico, donde se designa la capacidad o aptitud económica para soportar o no determinado tributo; y la tercera, en el técnico económico, que son las reglas y procedimientos relativas a las categorías relativas a la eficacia recaudatoria de los impuestos.⁶⁷

De esta forma, podemos observar que la capacidad contributiva es el “límite material en cuanto al contenido material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.”⁶⁸ Concebida como presupuesto y justificación, aporta el rasgo diferencial y común que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos.⁶⁹

En la Constitución Política del Ecuador de 1998, al igual que en la del 2008, el principio no se encuentra reconocido explícitamente. No obstante, existen varias determinaciones que lo fundamentan.

A pesar de la idea mencionada anteriormente, es preciso recordar que del espíritu de las normas y la voluntad del constituyente, se desprende el objetivo de que

⁶⁵ A. TARSITANO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional...*, op. cit. p. 410.

⁶⁶ E inclusive va más allá, como señala QUIÑONES, este principio no sólo debe tomar en cuenta la condición del contribuyente, sino, de toda su familia. (A. QUIÑONES, *Los principios tributarios en la jurisprudencia de la corte constitucional*, Editorial IIDH, San José, 2003, p. 806).

⁶⁷ M. SACCONI, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 68.

⁶⁸ H. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 195.

⁶⁹ A. TARSITANO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional...*, op.cit., p. 408.

cada persona tribute en equitativa proporción a su aptitud económica, es decir su capacidad contributiva, que tiene varias implicaciones fundamentales⁷⁰:

- Requiere que todas las personas que tengan los medios para hacer frente al tributo en efecto contribuyan, así sólo quedan excluidos de la tributación aquellas personas que no cuentan con el nivel económico para hacerlo.
- El sistema tributario completo debe estructurarse de tal forma que aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica tengan una participación más alta en la tributación.
- No pueden existir mecanismos que no sean el de la capacidad contributiva para determinar como hechos imposables a determinadas situaciones.
- En ningún caso, los tributos pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas obligadas. De lo contrario, sería un tributo confiscatorio.

La doctrina moderna, ha aceptado en su generalidad, que el principio de capacidad contributiva por sí solo, es incapaz de dar las respuestas suficientes y necesarias a los problemas que presenta el fenómeno tributario, sobretodo en relación a considerarlo como criterio único de la justicia tributaria. A simple vista, nos podemos dar cuenta, por ejemplo, que deja fuera al tratamiento fiscal diferenciado. No obstante, la discusión de fondo sobre el tema es determinar si en realidad los tributos sólo son un medio de recaudación de ingresos para el fisco o también sirven para crear equidad, redistribuir la riqueza, reducir las grades brechas económicas entre ricos y pobres, etc.

Sin duda, alguna la respuesta acertada, es la segunda, dado que está claro que el principio de capacidad contributiva, es insuficiente como criterio único rector del sistema tributario y los tributos; por lo que tendrá que ser analizado en conjunto con otros principios, que toman otras variables muy importantes.⁷¹

Doctrinarios, han calificado al principio de capacidad contributiva, como aquel que “acaba erigiéndose en el gran principio de la distribución justa de las cargas

⁷⁰ M. SACCONI, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 69.

⁷¹ P. TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en obra conjunta Homenaje a D. Federico de Castro, Editorial Edersa vol. III, Madrid, 2004, p. 411.

tributarias”⁷². No obstante, la capacidad contributiva no puede ser, como ya lo expresamos anteriormente, un criterio exclusivo del concepto de justicia tributaria.

La idea clave sobre este tema es que hablamos de un principio básico, que nos permite excluir la posibilidad de que sean otros los mecanismos y herramientas para determinar la carga tributaria. Por este motivo, no sólo su aplicación es fundamental, sino también toda la problemática que es evitada, al ser éste el principio utilizado para cuantificar la carga tributaria, por lo que es transcendental tanto positiva como negativamente.

Así también lo señala LECCISOTTI al sostener que, hacer referencia a la capacidad contributiva tiene dos efectos; el positivo, ya que es el sistema más eficiente de cuantificar la posibilidad económica de cada persona y la negativa, gracias a que su utilización:

Excluye la posibilidad de que la graduación de la carga tributaria sea realizada solamente por la diferencia en la condición económica de los sujetos. El único elemento para diferenciar la carga tributaria entre varios sujetos es su capacidad económica; por lo tanto no sería posible permitir que “los rubios paguen más que los morochos o que todas las personas calvas o miopes deban pagar tal o cual tributo”.⁷³

En definitiva, el deber de todos es contribuir con el gasto público en relación a las posibilidades económicas o su capacidad contributiva. Esto, no sólo representa la demostración de la obligación de solidaridad económica, política y social, sino también esa articulación y respeto frente a las libertades y lo que significa vivir en sociedad.⁷⁴ La cercanía de conceptos entre los principios de igualdad y capacidad contributiva es indiscutible, sobretodo por el hecho de que ambos intentan profundizar y aclarar un criterio de justicia en la materia impositiva.

La doctrina ya ha resuelto sobre sus diferencias, pero como señala MONTAÑO, la principal divergencia es que el criterio de capacidad contributiva, en oposición que el de igualdad, supone:

Como una base de las condiciones para gravar la capacidad económica del contribuyente, que debe ser mayor que un cierto mínimo e idóneo para concurrir a los gastos públicos; frente a iguales

⁷² E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 225.

⁷³ M. LECCISOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze*, Giappichelli, Milán, 1996, p. 238.

⁷⁴ F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Temis, Bogotá, 2001, p. 242.

importes, pueden subsistir varias capacidades contributivas, en torno a la clasificación constitucional de la capacidad económica.⁷⁵

Como ya advertimos, el principio de capacidad contributiva, tiene una estrecha interrelación con los principios de no confiscatoriedad, pero sobretodo con el de igualdad. En este sentido, la capacidad económica, constituye un presupuesto inexcusable de la legitimidad del tributo, y la no confiscatoriedad, marca el límite de la imposición y el principio de igualdad, lo que permite y admite la formación de categorías de contribuyentes, en función de la capacidad contributiva. Así mismo, la irretroactividad también se encuentra relacionada con estas ideas, ya que tomar en cuenta situaciones pasadas para determinar la capacidad contributiva, no tendría ningún sentido.

De esta manera, podemos dilucidar que todos los principios, en una íntima conjunción, pueden lograr tener una real vigencia en el sistema donde se garanticen los derechos y libertades públicas.⁷⁶ De la misma forma, existe una estrecha y evidente relación entre la interpretación de la ley tributaria y el principio de capacidad contributiva en dos diferentes momentos. Por un lado, en el mismo hecho de interpretar la norma, y por otro, en la aplicación de la ley a hechos concretos. Es por esto, que frente al conflicto, el juez debe propender y atender al respeto del principio de capacidad contributiva.⁷⁷

2.1.1 Presión Fiscal

La presión fiscal es un tema que nos parece importante acotar cuando hablamos del principio de capacidad contributiva, ya que nos va a permitir tener una idea clara del efecto de la recaudación de tributos en la economía, tanto desde la perspectiva económica macro como micro. El Servicio de Rentas Internas define a la presión fiscal como la “cantidad de recursos que extrae a la economía las diferentes cargas

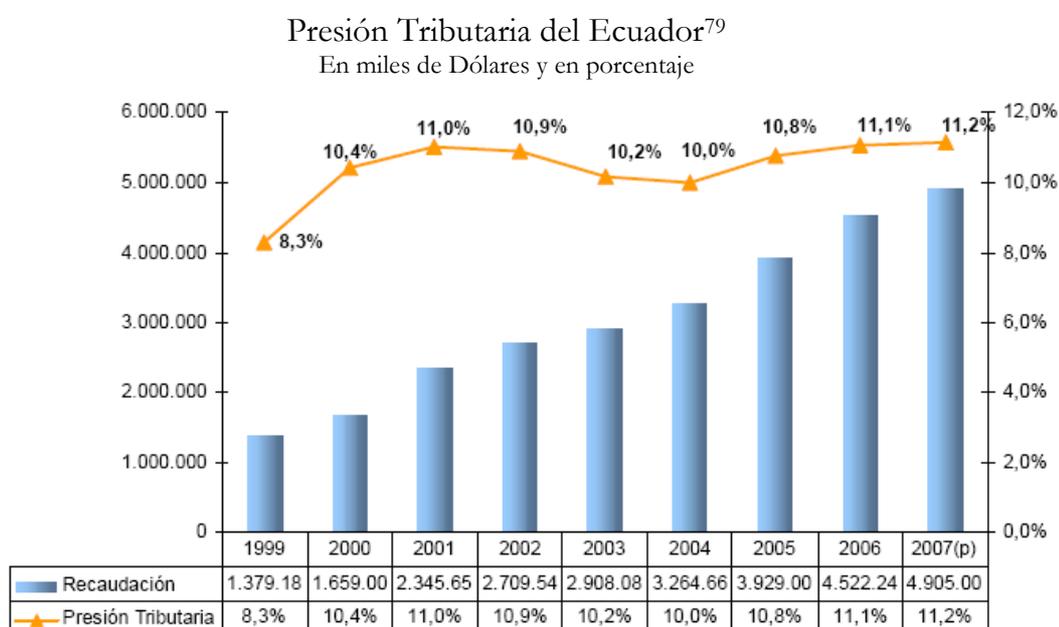
⁷⁵ C. MONTAÑO GALARZA, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”., op. cit., p. 233.

⁷⁶ R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 246.

⁷⁷ A. TARSITANO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*., op.cit., p. 413.

impositivas.”⁷⁸ El objetivo del índice de presión fiscal es contabilizar los ingresos por impuestos, tanto directos e indirectos y las cotizaciones sociales en relación al Producto Interno Bruto (PIB), sin considerar las contribuciones a la seguridad social.

Dependiendo de las variables que se utilicen, podemos obtener diferentes cifras de presión fiscal. Sin embargo, el resultado más fiable será el que incluya la totalidad de las cargas tributarias que los ciudadanos se vean obligados. El siguiente gráfico, muestra la presión fiscal del Ecuador donde se incluyen los impuestos: a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a los consumos especiales pero no los tributos recaudados por gobiernos locales.

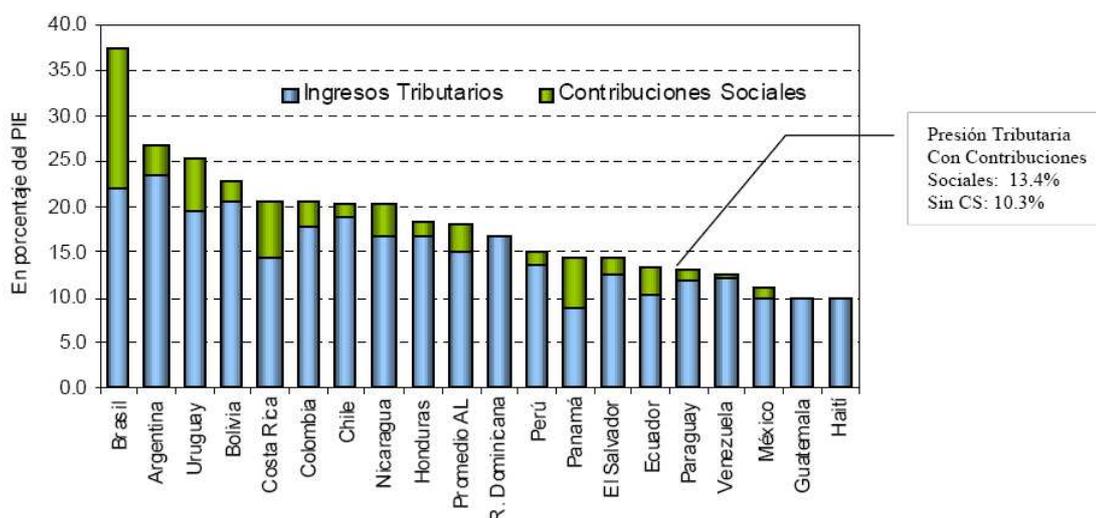


Tomando en cuenta las mismas variables, en el siguiente gráfico⁸⁰ se presenta las presiones tributarias de varios países de Latinoamérica, donde podemos observar que el Ecuador se encuentra entre los países con menor presión fiscal de la región.

⁷⁸ COPYRIGHT SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR, *La presión fiscal en Ecuador y América Latina*, diciembre 2008, Disponible en: <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen--010041.pdf>, consultado: 5 de abril 2009, p. 1.

⁷⁹ *Ibíd.*, p. 2.

⁸⁰ Datos del año 2005.



Esto significa, que en realidad en el Ecuador no tenemos una carga tributaria excesiva con relación a países de la región. Sin embargo, resulta muy complicado analizar estos datos por separado ya que la realidad de cada país es diferente, pero sobretodo sería indispensable contar con mecanismos claros que midan la calidad de servicios públicos que se prestan y la inversión del sector público. De todos modos, ésta información si nos puede permitir señalar que, en relación con los países de la región, nuestro sistema tributario puede ser más progresivo con el objeto de tener índices de recaudación y presión fiscal mayores; aprovechando la capacidad contributiva de sus contribuyentes.

2.2 Principio de Igualdad. Igualdad en la desigualdad.

En el capítulo 1, sección 1.1.3, se introdujo el principio de igualdad de manera general. A continuación describiremos a profundidad el principio. De esta forma, se podrá abordar la progresividad; ya que el antecedente de ambos, como lo vamos a constatar, es la igualdad y los diversos problemas doctrinarios que su estudio ha presentado son los que nos permiten enriquecer la discusión y debate.

Como ya se mencionó, el principio de igualdad, dejando de lado la igualdad ante la ley, y concentrándonos en la igualdad tributaria, no se refiere a una igualdad numérica. Esta idea, si la analizamos a profundidad, en realidad lo único que diera como resultado es más injusticia, y nos aleja de la necesidad de asegurar un mismo

tratamiento a quienes están en situaciones iguales o análogas, sin hacer distinciones arbitrarias de ningún tipo contra personas en particular o categorías de personas.⁸¹

Como señala UCKMAR:

En realidad, como no todas las personas tienen un mismo grado de riqueza o pobreza, nos encontraríamos con una imposición de una igualdad meramente matemática y no proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.⁸²

De la misma manera, se pronunció el Tribunal Constitucional sosteniendo en el caso No. 094-2000-TC que:

[...] dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de la misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo [...]⁸³

La igualdad ante la carga tributaria significa justicia tributaria, no sólo desde el aspecto jurídico sino también moral y ético. A su vez, no sólo se tomaría en cuenta la perspectiva jurídica sino también la económica, ya que han sido los economistas, aquellos encargados de desarrollar y decir lo que viene a colación perfectamente:

La exigencia de que las diversas clases sociales, en particular las diversas categorías de productores, concurren con una misma carga impuesta por el ejercicio de la actividad pública, en la medida que resulta de la aplicación de los principios rectores, tal como el de la potencialidad económica efectiva del contribuyente, o la intensidad de su participación en la utilización de los servicios públicos. Esta exigencia se pone, ante todo, al legislador, el cual en los ordenamientos por él elaborados debe hacer énfasis en el peso tributario, aunque la exigencia aludida luego no sea tenida en cuenta en la práctica.⁸⁴

Los orígenes del principio de la igualdad se pueden remontar al postulado “tratar como iguales a los iguales y a los desiguales como desiguales” de ARISTÓTELES en su libro *La Política*, pero es en realidad a partir de la Revolución Francesa, que deja de ser un concepto político, y empieza a tener alcances jurídicos. Es ahí cuando se

⁸¹ M. SACCONI, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 70.

⁸² V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2002, p. 66.

⁸³ V. SALAZAR GONZÁLEZ, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Tesis de Postgrado Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2008, p. 44.

⁸⁴ J. MARTÍN, *Derecho Tributario Argentino*, Editorial Cima, Buenos Aires, 1980, p. 119.

comienza a discutir en términos legales y a nivel global, la igualdad como un principio básico del ordenamiento jurídico tributario en pro de la justicia, y que hasta el día de hoy rige nuestras leyes y constituciones. Tal es así que únicamente la Constitución inglesa, no lo establece como principio fundamental del sistema. Por el contrario, existen normas supremas, como la francesa, que expresamente prohíbe la existencia de privilegios fiscales, en respuesta a épocas pasadas, donde el pago de impuestos era deshonoroso para el clero y la nobleza.

Cabe señalar que existen varias formas de interpretar este principio. Si tomamos el criterio de UCKMAR, podemos observar que son dos los sentidos en los cuales se puede entender el principio de igualdad ante las cargas fiscales:

- 1) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal; y
- 2) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación a la capacidad contributiva de cada uno.⁸⁵

En Argentina, jurisprudencia de la Corte Suprema se ha pronunciado claramente con respecto al principio de igualdad, sosteniendo en diversas ocasiones lo siguiente:

- 1) La igualdad frente a la ley, consiste en el deber de la ley de tratar igual a todos aquellos que se encuentran en iguales circunstancias, prohibiéndose establecer excepciones y privilegios, tales como excluir a favor de uno aquellos que es impuesto a otros en iguales circunstancias.
- 2) La existencia natural de desigualdades justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a un tratamiento fiscal diferente, si concurren las siguientes circunstancias: a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener idéntico tratamiento; b) la clasificación en diversas categorías debe fundarse en diferencias reales; c) la clasificación debe excluir cualquier discriminación arbitraria, injusta y hostil, dirigida hacia determinadas personas o categorías de personas; d) la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la equidad; e) la diferencia debe respetar la uniformidad y la generalidad del tributo.⁸⁶

⁸⁵ V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2002, p. 59.

⁸⁶ *Ibíd.*, p. 60.

Por otra parte, JARACH, hace una interesante distinción entre como el principio de igualdad es interpretado de diferente manera en Europa, que en Latinoamérica y mantiene que:

Este principio ha sido interpretado de manera distinta en los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principios y no una forma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado. En nuestro país, el principio de igualdad ha sido considerado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede inclusive invalidar la ley que infrinja este principio.⁸⁷

El principio de igualdad por sí solo, al igual que el de capacidad contributiva, no es suficiente para regir el sistema tributario. Aunque el principio de igualdad, va de la mano del de generalidad, no se lo puede separar de los demás. Sería insuficiente e inexacto, señalar que se los puede diferenciar al momento de que sean necesarios para regir las normas y los tributos en específico. Como indica LEJEUNE VALCÁRCEL al tener el principio de igualdad la significación tributaria, más allá de la de igualdad ante la ley, sólo se lo pudiera explicar mediante principios como el de generalidad y capacidad contributiva sosteniendo que:

Si bien es cierto que ambos principios aparecen entrelazados entre sí, pues el principio de capacidad contributiva es un *prius* del de igualdad. No puede en efecto, afirmarse, sin más, que todos, sin excepción, están sometidos al tributo si a un mismo tiempo no se afirma que todos, sin excepción, tienen capacidad contributiva, lo cual no es siempre así. El sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sólo puede ser rectamente entendido por referencia a todos los que tienen capacidad contributiva, con exclusión de los que carecen de ella.⁸⁸

Con el pasar de los años, el principio de igualdad ha debido acoplarse y evolucionar hacia exigencias que la época nos impone; a ideas tales como la no discriminación entre nacionales y extranjeros.

⁸⁷ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario...*, op. cit., p. 299.

⁸⁸ E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario...*, op. cit., p. 225.

La Constitución aprobada recientemente en nuestro país, basada en el principio de territorialidad⁸⁹, no hace diferenciación entre ecuatorianos y extranjeros con respecto a sus obligaciones fiscales. Sin embargo, debemos tomar en cuenta que existen normas como tratados, convenios, entre otros instrumentos internacionales, que regulan estas situaciones. Un ejemplo palpable es la múltiple normativa que regula y limita escenarios como el de la doble tributación. En este caso en particular, el Ecuador tiene una serie de convenios para evitar la doble imposición como⁹⁰:

- Convenio para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito con la Republica Federal de Alemania, firmado el 7 de diciembre de 1982, aprobado mediante resolución legislativa s/n, publicada en Registro Oficial No. 428, de 5 de mayo de 1986. Ratificado mediante decreto ejecutivo No. 1833, publicado en el Registro Oficial No. 438, de 19 de mayo de 1986. Publicado mediante acuerdo ministerial No. 242 publicado en el Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986.
- Convenio para evitar la doble imposición en materia de imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, entre el gobierno del Ecuador y la Confederación Suiza, firmado el 28 de noviembre de 1994 y aprobado mediante resolución legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 749 de 31 de julio de 1995 y publicado en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995.
- Convenio entre Ecuador y México para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta. Firmado el 30 de junio de 1992, ratificado mediante Decreto Ejecutivo No. 945, publicado en el Registro Oficial No. 201, de 10 de noviembre de 2000 y publicado en el Registro Oficial No. 281 e 9 de marzo del 2001.

Es preciso ser muy claros al hablar de la igualdad como principio del régimen tributario, dado que el respeto e imposición del principio constitucional, no impide la

⁸⁹ Artículo 9 Constitución Política 2008: Las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que las ecuatorianas, de acuerdo con la Constitución.

⁹⁰ C. MONTAÑO GALARZA, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, p. 283 y siguientes.

formación de categorías, siempre que éstas no sean arbitrarias, ni individualizadas para afectar o favorecer a particulares. Como ya analizamos en su momento, no sería posible lograr el propósito de justicia social, si no se toman en cuenta los principios de capacidad contributiva y equidad, pero sobretodo tener la capacidad de reconocer las desigualdades y posibilidades económicas de los contribuyentes. Es por esto, que la creación y formación de distingos o categorías, deben ser razonables y fundamentadas en criterios, no sólo económicos, sino también en juicios de justicia, equilibrio y ecuanimidad.

El Tribunal Constitucional del Ecuador, en el caso No. 012-2003-TC, en la demanda de inconstitucionalidad del artículo 41 de la Ley de Reforma Tributaria, el Tribunal ha fallado respecto del principio de igualdad manifestando lo siguiente:

[...] Que el Art. 21 del Código Tributario, reformado por el Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria, se refiere a los créditos a favor del sujeto activo, en este caso de particulares, por el pago de tributos en exceso o pago indebido, diferencia consustancial en virtud de que el Estado no es el generador del pago o tributo, sino que proviene de un erróneo cálculo del particular para satisfacer el tributo ordenado por ley. Siendo así, cómo el Estado puede asumir el error de los particulares y éstos pretender además el reintegro con los intereses que genere dicho error.

Que por tanto la ley resguarda y protege al Estado al señalar que dicho interés, en caso de ser atendido favorablemente, se lo reconocerá a partir de la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución de pago en exceso o del reclamo por pago indebido, de tal manera que su accionar resguarda el principio de igualdad ante la ley consagrado en la Constitución Política de la República y protegido por la acción de tutela, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación, para efecto de determinar los factores de igualdad y desigualdad que determinen el cumplimiento de este principio general de derecho;

Que del análisis efectuado este Tribunal no encuentra inconstitucionalidad alguna en el artículo

Impugnado [...]⁹¹

A pesar de la existencia los principios de igualdad y generalidad, se ha encontrado la necesidad de establecer, sobretodo a nivel legal, exenciones a favor de determinados bienes y actividades que protegen intereses de nivel superior o sectores

⁹¹ V. SALAZAR GONZÁLEZ, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, op. cit., p. 43.

vulnerables. Entre las más comunes están aquellas relacionadas con la cultura, religiones, discapacitados, educación (libros, diarios, periódicos, etc.) entre otras; que se justifican por proteger derechos como la libertad, que son considerados de nivel superior.

Sin embargo, se debe tener mucho cuidado en el manejo de las exenciones, que sí pueden llegar a violar los principios constitucionales que están siendo estudiados, si estos no respetan esta razonabilidad y criterios de justicia generales y palpables.

No existe duda, que la exención concebida en virtud de la falta de capacidad contributiva, responde sólo a esa condición, la cual es suficiente para entenderla y tendrá que ser establecida claramente basada en realidades de la esfera global y nacional. Será inaceptable, dejar de exonerar o exceptuar del pago de tributos a aquellos que reciben réditos tan modestos para mantener un estilo y nivel de vida decente. Estas necesidades de establecer exenciones, no pueden excederse ni abarcar categorías o actividades muy amplias, ya que constituirían una violación, no sólo al principio de igualdad, sino también al de generalidad.⁹²

Como ya se ha mencionado, la igualdad también tiene sentido económico, más allá que el obvio alcance jurídico. Su mecanismo cuantificable es la capacidad contributiva, por lo que cualquier análisis de la igualdad, tiene que venir acompañado del estudio de la capacidad contributiva; sin querer decir que sean excluyentes de los demás. Así lo ha señalado TABOADA, quien sostiene que el principal problema del principio de igualdad, se da en el sentido que dicho concepto que no es suficiente por sí mismo, ya que necesita de elementos económicos para conseguir su finalidad:

La capacidad contributiva se mantiene y sigue siendo un principio capital, pero no el único; por ello el legislador puede perfectamente aspirar a lograr determinados objetivos utilizando el sistema tributario, sin que entonces el tributo tenga que estar limitado con rigidez por el principio de capacidad contributiva y sin que el tributo tenga que ser, por tanto, y conceptualmente, un instrumento recaudatorio.⁹³

Dentro del proceso evolutivo del principio, llegamos a la actualidad, donde la constitucionalización del mismo en diversos países, ha logrado encontrar a la igualdad,

⁹² V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 64.

⁹³ P. TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...*, op. cit., p. 378.

un nuevo rumbo. Muy alejado de su inicial conceptualización, en la Revolución Francesa, hoy se habla de la igualdad de hecho. LEJEUNE mediante dos precisiones sostiene que:

- 1) Pese a lo que pudiera parecer, la igualdad no es un fin en sí mismo, no se pretende la igualdad por el mero hecho de la igualdad. Esta tiene un carácter instrumental y se presenta como un medio para lograr objetivos superiores. (...) Si la igualdad ante la ley estaba ya lograda, lo que se pretende ahora es la igualdad efectiva y de hecho, en orden al logro de los objetivos indicados.
- 2) Esta igualdad instrumental no se identifica con el igualitarismo, es decir, con la igualdad matemática. Pensamos que igualdad no puede significar que todos han de ser iguales, disponer de iguales medios y satisfacer iguales necesidades. Varias razones, pero en especial dos, avalan esta conclusión. En primer lugar, porque el ejercicio de la libertad, constitucionalmente protegida, supone la posibilidad de que los ciudadanos se sitúen en posiciones distintas unos respecto a otros, por lo cual el igualitarismo, la igualdad matemática provocada por los poderes públicos, supondría la negación misma de la libertad. De otro lado, porque si la Constitución admite y protege, entre otros valores, la iniciativa privada, la propiedad privada y el derecho a la herencia,, está a la vez, e implícitamente, admitiendo la posibilidad de desigualdades económicas, y si ello es así, parece claro que la idea de igualdad ha de ser compatible con ciertas desigualdades relativas, siendo estas sólo incompatibles con las que por lo común podemos denominar situaciones de discriminación, las cuales, estas sí, estarían proscritas.⁹⁴

Es clara la idea, de que cuando existen estas situaciones de desigualdad, el poder público no puede actuar únicamente con medidas iguales de ámbito universal, por lo que serán necesarias disposiciones desiguales, pero nunca arbitrarias, que actúen sobre las situaciones o personas objetos de discriminación. Resulta evidente entonces, que el derecho debe basarse en medidas desiguales para corregir los escenarios de discriminación, y ahí sí producir la búsqueda de la igualdad.⁹⁵

El principio de igualdad, entendido como lo establece la Constitución vigente del Ecuador, involucra dos aspectos: el primero el hecho de que todos los ciudadanos, tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público en relación a nuestra particular capacidad contributiva y el segundo, el hecho de que no puede dejar

⁹⁴ E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario...*, op. cit., p 227.

⁹⁵ E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, Edersa, Madrid, 1980, p. 138.

de existir tributo ahí donde hay capacidad contributiva. Es en este segundo aspecto, donde se concentra y de donde parten las condiciones para la justicia del tributo, que no sólo significa tributar en proporción a la capacidad contributiva, sino también a criterios de igualdad y progresividad. Es por eso, que “un sistema tributario será, por tanto, justo, cuando esté inspirado en criterios de igualdad, lo cual, de acuerdo con la forma con que aquí se ha entendido el principio, significa: con criterios de igualdad de hecho”⁹⁶.

Nos parece fundamental señalar y dejar introducido, un tema que se va a tratar a continuación, como es el hecho de que el principio de igualdad, al igual que el de progresividad, no se puede percibir completo si no existe el mismo criterio para el gasto.

De todos modos y para concluir, el alcanzar la igualdad en sentido absoluto es utópico, sin querer decir tampoco, que las normas jurídicas no deban implantarla e impulsarla, pero sin lugar a dudas, toda organización socio-política debe apuntar a este cometido. Como señala UCKMAR:

Nadie puede tener la ilusión de poder alcanzar una igualdad en sentido absoluto en la carga tributaria y esto no sólo por la imposibilidad de cuantificar el sacrificio, sino por la imposibilidad técnica de alcanzarla. Es suficiente conformarse con una igualdad relativa, de modo que los sujetos que se encuentren en las mismas condiciones sean puestos bajo un mismo tratamiento fiscal, porque es utópico pensar en una distribución absolutamente justa de los impuestos entre sujetos que se encuentren en idénticas condiciones.⁹⁷

Para finalizar, es necesario citar a MONTAÑO, que con respecto a la igualdad, señala que hay que tener presente que la igualdad no debe ser entendida como un fin en sí mismo, sino más bien como una herramienta del sistema:

Para concretar los altos valores constitucionales, ni debe traducirse en la igualdad matemática, porque existen individuos y situaciones desiguales, y porque también encontramos desigualdades económicas. Existe espacio para obrar con una desigualdad relativa, pero no discriminatoria, de tal forma que se logre borrar las desigualdades de hecho.⁹⁸

⁹⁶ E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario...*, op. cit., p. 230.

⁹⁷ V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 67.

⁹⁸ C. MONTAÑO GALARZA, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 229.

2.3 El principio de Progresividad y su alcance

El principio de progresividad, además de reflejar una clara voluntad política, manifiesta una característica del sistema tributario. En su más sencillo y natural concepto, establece que a medida de que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo, aumenta su contribución.

En líneas generales, el criterio de progresividad, acompañado de los principios de capacidad contributiva e igualdad, nos va a permitir fundar una búsqueda óptima del margen que existe entre justicia social y redistribución de la riqueza; consigna que el Estado de Derecho, como una organización socio-política democrática, ha planteado desde sus inicios. Tanto la igualdad como la progresividad, se presentan como principios distintos, pero lo cierto es, que la progresividad, es una exigencia ineludible del principio de igualdad. Si un sistema fiscal está concebido sobre la base del principio de igualdad, deberá contener impuestos con alícuotas progresivas.⁹⁹

Como ya se mencionó en su oportunidad, el hecho de incluir el principio de progresividad en la Constitución Política del Ecuador, más que deberse a razones técnicas, se justifica por motivos políticos. Esto es completamente razonable, ya que una constitución no es sólo la norma suprema del ordenamiento jurídico, también es el texto de carácter político que contiene las directrices que acomodan y reglan la vida social. “Es entonces, claro que en un texto de esta naturaleza, moderno y progresista, no puede dejar de decirse en forma expresa y rotunda que los impuestos han de ser progresivos, idea que está asumida por la común conciencia política y social.”¹⁰⁰

Sin embargo, aunque desde el punto de vista político es razonable y justificable, el incluir expresamente el principio de progresividad en la Constitución, existe cierta parte de la doctrina que considera que desde el punto de vista técnico que discrepa con esta idea. Esto debido a que, al ser la progresividad una exigencia de la igualdad, ya no es preciso configurarlo como un principio ético o un instrumento para la eficaz

⁹⁹ G. BIDART CAMPOS, *Derecho Constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1996, p. 164.

¹⁰⁰ E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario...*, op. cit., p 230.

redistribución de la riqueza, aunque así lo sea.¹⁰¹ De todos modos, coincido con UCKMAR, con el siguiente criterio:

Las constituciones más modernas, generalmente prescriben la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, en base a la capacidad contributiva y cada vez es más común que se incluya que el sistema tributario debe ser progresivo.¹⁰²

Entre algunos ejemplos de Constituciones donde se establece la progresividad como principio rector del sistema tributario tenemos:

- La Constitución de Alemania Oriental de 1946 que establece:

Artículo 29: El patrimonio y los réditos serán gravados progresivamente según los criterios sociales, teniendo en cuenta particularmente las cargas de familia. Al momento de la imposición, deberán ser usados criterios particulares en lo concerniente al patrimonio y a los réditos que surjan del trabajo individual.

Artículo 120: Los impuestos sobre el patrimonio y los réditos, así como los impuestos indirectos, deberán ser proporcionales y progresivos e inspirados en criterios sociales.

- La Constitución brasileña de 1946 señala:

Artículo 202: Los tributos deben tener carácter personal siempre que ello sea posible, y deben ser graduados conforme la capacidad económica del contribuyente.

- La Constitución de la República de Chile de 1925:

Artículo 10: La Constitución garantiza a todos los habitantes de la República: [...] inc. 9no: la igualdad en la repartición de los impuestos y de las tasas, en proporción a la riqueza y según la progresividad fijada por la ley, y a una igual repartición de las cargas públicas.

- La Constitución de España de 1978:

Artículo 31.1: Todos contribuirán a cubrir el gasto público en razón de su capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y de progresividad, no debiendo tener en ningún caso efectos confiscatorios.

- La Constitución de Jordania de 1952:

Artículo 111: El gobierno al imponer os tributos, debe atenerse al principio e una tasación progresiva respetando la igualdad y la justicia

¹⁰¹ Cfr. E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario...*, op. cit., p 231.

¹⁰² V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 65.

social y no deben sobrepasar la capacidad de pago de los contribuyentes y la necesidad de dinero del Estado.

- La Constitución de la hermana República de Venezuela:

Artículo 232: El régimen nacional de los ingresos será organizado y funcionará sobre la base de la justicia y de la igualdad tributaria, a los efectos de lograr una distribución de los impuestos y contribuciones en forma progresiva y proporcional a la capacidad económica del contribuyente, la elevación del nivel de vida, del poder adquisitivo de los consumidores, la protección, y al incremento de la producción nacional.

- La Constitución de Siria de 1950:

Artículo 25: Los tributos son impuestos mediante bases justas y progresivas que aseguren los principios de igualdad y de justicia social.

- La Constitución de Italia:

Artículo 53: Todos son obligados a concurrir al gasto público en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se sustenta en el criterio de progresividad.

Con relación a este último ejemplo, la Constitución italiana, JARACH, señala que:

En la Constitución italiana de 1949 se estableció, de forma expresa, en lugar de la proporcionalidad, que la progresividad será la base del impuesto, lo que significaría, a contrario sensu, que una constitución que dice que la proporcionalidad es la base del impuesto, debería considerar inconstitucionales los impuestos progresivos.¹⁰³

En el caso de la Constitución ecuatoriana, la norma¹⁰⁴ es clara al manifestar que es el régimen tributario el que se regirá por los principios nombrados, entre ellos el de progresividad, e inclusive señala que se priorizaran los impuestos directos y progresivos. La progresividad no se proclama de los tributos en particular, sino del sistema tributario en su conjunto. Es lógico entonces saber, que el sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en él existan impuestos de naturaleza

¹⁰³ Cfr. D. JARACH, *Curso superior de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 120.

¹⁰⁴ Artículo 300 Constitución Política del Ecuador 2008: El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

proporcional. “Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros dé como resultado una tributación progresiva.”¹⁰⁵

Del mismo modo, sosteniendo que un sistema no deja de ser progresivo por existir tributos no progresivos, UCKMAR señala que:

Además del evidente absurdo de la progresividad de las alícuotas de los impuestos reales, un sistema fiscal puede ser progresivo aun si los impuestos no tienen en su totalidad alícuotas progresivas, o bien, puede ser regresivo si la mayor parte de los impuestos se encuentran graduados en una forma más que proporcional al aumentar la base imponible.¹⁰⁶

Al analizar si finalmente la progresividad dentro del sistema jurídico tiene efectos, nos introducimos en el ámbito de la técnica fiscal, que se aleja del análisis jurídico, que es el que nos corresponde. De todos modos, es necesario sintetizar ciertos aspectos que no hay como dejar de lado. Primero, debemos recalcar que la sola coexistencia de tributos progresivos con otros proporcionales en un mismo sistema tributario, no es suficiente para sacar conclusiones sobre el cumplimiento del principio constitucional. Ni siquiera las cifras totales de recaudación por imposición directa o indirecta van a ser suficientes para determinar lo dicho ya que se necesitaría un estudio más profundo. Y segundo, la progresividad sólo se va a poder garantizar cuando no sólo el cobro, sino el gasto se lo realice con juicios de carácter progresivo.

Lo importante con respecto a la progresividad, además de que el sistema en su totalidad apunte hacia su cumplimiento, es que lo recaudado, sea gastado también con el mismo criterio. Aunque el presente estudio, no se referirá a los aspectos relacionados con la relación ingreso-gasto, y los principios y mecanismos a seguir para lograr un eficiente y bien dirigido gasto público, al respecto es necesario mencionar que de nada servirá tener impuestos progresivos, si el fisco no administra e inyecta a los sectores más necesitados esos recursos. En esta línea, UCKMAR señala que:

Puede decirse que la posible progresividad del sistema tributario puede quedar anulada en su totalidad, si no se garantiza que a la hora del gasto, los recursos obtenidos con criterios de progresividad estén dirigidos, por sobretodo, a propiciar una mejora de las clases menor dotadas económicamente.¹⁰⁷

¹⁰⁵ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, t. I, Milán, 1957, p. 78.

¹⁰⁶ V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 72.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 68.

Es sencillo concluir entonces, con respecto al gasto público, desde una perspectiva política, que de nada servirá asegurar la justicia en la recaudación de los fondos, si no se asegura la justicia en el gasto.

Con respecto al gasto a la luz y respeto del principio de progresividad, es necesario acotar que sus consideraciones son muy subjetivas; debido a que existen servicios relacionados directamente con la existencia misma del Estado, cuya característica es la impersonalidad ya que se refieren a necesidades de la colectividad por lo que deben ser financiadas con recursos sin contrapartida directa, como son los impuestos.¹⁰⁸ Se pueden considerar ejemplos de esta clase de servicios al alcantarillado, seguridad ciudadana, aseo, electricidad, entre otros. Pero al mismo tiempo, existen otros servicios, que la doctrina señala como bienes sociales meritorios como la salud y educación gratuita, que indudablemente favorecen a los pobres más que a los ricos y que son los servicios, donde se debe invertir en concordancia con el principio de progresividad.¹⁰⁹

En el capítulo 1, se introdujo brevemente la serie de cuestionamientos que hacen referencia a los límites del principio de la progresividad. Nos ratificamos al señalar que son los mínimos exentos y la no confiscatoriedad. Con respecto al primero, existe consistencia en la doctrina que indica que se refiere que a la:

Igualdad de hecho de todos los ciudadanos para, muy en primer lugar, por garantizar a todos un mínimo vital de subsistencia, el cual, una vez garantizado por el Estado, bien sea por la vía del salario mínimo vital, del subsidio de desempleo o de las pensiones de jubilación, no debe verse luego perturbado por la acción de los impuestos.¹¹⁰

Sin embargo, esto nos presenta otra problemática, que es el hecho de cómo entender y cuantificar el mínimo vital de subsistencia. De forma generalizada, se comprende las necesidades indispensables para la subsistencia que deben ser cubiertas son: la habitación, vestido, alimentación y tratamiento médico.

No obstante, estas exoneraciones no deberán ser sólo sobre impuestos directos como la renta, sino también sobre tributos indirectos sobre determinados consumos,

¹⁰⁸ A. RAMÍREZ CARDONA, *Sistema de la hacienda pública*, Editorial Temis, Bogotá, 1980, p. 40.

¹⁰⁹ M. PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, op. cit., p. 78.

¹¹⁰ L. DUGUIT, *Traité de droit administrative*, Dott A. Giuffré, Paris, 1986, p. 690.

ya que estos, igualmente, pueden afectar a aquellas personas que no cumplen con las condiciones económicas para ser sujetos pasivos de la tributación.

Con respecto al principio de no confiscatoriedad, límite máximo del principio de progresividad, es preciso hacer varias aclaraciones y consideraciones. Nuestra actual Constitución Política, al igual que la de 1998, prohíbe cualquier tipo de confiscación:

Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.

La no confiscatoriedad se reduce a determinar el límite hasta donde puede llegar el cobro de los tributos, a fin de que no lesione el derecho de propiedad, también constitucionalmente establecido,¹¹¹ con el ánimo de no frustrar la lógica de la propiedad privada. Es importante hacer esta aclaración y balance entre dos derechos constitucionalmente garantizados, ya que sólo ahí podemos asimilar el hecho de que el límite del principio de progresividad no nace de la ley, sino de un derecho igual de importante que el constituyente, acertadamente, lo ponderó al mismo nivel. Es entonces, no sólo trabajo del legislador, sino también de los órganos que conforman el sistema tributario y de todos los ciudadanos en general, el establecer y determinar las relaciones entre el derecho de propiedad y el ordenamiento tributario para no permitir que, el Estado pueda atentar de contra nuestro fundamental derecho.

La progresividad está dada, no sólo para respetar el principio de no confiscatoriedad, sino también para ser legítima, por tanto, no debe ni puede ser tan elevada. En relación a este punto, nos parece importante señalar lo que ha ratificado la Corte Suprema de Justicia de Argentina, que en uno de sus pronunciamientos ha declarado la inconstitucionalidad de la alícuota al impuesto que grava el rédito inmobiliario superior al 33%, como el impuesto a las herencias que excede del 33% del

¹¹¹ Artículo 63 Constitución Política del Ecuador 2008: Se reconoce y garantizará a las personas:
26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.

valor de los bienes recibidos por el beneficiario; entendiendo que estos tributos, degeneran en confiscatoriedad por disminuir una parte sustancial de la propiedad.¹¹²

Inclusive, más allá de la constitucionalidad o legalidad de los impuestos progresivos, su excesivo porcentaje de la alícuota, debe preocuparnos también, por los efectos negativos que puede tener en términos del ahorro, la inversión y el trabajo.

2.3.1 Modos de Progresión de los Tributos

A lo largo de las últimas décadas, se han desarrollado varias teorías tratando de demostrar el fundamento científico de la progresividad, como principio de los impuestos. Estas teorías se pueden resumir en tres principios: “el sacrificio igual; el sacrificio proporcional, y el sacrificio mínimo. Todos con un común denominador: la decreciente utilidad marginal de las riquezas y su concepto.

UCKMAR los define de la siguiente manera:

Para el principio del sacrificio igual, que se remonta a Mill, los impuestos deben ser distribuidos de modo tal que cada contribuyente sacrifique una cantidad igual de utilidad. Sin embargo, dicho principio no lleva necesariamente a la progresividad de la imposición, pudiendo inclusive dar lugar a una alícuota proporcional o a una regresiva.

Para el principio del sacrificio proporcional, la igualdad en la imposición se obtiene si el impuesto no determina igual sacrificio en términos de utilidad global restada, sino sacrificios proporcionales respecto a la utilidad total del contribuyente. Según el comportamiento de la curva de utilidad, el principio de sacrificio proporcional puede conducir a un impuesto progresivo.¹¹³

Es evidente, que las teorías antes enunciadas son individualistas, puesto que plantean y enfocan el problema desde la lógica de la igualdad entre individuos de diversas realidades económicas. De manera diferente, el principio de sacrificio mínimo, se refiere a que el beneficio de la distribución equitativa de los tributos desde un punto de vista colectivo y social, por lo que se busca el menor sacrificio para el grupo.¹¹⁴

De todos modos, aunque las tres teorías intentaron justificar científicamente la progresividad en los tributos, en la actualidad se encuentran desacreditadas dado que en ellas se entiende la utilidad personalista. Sin embargo, para lo que sí han funcionado,

¹¹² C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 373.

¹¹³ V. UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 70.

¹¹⁴ A. KENDRICK, *The ability to Pay. Theory of Taxation*, American Economic Review, Washington D. C. 1939, p. 92.

es para determinar la utilidad reguladora de los tributos progresivos. La doctrina, al referirse a reguladores, habla sobre aquellos tributos que no tienen funciones meramente fiscales, y se enfocan en cuestiones tan importantes como la redistribución de la riqueza, estímulos o frenos a inversiones o consumos, entre otras.¹¹⁵

En definitiva, no puede deducirse y afirmar que un sistema tributario está fundado en el criterio de la progresividad basado en las características de cada impuesto. El respeto y acatamiento del principio de progresividad se va a ver reflejado en la totalidad del sistema, pero sobretodo en el destino de la recaudación tributaria.

Para concluir, nos parece relevante señalar varios puntos claves sobre la técnica de la progresión de los tributos, dado que se puede utilizar de varios modos. Las técnicas más utilizadas y estudiadas son: la progresión por categorías, progresión por grados, progresión por deducción en la base y de progresión continua.

2.3.1.1 Progresión por Categorías

La progresión por categorías consiste en agrupar o clasificar a los contribuyentes en categorías según el monto total de la riqueza que constituye la base imponible. Así, tendremos diferentes categorías donde se aplicará sobre cada una de ellas, una alícuota creciente sobre el monto total.

La lógica de la agrupación de acuerdo al monto de la riqueza, refleja la capacidad contributiva de las personas de acuerdo a la clase o categoría donde se encuentra y el monto imputable, y es el mismo para todos los agrupados en una categoría.

Sin embargo esta idea, presenta una desventaja y es el hecho de aquellas personas que se encuentran en los límites o bordes de cada categoría. Es claro, que tanto la igualdad de la imposición, como la distribución del tributo, se desvirtúa en el momento en que una persona muy cerca del límite superior, asume una carga menor a aquella persona que esta ubicada muy cerca del límite inferior.

Con respecto a este mismo fenómeno de los contribuyentes muy cercanos a los bordes de las clasificaciones, también se pueden generar ciertos desincentivos, tanto

¹¹⁵ J. VANOSSI, *Aportes para una reforma constitucional argentina*, Poder Político n. 8, Buenos Aires, 1970, p. 32.

para aumentar el patrimonio para los de la franja cercana a la superior, y para los cercanos a la inferior, a no tributar totalmente o esconder determinada información o bienes para estar dentro de los rangos menores.¹¹⁶

2.3.1.2 Progresión por Grados

La progresión por grados consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en escalones, aplicando sobre cada uno de estos un porcentaje creciente. En este caso, son aplicables los montos imposables en forma creciente sólo en los escalones más elevados.

El principal problema de este mecanismo, es que los contribuyentes de mayor riqueza, están sometidos a la misma imposición que los de menor riqueza en los escalones que comparten, y los primeros sólo pagan un porcentaje mayor sobre los excedentes de las bases imposables.

No obstante, con este método se evitan los saltos de alícuotas y presentan al Estado la posibilidad de programar la amplitud de los escalones como la curva de progresión¹¹⁷. En el Ecuador, el método de progresión por grados es el utilizado para el impuesto a la renta, el impuesto a las herencias, entre otros.

2.3.1.3 Progresión por Deducción

La progresión por deducción en la base consiste en “la deducción del monto imponible de una suma fija y en la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente”¹¹⁸. Tomando aisladamente este mecanismo, demuestra tan sólo una corrección a la proporcionalidad del tributo, por lo que se lo puede combinar con otros.

Finalmente, la progresión continua consiste en establecer sumas de los tributos crecientes por cada monto imponible creciente. En otras palabras, es un método de progresión por clases, “en el cual la amplitud de cada clase está reducida al mínimo”¹¹⁹ y por la diferencia de monto imponible, se establece un monto creciente del tributo.

¹¹⁶ JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 294.

¹¹⁷ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 74.

¹¹⁸ JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 295.

¹¹⁹ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 75.

2.4 El principio de progresividad y el control constitucional

Tiene especial relevancia el hecho de que el principio de progresividad se encuentra enunciado en la Constitución Política, sobretodo porque a partir de la vigencia de la Constitución del 2008 se implantó un nuevo sistema de control constitucional y la obligatoriedad estatal de aplicar los principios constitucionales a partir de la definición del Ecuador como un “Estado constitucional de derechos y justicia”¹²⁰.

Al ser la Constitución un instrumento jurídico-político, de permanente interpretación y debate, y que, según la nueva definición del Estado, guía las actuaciones de todos los poderes públicos; el principio de progresividad deberá ser aplicado en la normativa tributaria actual y en general al diseñar la política tributaria de nuestro país.

A lo anterior, debemos añadir la norma que regula la interpretación constitucional que, en este orden, debe buscar la interpretación literal de la norma analizada en su integralidad, la interpretación más favorable al efectivo cumplimiento de los derechos y, si es necesario, investigar la voluntad del constituyente para no distorsionar el sentido y objetivo de la norma constitucional (en este caso el principio constitucional)¹²¹.

Además, como señala MONROY CABRA, la interpretación Constitucional ofrece unas características especiales que son:

- a) Las normas constitucionales son en general esquemáticas, abstractas, indeterminadas y elásticas y se adecuan más a los principios que a las reglas.
- b) La misión de la jurisdicción constitucional no es tanto buscar la respuesta correcta en un caso determinado sino más bien la de indicar qué interpretaciones resultan intolerables. [...].
- c) El intérprete constitucional no busca la decisión de un caso, sino la delimitación de un campo de licitud dentro del cual otros

¹²⁰ Artículo 1 Constitución Política de la Republica del Ecuador 2008.

¹²¹ Art. 427.- Las normas constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a la pena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional.

- operadores jurídicos adoptarán la solución con arreglo a criterios políticos o jurídicos; [...].
- d) La fuerza jurídica de la interpretación constitucional sobretodo el ordenamiento jurídico la hace diferente de la interpretación que realiza un juez ordinario. [...].¹²²

De esa lectura e interpretación integral y global de la Constitución, es evidente su fuerte componente de justicia social como un objetivo de la acción del Estado; resulta sencillo interpretar que la política tributaria (con énfasis en el principio de progresividad) debe comprenderse como una de las estrategias de los Estados modernos para garantizar la redistribución de la riqueza.

La vigilancia y garantía de vigencia de los principios constitucionales no se reduce a su exigibilidad a través de los recursos jurisdiccionales, sino también las otras señaladas en el Título III de la Carta Magna que son: la Garantía Normativa, las políticas públicas, servicios públicos y participación ciudadana y finalmente las garantías jurisdiccionales.¹²³

Esta revisión general sobre el control constitucional, sumado a la ya conocida jerarquía que posee la carta política en nuestro ordenamiento jurídico, confirma la importancia de que el principio de progresividad para el sistema tributario haya sido colocado en la nueva Constitución Política y que seguramente guiará cualquier reforma o ajuste a futuro.

El control constitucional, como se lo ha mencionado, representa un importante medio para dar cumplimiento a los preceptos de la Carta Magna. En este sentido, podemos verificar que este control, no sólo se puede dar, en tanto y en cuanto, el mecanismo descrito anteriormente, sino también en el análisis de la omisión legislativa que podría ocurrir si el legislador no desarrolla normas generales de naturaleza tributaria inspiradas en el principio de progresividad.

Al efecto, no se debe olvidar que radica en la función legislativa el deber de expedir las leyes secundarias que desarrollen las normas supremas, en este caso, del Ecuador. Cuando esto no sucede, es decir, dicha institución del Estado no ha cumplido

¹²² M. MONROY CABRA, *La Interpretación Constitucional*, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 2002, p. 13 y siguientes.

¹²³ Entre las que se encuentran: la acción de protección, acción de habeas corpus, acción de acceso a la información pública, acción de habeas data, acción por incumplimiento y la acción extraordinaria de protección.

con ciertos mandatos constitucionales legislando a partir de ellos, nos encontramos frente a una omisión legislativa. Así, HERNÁNDEZ VALLE la define como “la abstención del legislador para desarrollar los preceptos constitucionales.”¹²⁴

Esa omisión, tal y como lo menciona RANGEL, puede ser traducida en una inconstitucionalidad, lo que resulta uno de los más novedosos mecanismos de control constitucional.¹²⁵ Lo controversial de esta situación es que en sí mismo, no estaríamos frente a un acto positivo o una acción, sino a la falta de la misma y más aún, que esa inacción se traduce en una flagrante inconstitucionalidad. Como señala MORÓN:

Una de las formas de inobservancia del poder constituido a la norma fundamental, es justamente la incurrida por el ejercicio indebido de la función normativa del Estado, la que revestiría incluso mayor gravedad, en tanto y cuanto la actividad legislativa, mediante la emisión de las disposiciones necesarias para desarrollar suficientemente los valores, principios y normas del constituyente.¹²⁶

A partir de lo explicado es primordial que los legisladores tomen en cuenta sus obligaciones constitucionales y legales, para ejercer sus competencias (especialmente legislar) a partir de los principios que han sido objeto del presente estudio, sobretodo del de progresividad. Sin embargo, es importante decir que para que se pueda hablar de inconstitucionalidad omisiva, es necesario que el legislador:

Incumpla una norma constitucional expresa que contemple el deber de expedir la ley, faltando todo tipo de actuación normadora destinada a aplicar dicho precepto. En consecuencia, la omisión legislativa no se puede derivar de la ausencia de leyes por incumplimiento del Congreso del deber general de legislar.¹²⁷

En América Latina ya son varios los países que contemplan expresamente, dentro de su ordenamiento jurídico, la inconstitucionalidad por omisión legislativa,¹²⁸

¹²⁴ R. HERNÁNDEZ VALLE, *Derecho Procesal Constitucional*, Editorial Juricentro, Costa Rica, 1995, p. 917.

¹²⁵ L. RANGEL, *La acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en la constitución mexicana*, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/cconst/cont/rd7.pdf>, Enero 2008, consultado el 27 de Abril 2009.

¹²⁶ J. MORÓN, *La omisión legislativa inconstitucional y su tratamiento jurídico*, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, Número 1, Lima, 1999, p. 447.

¹²⁷ P. SARZOSA JÁTIVA, *El control de la constitucionalidad de las omisiones legislativas como estrategia hacia la justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales*, Centro de Publicaciones PUCE, Quito, 2003, p. 20.

¹²⁸ Que puede ser absoluta, si la inacción u omisión legislativa es total frente a la existencia de un deber constitucional concreto, o relativa, si el desarrollo legislativo implica una regulación deficiente, imperfecta o

como: Venezuela, Brasil y a partir de la Constitución del 2008, el Ecuador, cuya constitución señala en sus artículos 84¹²⁹ y 436 numeral 10 lo siguiente:¹³⁰

Art. 84.- La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

Art. 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones:

10. Declarar la inconstitucionalidad en que incurran las instituciones del Estado o autoridades públicas que por omisión inobserven, en forma total o parcial, los mandatos contenidos en normas constitucionales, dentro del plazo establecido en la Constitución o en el plazo considerado razonable por la Corte Constitucional. Si en el plazo la omisión persiste, la Corte, de manera provisional, expedirá la norma o ejecutará el acto omitido, de acuerdo con la ley.

Llama la atención, que la garantía constitucional llega al punto de dar la potestad a la Corte Constitucional de dictar normas o ejecutar actos que aseguren el cumplimiento de las normas constitucionales, por lo que queda clara la voluntad del constituyente de establecer los mecanismos necesarios para salvaguardar el cumplimiento y acatamiento del mandato de la Carta Magna.

incompleta. (P. SARZOSA JÁTIVA, *El control de la constitucionalidad de las omisiones legislativas como estrategia hacia la justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales*, op. cit., p. 16).

¹²⁹ Título III. Garantías Constitucionales.

¹³⁰ V. BAZÁN, "Un sendero que merece ser transitado: el control de la inconstitucionalidad omisiva, en: *Desafíos del control constitucional*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p. 153.

CAPÍTULO III

EFFECTOS DE LA INTRODUCCION DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD A NIVEL CONSTITUCIONAL

El inciso segundo del artículo 1 del Código Tributario, señala que se “entienden como tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras.”¹³¹

A continuación, para un mejor y más detallado análisis, presentaremos y estudiaremos los efectos de la introducción del principio de progresividad a nivel constitucional, singularizado en algunos de los tributos más importantes, conforme a lo que señala la norma antes señalada.

3.1 Impuestos

La naturaleza de los impuestos, está sujeta a la potestad tributaria del Estado. Tal y como señala VILLEGAS, “es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconoce el uso privado de ciertos bienes.”¹³²

Luego de planteada la idea de este autor, es más sencillo comprender que, dicho sistema, necesita la dirección de algún órgano u autoridad, que en este caso, sería el Estado. En este sentido, será el Estado, el encargado de satisfacer las necesidades

¹³¹ Artículo 1 Código Tributario Ecuatoriano.

Art. 1.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

¹³² VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas...* op. cit., p. 159.

públicas y la forma de viabilizar los gastos económicos que esto representa, es el cobro de tributos en base a la riqueza de las diferentes personas que lo componen.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en el artículo 15 define al impuesto como aquel:

Tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.¹³³

El impuesto, es el tributo típico por excelencia, al punto que las dos significaciones, se confunden entre sí. De esta forma, la doctrina coincide con respecto al concepto básico del impuesto y lo define como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.”¹³⁴

Luego de presentar este concepto, resulta más fácil dilucidar los principales elementos que lo componen. Primero, no existe relación directa entre el pago y una actividad estatal, o dicho de otro modo, existe independencia entre la una y la otra. En segundo lugar, el sujeto pasivo viene a ser sobre quien recaiga la hipótesis de la norma. Como ya se lo ha establecido anteriormente, se debe considerar la capacidad contributiva de la persona, para que el impuesto se estructure demostrando la aptitud económica del obligado.

Aunque los elementos generales de los distintos impuestos sean los mismos, existen diferencias que provienen de la naturaleza misma de cada uno.

Por ello, a continuación trataremos cada uno de ellos, junto con los efectos que la introducción del principio de progresividad va a tener en estos, ya que es imposible el generalizarlo. Nos referiremos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al Impuesto a la Renta, al Impuesto a los Consumos Especiales y al Impuesto a las Herencias. Con respecto a tributos locales, analizaremos al Impuesto Predial y el impuesto de Patente Municipal. Sin embargo, antes se estudiará la clasificación de los impuestos, ya que ésta nos permitirá entender de mejor manera la naturaleza de cada tributo.

¹³³ Artículo 15 Modelo de Código Tributario, Reforma tributaria para América Latina III.

¹³⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario...op. cit.*, p. 67.

3.1.1 Clasificación de los impuestos

Como se mencionó en el capítulo anterior, los efectos del principio constitucional de progresividad, se revelan en el sistema en general, y no en particular en cada uno de los tributos. No obstante, la norma constitucional también señala que “se priorizaran los impuestos directos y progresivos”¹³⁵, lo que nos trae a discutir los efectos a partir de esta clasificación.

Sin lugar a dudas, la clasificación entre impuestos directos e indirectos, es la que muchos doctrinarios consideran la más relevante. De todos modos, la doctrina no ha sido uniforme en los criterios para encasillar los diferentes tributos en una u otra clase. Sin embargo, se utilizan diversos juicios para su clasificación, entre los cuales se puede mencionar¹³⁶:

- a) Económico de la traslación e incidencia. Son impuestos directos los que no pueden trasladarse y los indirectos los que sí son trasladables. Su principal crítica es que al no tener un carácter científico, depende de varios factores para su determinación. A nivel general, es el más aceptado y estudiado.
- b) Administrativo. Son impuestos directos los recaudados conforme a las listas o padrones que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad, mientras que los impuestos indirectos no pueden ser incluidos en listas, ya que gravan actos o situaciones accidentales como los consumos. Lo criticable de este mecanismo es el hecho de lo variable que pueden resultar tanto los criterios cuanto la organización administrativa del país. Es propiciado principalmente por FOVILLE y ALLIX.
- c) Exteriorización de capacidad contributiva. GRIZIOTTI es el que más fuertemente ha adoptado este criterio quien señala que son impuestos directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio, considerando como expresión la capacidad contributiva; mientras que son indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, la transferencia de riqueza, presumiendo la existencia de riqueza.

¹³⁵ Artículo 300 Constitución Política del Ecuador 2008.

¹³⁶ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario...*, op. cit., p. 75-79.

- d) Situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Son impuestos directos los que gravan la riqueza por sí misma, independientemente del uso que se le dé, mientras que son indirectos los que no gravan la riqueza, per se, sino en cuanto se verifique alguna de las circunstancias que la ley prevea, como el consumo, inversión o sucesión hereditaria. Su principal seguidor y defensor fue MORSELLI.
- e) Pragmático. Este criterio no toma en cuenta a la capacidad contributiva y define a los impuestos directos, como aquellos adjudicados a rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto y a los indirectos como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción. Tanto VALDÉS COSTA como COSCIANI han sido sus mayores defensores.

En nuestro país, la clasificación más trascendente es la primera, cuyo mérito es su claridad, universalidad y facilidad.¹³⁷ Dicho de otra forma, el criterio consiste en considerar como impuestos directos a los que efectivamente son soportados por los contribuyentes designados como tales por ley, es decir, que no se trasladen a otros sujetos; y como indirectos a los que sí se trasladan a sujetos distintos al contribuyente de iure. En este sentido, el contribuyente de facto, es aquel quien soporta la carga tributaria al final de los procesos de traslación en los impuestos indirectos.

La eficacia de esta clasificación se basa en la agrupación de los impuestos según caracteres económicos reales y no, como en otros casos, de simples decisiones administrativas.

De todos modos, también existen ciertas críticas con respecto a esta concepción. La principal consiste en que no existen impuestos que sólo por su naturaleza se trasladen o no. Son casos muy particulares en los que se puede asegurar que el impuesto es soportado verdaderamente por el contribuyente de iure¹³⁸, ya que en los demás casos, la trasladabilidad dependerá de otros factores como: cuantía del

¹³⁷ Sin embargo, existe cierta parte de la doctrina, como VILLEGAS, que señala, que aunque es la clasificación más divulgada y antigua, es también la más imprecisa, sobretodo en sistemas federales, lo que no es nuestro caso. (H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 161.)

¹³⁸ Impuestos como a las sucesiones, donaciones, impuestos a tierras improductivas, entre otros.

gravamen, régimen de mercado, estructura de costos de la industria gravada, elasticidad de la demanda y oferta, etc.¹³⁹

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos, se utiliza tanto por la doctrina como por la legislación para diversos propósitos¹⁴⁰:

- Atribuir a los impuestos directos una incidencia progresiva, y a los indirectos una incidencia regresiva, conservando la lógica de mayor contribución mientras mayor sea la capacidad contributiva.
- Determinar la incidencia diferencial de los impuestos indirectos, es decir trasladables, con respecto a los directos, no trasladables.
- Definir el verdadero carácter global progresivo del sistema tributario de un Estado por medio del cómputo de la incidencia de los sectores de los ingresos.¹⁴¹

Parece clara la voluntad del constituyente, que coincide con la doctrina antes mencionada, al señalar en la norma, que además de establecer como principio básico y general del sistema tributario a la progresividad, sostiene que se priorizarán los impuestos directos, dado que por su naturaleza son susceptibles y compatibles con el principio en estudio.

Según BARONE, los impuestos directos, aunque prevean el mínimo no imponible, son un instrumento de distribución progresiva, inclusive si la alícuota es proporcional. Señala también, que por el contrario, los impuestos indirectos, en especial los provenientes de consumo, tienen efecto regresivo.¹⁴² Es por esto, que para lograr un verdadero sistema equitativo, se deben sancionar los impuestos indirectos con alícuotas progresivas, y los indirectos con alícuotas que tiendan a gravar los bienes suntuarios.

Como indica UCKMAR y la doctrina en general, el mayor índice de recaudaciones de impuestos directos, respecto de los indirectos, “es una manifestación de la tendencia de la progresividad del sistema tributario”.¹⁴³ Conforme a lo antes

¹³⁹ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario...*, op. cit., p. 260.

¹⁴⁰ Sin querer, en ningún caso decir, que el mismo efecto se pueda atribuir de manera general, sino más bien, debe resultar de un análisis de cada impuesto en particular.

¹⁴¹ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario...*, op. cit., p. 261.

¹⁴² E. BARONE, *Principi di economia finanziaria*, Broché, Bologna, 1937, p. 87.

¹⁴³ V. UCKMAR, *Principios comunes del derecho constitucional*, op. cit., p. 72.

mencionado, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria sostiene en sus considerandos, que:

La progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo.¹⁴⁴

3.1.2 Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto a las transacciones o a la circulación de bienes y servicios. Así, lo establece el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala:

Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Sus antecedentes se pueden remontar a Egipto, Grecia y Roma. En Francia, durante la Edad Media, rigió un tributo semejante llamado *Maltote* y luego en España, uno al que se denominó la *Alcabala*, instaurado por primera vez en el año 1342 por Alfonso XI.

Su expansión se da durante la Segunda Guerra Mundial, donde adquiere una mayor importancia, llegando a representar gran parte de los ingresos tributarios de los países que lo habían adoptado. Para ese entonces, ya era un impuesto a las ventas, muy parecido al que hoy conocemos.¹⁴⁵ En Latinoamérica, cabe recalcar, se fue estableciendo paulatinamente. Por ejemplo, en Bolivia rige desde 1973, en Argentina se aplica desde 1975, en México desde 1980, en Perú a partir de 1973. En el Ecuador se estableció en 1970, con el denominado impuesto a las transacciones mercantiles y a la prestación de servicios.¹⁴⁶

El IVA, es un impuesto indirecto, puesto que grava los consumos.¹⁴⁷ Estos consumos, son claras manifestaciones de la capacidad contributiva por lo que está

¹⁴⁴ Considerando No. 3 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

¹⁴⁵ H. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 665 y siguientes.

¹⁴⁶ M. PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, op. cit., p. 60.

¹⁴⁷ Es decir que el impuesto es trasladable al consumidor final del producto aunque toma como sujetos del impuesto a los productores de bienes y los prestadores de servicios.

encuadrado dentro de los parámetros y lineamientos constitucionales. También es un impuesto real, puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones económicas personales o particulares de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones o negocios que se encuadran a los presupuestos legales. Del mismo modo, se lo puede caracterizar como un impuesto de circulación, ya que grava el flujo o movimiento de riqueza que se manifiesta en la circulación de bienes y servicios. Doctrinariamente, y dejando de lado los efectos distorsionadores¹⁴⁸ de los regímenes de retenciones y percepciones, el IVA es un gravamen neutral.¹⁴⁹ Sin embargo, este impuesto no es considerado uno progresivo, por el contrario es regresivo. Lo que no implica, que el impuesto al valor agregado sea ajeno al acatamiento del principio constitucional de progresividad. Es el sistema tributario, donde se encuentra inmerso el IVA, el que traduce el principio constitucional. En este caso en particular, la estructura técnica como la naturaleza del tributo, no le permite ser progresivo, como sucede en otros impuestos indirectos. No hay que olvidar, que como lo mencionamos anteriormente, la progresividad no sólo se concreta en los aportes, sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtiene en razón del gasto público. Para determinar si en realidad el IVA cumple con el requerimiento de la Carta Magna, habrá que examinarlo desde la perspectiva del sistema tributario.

Creemos que es pertinente señalar y dejar esclarecido que, aunque el IVA sea pagado en todas las etapas de la circulación económica, no tiene efecto acumulativo, dado que el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que el producto adquiera en cada etapa. Dicho de otra forma, el IVA no grava el valor total de las ventas o servicios, sino únicamente lo que cada etapa productiva le incorpora. Es por esto, que el impuesto grava el valor final adquirido, sin omisiones ni doble imposiciones, y el responsable de asumirlo es el consumidor final. En consecuencia, estamos frente a un gravamen sobre el consumo de carácter regresivo y para atenuarlo, se crean y establecen exenciones o tasas diferenciadas. Es por esto, que la ley prevé que ciertos productos, cuyo consumo es de carácter masivo y popular,

¹⁴⁸ O también llamado de cuantía fija, un impuesto no es distorsionador cuando el sujeto pasivo no puede hacer nada por alterar su carga tributaria.

¹⁴⁹ S. RIVERO, *Impuesto al valor agregado*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 1.

estén gravados con tarifa IVA 0, sin que esto signifique ningún tipo de discriminación o arbitrariedad y mucho menos contradiga los principios constitucionales.

Debe quedar claro, que la progresividad, al no aludir a cada impuesto en particular, sino a la generalidad del sistema tributario, debe ser objeto de un análisis donde sólo se podrá concluir, de manera efectiva, si es un sistema progresivo, si verdaderamente afecta en mayor grado y proporción a quienes tienen una superior capacidad contributiva.¹⁵⁰ Así lo sostiene BERLIRI acotando que:

Lo importante es la progresividad del sistema contemplado en su conjunto, es decir, la capacidad de adaptarse a la cambiante realidad que le sirve de substrato, de suerte que, en el marco de la más estricta legalidad y sin asomo de arbitrariedad alguna, procure los ingresos necesarios detrayéndolos efectivamente de las rentas más altas sin incidir en las más bajas o estimadas mínimas.¹⁵¹

Como el sistema tributario será progresivo mientras afecte con más incidencia a quienes tengan mayor capacidad contributiva, medidas que reduzcan o ignoren la progresividad de determinados tributos, como es el caso del IVA, necesariamente, no son consideradas inconstitucionales. Es posible, que a pesar de ellas, el sistema en su conjunto siga afectando en mayor proporción a los contribuyentes con una capacidad contributiva superior. No está de más insistir, que además de lo señalado, la progresividad implica un juicio de valor en torno al destino de los recursos tributarios.¹⁵²

3.1.3 Impuesto a la Renta

Desde el lenguaje común puede afirmarse que la palabra rédito, proviene del latín *reditus* que significa regreso, vuelta o renta y consiste en la utilidad o beneficio renovable que rinde un capital o simplemente aumento de riqueza.¹⁵³

En este sentido, el término renta o rédito es utilizado por la doctrina y la legislación tributaria para designar el producto neto de una fuente determinada. Cabe

¹⁵⁰ M. PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, op. cit., p. 76.

¹⁵¹ A. BERLIRI, *Los impuestos*, Salvat Editores S.A., Barcelona, 1975, p. 62.

¹⁵² M. PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, op. cit., p. 77.

¹⁵³ E. LOZANO RODRÍGUEZ, *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008, p. 4.

mencionar que no existe un concepto cerrado que obligue a los Estados a ceñirse a él, al momento de crear o normar este impuesto. Como señala RAIMONDI:

Mas allá de las posibilidades de extraer un concepto omnicomprendido de renta o de ganancias, aquello que a los fines tributarios interesa es la definición dada en cada ley tributaria con respecto a qué es lo entendido por ella como su objeto de imposición.¹⁵⁴

Sin embargo, son tres las teorías fundamentales que al respecto deben mencionarse: Teoría de la Fuente, Teoría del Incremento Patrimonial Neto más el Consumo y la Teoría de Irving Fisher.¹⁵⁵

La Teoría de la Fuente, asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico de una fuente permanente, deducidos los gastos de producción. Se fundamenta en considerar como reveladora de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a la renta que este obtiene periódicamente, dejando de lado las ganancias ocasionales. Sin embargo, el hecho de no inmiscuir a las ganancias que no sean habituales, constituye su mayor crítica, dado que se aleja del principio de igualdad. De todos modos, uno de los argumentos fuertes a favor de esta teoría, es el hecho de lo desigual que podría resultar la aplicación de alícuotas progresivas sobre ganancias ocasionales.

La segunda, es la Teoría del Incremento Patrimonial Neto más Consumo que, a diferencia de la primera, comprende además de todos los ingresos periódicos de fuentes permanentes, todos aquellos ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y los provenientes del juego. Así también, abarca los diferentes tipos de aumentos de patrimonio como son las herencias, legados y donaciones, siempre que estos no se vean afectados por un tributo especial.

Finalmente, la Teoría de Irving Fisher, se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado periodo, tratándose así de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su dueño. Es por esto, que a partir de la utilización de esta teoría, se deben incluir en el concepto de renta, no sólo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del sujeto pasivo y los montos destinados al consumo y al ahorro.

¹⁵⁴ C. RAIMONDI, *El impuesto a las ganancias*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 7.

¹⁵⁵ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit., p. 472 y siguientes.

Nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, señala en su artículo 2 como concepto del Impuesto a la Renta, lo siguiente:

Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

La utilización del Impuesto a la Renta, es tan amplia gracias a que presenta varias importantes ventajas. Además de tener un elevado rendimiento, es una herramienta básica en busca de la justicia social mediante sus deducciones personales, discriminación de ingresos, pero sobretodo por su progresividad.

Sin embargo, la exageración de la progresividad puede presentar un serio problema.¹⁵⁶ El mecanismo que consideramos es el correcto, es el concentrar los esfuerzos en los grandes contribuyentes, entre los cuales se encuentran los mayores evasores. Así, dejando de lado a los pequeños contribuyentes, cuyos costos operativos y de recaudación son muy altos en comparación a los réditos que el fisco puede tener, se tendría la posibilidad de poner más atención a aquellos sectores económicamente fuertes. La herramienta más eficaz para lograrlo es tener mínimos no imponibles relativamente altos que vayan de acuerdo a la realidad económica de los pueblos.

Por otro lado, se ha analizado en muchos aspectos la vinculación del impuesto a la renta con el desarrollo económico de los países y las posiciones han sido contrapuestas. Por un lado, la posición encabezada por COSCIANI quien señala que los países en vías de desarrollo deben adoptar este impuesto, ya que presenta varias ventajas como la de equilibrar la desigualdad en la distribución de riqueza. Por el contrario, la posición liderada por MASOIN, quien sostiene que el impuesto a la renta es nocivo para el desarrollo, pues desalienta el ahorro y la inversión lo que hasta cierto punto frenaría el desarrollo industrial y productivo.

Consideramos que en países en vías de desarrollo es fundamental la participación activa del Estado como ente regulador y redistribuidor de la riqueza,¹⁵⁷ el

¹⁵⁶ H. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 537.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 540.

progreso no sólo se mide en índices macroeconómicos o productivos, sino también en índices microeconómicos. Creemos que los pueblos no se podrán desarrollar en paz y armónicamente, mientras las brechas entre ricos y pobres sean demasiado grandes; por lo que compartimos la posición del primer autor, quien sostiene la importancia del impuesto a la renta por sus características progresivas y redistribuidoras.

Con respecto a la progresividad en el impuesto a la renta para personas naturales es preciso hacer varias acotaciones. El impuesto a la renta es típicamente directo y progresivo, por lo que, tanto en la Constitución de 1998, como en la vigente, se ha mantenido su carácter progresivo. Sin embargo, como muestra del nuevo sentido que se le ha dado al régimen tributario nacional, la progresividad en la actualidad es más acentuada, lo que podemos diferenciar claramente a partir de la comparación entre las tarifas de las siguientes tablas:

Artículo 36 Ley de Régimen Tributario Interno anterior:

Renta 2007			
Fracción	Exceso	Fracción	Fracción
Básica	Hasta	Básica	Excedente
0	7,850	0	0%
7,850	15,700	0	5%
15,700	31,400	393	10%
31,400	47,100	1,963	15%
47,100	62,800	4,318	20%
62,800	En adelante	7,458	25%

Artículo 36 Ley de Régimen Tributario Interno actual:

Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

- a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

Impuesto a la Renta 2009			
Impuesto		% Imp.	
Fracción	Exceso	Fracción	Fracción

Básica	Hasta	Básica	Excedente
-	8,570	-	0%
8,570	10,910	0	5%
10,910	13,640	117	10%
13,640	16,370	390	12%
16,370	32,740	718	15%
32,740	49,110	3,173	20%
49,110	65,480	6,447	25%
65,480	87,300	10,540	30%
87,300	En adelante	17,086	35%.

Como gráficamente podemos observar, además de que la fracción básica exenta es más elevada, lo que significa que más sujetos pasivos de menores ingresos no tienen que tributar, o tributan en menores proporciones, la tabla se extiende hasta llegar al porcentaje del 35% en la fracción más alta, a diferencia de la anterior donde sólo llegaba hasta el 25% con los ingresos más altos.

Es claro entonces, que en el Impuesto a la Renta, un gravamen típicamente progresivo, que ha sido así a lo largo de la historia en el Ecuador; cambie y en la actualidad, toma un tinte que consideramos se ajusta más a la realidad económica de las y los ecuatorianos y refleja claramente al principio objeto del presente estudio.

Sin embargo, existe una gran incoherencia con respecto al impuesto a la renta de las sociedades. El artículo 37¹⁵⁸ de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

¹⁵⁸ Artículo 37 Ley de Régimen Tributario Interno.

Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible.

Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital. En el caso de instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo, incluidos los pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes.

Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible.

Entonces, la pregunta es ¿Por qué no se implantó un sistema progresivo con respecto al impuesto a la renta en las sociedades? Está claro, que en este caso no se respeta el principio constitucional de la progresividad, ya que se mantiene el tributo en mención como impuesto proporcional. Consideramos que es un error el haber omitido este cambio en la reforma, que distorsiona el verdadero sentido que el principio de la progresividad propugna para el sistema tributario en general.

El haber mantenido la proporcionalidad del impuesto a la renta para las sociedades, puede resultar en una herramienta de distorsión y evasión tributaria por lo que debería ser analizada y reconsiderada rápidamente.

Para concluir con el análisis del impuesto a la renta y su progresividad nos parece importante señalar lo que KIRCHHOF, Magistrado del Tribunal Constitucional Alemán, señala al respecto cuando analiza y justifica a la progresividad en el impuesto a la renta. El mencionado autor sostiene que “la capacidad de pago individual derivada del mercado hay que entenderla como rendimiento tanto del individuo como del mercado.”¹⁵⁹ De esta forma, indica que:

Además aquí se encuentra la clave para explicar la progresividad del Impuesto a la Renta. Cuando mayor es el éxito en el mercado de cada individuo, para idéntico rendimiento personal, mayor es la participación de ese mercado en la renta individual. Tal participación será reclamada por el Estado, de forma tipificada y progresiva, como representante del mercado.¹⁶⁰

En otras palabras, el autor señala que al ser el Estado el que presta las condiciones generales para que se genere esa renta, es también beneficiario de aquellas

Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible salvo que por la modalidad contractual estén sujetas a las tarifas superiores previstas en el Título Cuarto de esta Ley.

Las utilidades distribuidas en el país o remitidas al exterior o acreditadas en cuenta después del pago del impuesto a la renta o con cargo a rentas exentas, no estarán sujetas a gravamen adicional ni a retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta.

¹⁵⁹ P. KIRCHHOF, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, en Garantías Constitucionales del Contribuyente, Tirant lo blanch, Valencia, 1998, p. 32.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 33.

ganancias. Claro está, de una forma progresiva conforme los diferentes niveles de rendimiento.

3.1.4 Impuesto a los Consumos Especiales

El impuesto a los consumos especiales¹⁶¹, (ICE) “es un impuesto que grava el consumo de determinados bienes. En un primer momento, gravó sólo a los vehículos, cigarrillos, cerveza, bebidas alcohólicas y gaseosas; luego se amplió a determinados bienes suntuarios como yates, aviones, avionetas y otros; hoy también grava los servicios de telecomunicaciones y radio electrónicos.”¹⁶²

Doctrinariamente, se definen a los bienes suntuarios como aquellos que “satisfacen necesidades superfluas o de lujo (bebidas blancas, joyas, relojes, artículos de confort, instrumentos musicales, etc.),”¹⁶³ aunque cabe recalcar que muchas legislaciones, en vez de conceptualizarlo, han preferido enumerar taxativamente los productos u objetos gravados por este impuesto.¹⁶⁴

De forma general, los diferentes ordenamientos jurídicos, se han inclinado a eximir de impuestos a los productos o artículos de primera necesidad, pero al mismo tiempo, tienden a gravar en la máxima medida posible los suntuarios, para así adecuar los impuestos a las diferentes capacidades económicas de los consumidores y por ende contribuyentes.¹⁶⁵

Las características fundamentales de este tipo de impuesto son:

- Se trata de un impuesto sobre las ventas, con el fin de aprovechar la capacidad contributiva de los consumidores de productos suntuarios o de lujo.
- Técnicamente, tienen como hecho imponible la transferencia de bienes catalogados por la ley, como suntuarios.
- Este impuesto, también desde una perspectiva técnica, es debido con respecto a toda etapa de fabricación o comercialización del bien.
- Por lo general, en las legislaciones, el bien es gravado de acuerdo con el precio e venta asignado al todo.

¹⁶¹ También llamados bienes suntuarios.

¹⁶² COPYRIGHT SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR, *Impuesto a los Consumos Especiales*, diciembre 2008, Disponible en: www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code, consultado: 25 de marzo 2009.

¹⁶³ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 741.

¹⁶⁴ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit., p. 348.

¹⁶⁵ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 743.

- Este impuesto se aplica de manera acumulativa en cada una de las etapas de su comercialización.
- Históricamente, se remonta al gravamen que recibían los productos que empleaban oro para ser producidos.¹⁶⁶

En el Ecuador, los bienes gravados con el impuesto a los consumos especiales, según el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno son:

Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios:

GRUPO I	TARIFA
Cigarrillos, productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé).	150%
Cerveza,	30%
Bebidas gaseosas	10%
Alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza	40%
Perfumes y aguas de tocador	20%
Videojuegos	35%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	300%
Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos automotrices	100%

En caso de los cigarrillos rubios nacionales o importados de ninguna manera podrá pagarse, por concepto de ICE, un monto en dólares inferior al que pague por este tributo la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en el mercado nacional. Semestralmente, el Servicio de Rentas Internas determinará sobre la base de la información presentada por los importadores y productores nacionales de cigarrillos, la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en el mercado nacional y el monto del impuesto que corresponda por la misma. Además, se establece un precio mínimo que será igual a la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en mercado nacional.

GRUPO II	TARIFA
1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000	5%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	5%
Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000	10%

¹⁶⁶ D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit., p. 350.

Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000	15%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	20%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	25%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	30%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	35%
2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo:	15%
GRUPO III	TARIFA
Servicios de televisión pagada	15%
Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar	35%
GRUPO IV	TARIFA
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales	35%

En este sentido, podemos observar que el hecho generador para el consumo de bienes de producción nacional, es la transferencia, tanto a título oneroso como gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio por parte de las empresas de telecomunicaciones y radioelectrónicas. Para el consumo de productos importados, el hecho generador es su desaduanización.¹⁶⁷

Unánimemente, la doctrina y las diferentes legislaciones, catalogan al ICE como un impuesto indirecto, que en su totalidad es trasladado al consumidor final a través del precio de venta al público consumidor, al momento de la transacción.¹⁶⁸ En el aspecto político y con el fin de aumentar las recaudaciones y por ende tener más ingresos a las arcas fiscales, los gobernantes de turno han hecho gran uso de este impuesto.

Nos parece que el ejemplo más claro y útil para los fines del presente trabajo, será el analizar la nueva tabla del ICE a los vehículos. Este tributo, era proporcional

¹⁶⁷ Artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁶⁸ COPYRIGHT SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR, *Impuesto a los Consumos Especiales*, diciembre 2009, Disponible en: www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code, consultado: 25 de marzo 2009.

hasta la implantación de la Ley de Equidad Tributaria. De esta forma, el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno señalaba que:

Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes:

GRUPO II

1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga. 5,15%
2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios, motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo. 10,30%

En la actualidad, el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que:

GRUPO II

TARIFA

1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:

Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000 5%

Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000 5%

Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000 10%

Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000 15%

Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000 20%

Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000 25%

Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000 30%

Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000 35%

2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo: 15%

Como podemos darnos cuenta, la proporcionalidad que se establecía en el pasado, al instaurar el tributo en un 5%, se cambia por un sistema donde dependiendo del valor del vehículo, se constituye un porcentaje específico que aumenta de acuerdo se acrecienta el precio o avalúo del mismo. Consideramos positivo el cambio que

refleja la voluntad de los legisladores, en que el régimen tributario se convierta en un verdadero sistema progresivo, conforme manda la Constitución Política de la Republica.

3.1.5 Impuesto a las Herencias

El impuesto sucesorio, más conocido como impuesto a las herencias, pero cuyo nombre jurídico apropiado es el de impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, ha sido objeto de discusiones doctrinarias a lo largo de muchos años, lo que ha dado origen a diversas teorías al respecto. Sin embargo, la doctrina moderna, casi unánimemente, coincide en que el impuesto sucesorio, no es más que un tributo que grava al enriquecimiento patrimonial del heredero¹⁶⁹ o como lo llama VILLEGAS, “una especie de devolución de fortuna adquirida sin esfuerzo.”¹⁷⁰

Como todos los demás impuestos, el impuesto a las herencias se fundamenta en el principio de capacidad contributiva, por lo que al aumentar la riqueza del heredero, y por ende su potencialidad económica, debe entregar al Estado una parte de ese incremento patrimonial con el objeto de cumplir con su deber de ayudar a solventar los gastos del mismo. No obstante, en lo que sí han existido divergencias, es en señalar si el impuesto a las herencias es un impuesto directo o indirecto. Nuevamente, la doctrina moderna y más reconocida, concuerda que es un impuesto directo, ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que los bienes transmitidos han significado para el heredero¹⁷¹, por lo que el gravamen es sobre la porción recibida y no un impuesto global sobre la herencia. Así lo señala el literal d) del artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno¹⁷² que señala:

¹⁶⁹ A referirse a heredero se incluye tanto a los legatarios como a los donatarios.

¹⁷⁰ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op.cit., p. 621.

¹⁷¹ Siempre y cuando se trate de sistemas donde el tributo grava a la masa hereditaria que cada particular recibe, como es el caso del Ecuador.

¹⁷² Art. 16.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 30% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

Fracción Básica	Exceso Hasta	Fracción Básica	Fracción Excedente
-	54,570	-	0%
54,570	109,140	0	5%
109,140	218,280	2,729	10%

d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 30% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

Fracción	Exceso	Fracción	Fracción
Básica	Hasta	Básica	Excedente
-	54,570	-	0%
54,570	109,140	0	5%
109,140	218,280	2,729	10%
218,280	327,420	13,643	15%
327,420	436,560	30,014	20%
436,560	545,700	51,842	25%
545,700	654,840	79,127	30%
654,840	En adelante	111,869	35%

No obstante, en legislaciones donde se tiene en cuenta para cuantificar el gravamen el monto total de la masa hereditaria y no el beneficio individual que recibe cada heredero, estaríamos en presencia de un impuesto indirecto.¹⁷³

218,280	327,420	13,643	15%
327,420	436,560	30,014	20%
436,560	545,700	51,842	25%
545,700	654,840	79,127	30%
654,840	En adelante	111,869	35%

Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de Noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad.

En el caso de herencias y legados el hecho generador lo constituye la delación. La exigibilidad de la obligación se produce al cabo de seis meses posteriores a la delación, momento en el cual deberá presentarse la declaración correspondiente.

En el caso de donaciones el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio constituye el hecho generador. Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, para los efectos impositivos de los que trata esta norma, toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa.

Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.

¹⁷³ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 622.

El impuesto a las herencias, antes de las reformas introducidas por la Asamblea Constituyente, era uno del tipo proporcional. Así lo establecía el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno de la época:

Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias, legados o donaciones, satisfarán la tarifa única del cinco por ciento (5%) sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas, de conformidad con el reglamento.

Es claro entonces, que a partir de la aprobación y publicación en el Registro Oficial de la llamada Ley de Equidad Tributaria, el impuesto a las herencias se convierte en un impuesto progresivo. Por lo general, la doctrina señala que la progresividad en este tributo se establece en función de dos elementos: la cuantía de los bienes transmitidos¹⁷⁴ y el grado de parentesco¹⁷⁵ entre el causante y el beneficiario.¹⁷⁶ En el caso del Ecuador, la cuantía depende de la primera, el monto de los bienes transmitidos. Sin embargo, también existen exenciones en el mismo artículo que tienen que ver con el grado de parentesco.

3.1.6 Impuesto Prediales

Al realizar el análisis del impuesto predial, lo haremos a partir del impuesto predial urbano ya que la lógica jurídico-tributaria en el impuesto predial rural es la misma.

El impuesto a los predios es un tributo que grava sobre su valor a los predios, es decir, terrenos, edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante del mismo. Su finalidad es financiar al sujeto activo del mismo, en este caso los diferentes municipios;¹⁷⁷ como claramente lo señala el artículo 312¹⁷⁸ de la Ley

¹⁷⁴ A mayor importe corresponde un mayor impuesto o tarifa.

¹⁷⁵ Mientras se estrecha la vinculación familiar la tarifa o el impuesto disminuye.

¹⁷⁶ C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1146.

¹⁷⁷ F. BERNAL, *Poder y crisis institucional en el campo colombiano*, TM Editores, Bogotá, 1998, p. 37.

¹⁷⁸ Artículo 312 Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Las propiedades ubicadas dentro de los límites de las zonas urbanas pagarán un impuesto anual, cuyo sujeto activo es la municipalidad respectiva, en la forma establecida por la ley.

Los límites de las zonas urbanas, a los efectos de este impuesto, serán determinados por el concejo, previo informe de una comisión especial que aquél designará, de la que formará parte un representante del centro agrícola cantonal respectivo.

Orgánica de Régimen Municipal, que establece que el sujeto activo del tributo es la municipalidad donde se encuentra la propiedad.

Resulta interesante analizar la forma de cálculo para su cobro, y su relación con el principio de progresividad, ya que la ley establece un margen, dentro del cual, mediante ordenanza, cada Consejo Municipal puede fijar el porcentaje aplicable. Así lo establece el artículo 315 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal que señala:

Art. 315.- Al valor de la propiedad urbana se aplicará un porcentaje que oscilará entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil (0,25 0/00) y un máximo del cinco por mil (5.25 0/00) que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal.

El mecanismo antes señalado, consiste en plantear un piso y un techo para la imposición, dejando al consejo municipal respectivo, la posibilidad de establecer la tarifa, dependiendo no sólo de las necesidades económicas del cantón, sino de la realidad socio-económica de las personas que lo habitan y poseen una propiedad.¹⁷⁹

Lo importante en este caso es el hecho que las Ordenanzas Municipales que reglen el tema, respeten el principio de progresividad. Dentro del margen que la norma establece, se debe considere la capacidad contributiva de los sujetos pasivos¹⁸⁰, es decir los propietarios de los inmuebles, para así, con la utilización de mecanismos certeros, objetivos e imparciales se establezcan porcentajes menores para aquellos cuya capacidad contributiva es menor.

Un método para tomar en consideración y discutir puede ser el hecho de plantear una tabla, donde a partir del precio de los predios se establezca progresivamente porcentajes para cada escalón o banda, donde determinados predios estén exentos del impuesto por su bajo valor comercial, y otros estén gravados por el

Cuando un predio resulte cortado por la línea divisoria de los sectores urbano y rural, se considerará incluido, a los efectos tributarios, en el sector donde quedará más de la mitad del valor de la propiedad. Para la demarcación de los sectores urbanos se tendrá en cuenta, preferentemente, el radio de servicios municipales como los de agua potable, aseo de calles y otros de naturaleza semejante; y, el de luz eléctrica.

¹⁷⁹ C. MONTAÑO GALARZA, “El sistema Tributario Municipal en el Ecuador”, en: *Memorias I Jornadas Bolivarianas de Derecho Tributario*, Superintendencia Tributaria, La Paz, 2008, p. 181.

¹⁸⁰ Al ser el objeto del tributo tener la propiedad del predio, el único referente real para establecer el tributo es el precio del mismo. Es por esto que como efectivamente señala el artículo art. 313 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, es el precio del inmueble, el referente para establecer la valoración. (Artículo 313 Ley Orgánica de Régimen Municipal: Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición previstos en esta Ley; con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones.)

máximo que la ley establece al tener un importante valor en el mercado inmobiliario. Del mismo modo, se podrían ampliar algunas exenciones con respecto a este tributo, que permita crear alguna discreción con su pago a predios de bajo costo.

Un ejemplo, es cómo el Consejo Cantonal de Guayaquil ha normado el pago del impuesto predial rural y los porcentajes que se aplicarán a los mismo, a partir de la entrada en vigencia de la Ordenanza que ratifica los avalúos de los predios urbanos y los porcentajes que se aplicarán a los mismos para el cálculo del impuesto predial urbano del año 2009, publicada en el Registro Oficial número 497 del martes 30 de diciembre del 2008.

Resulta fundamental señalar el hecho, que los ingresos percibidos por el cobro del impuesto predial, tanto urbano como rural, es muy significativo para las finanzas de las diferentes circunscripciones territoriales.

3.1.7 Impuesto a las Patentes Municipales

El impuesto a las patentes municipales es aquel tributo que deben pagar todos los comerciantes e industriales que ejerzan cualquier actividad económica dentro de determinado cantón.¹⁸¹ Como señala MONTAÑO:

Para ejercer una actividad económica de carácter comercial o industrial se debe obtener una patente, previa inscripción en el registro municipal correspondiente;...¹⁸²

Con respecto a su tarifa la Ley Orgánica de Régimen Municipal estipula en su artículo 365:

Art. 365.- Para ejercer una actividad económica de carácter comercial o industrial se deberá obtener una patente, anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año. El consejo mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual en función del capital con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares

¹⁸¹ Artículo 364 Ley Orgánica de Régimen Municipal.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto de que trata el artículo anterior, todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico.

¹⁸² C. MONTAÑO GALARZA, "El sistema Tributario Municipal en el Ecuador", op. cit., p. 197.

de los Estados Unidos de América y la máxima de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

Es por la norma anterior, que los diferentes Consejos Municipales, a través de ordenanzas, son los encargados de establecer una tabla con tarifas progresivas por rangos de capital, para el cobro del impuesto de patentes municipales en cumplimiento del principio constitucional de progresividad. Un claro ejemplo del sistema progresivo que se utiliza en el impuesto de patente municipal, que debería ser reproducido por todos los Consejos, es el establecido por el Consejo Cantonal de Guayaquil mediante la ordenanza reformativa a la ordenanza que establece el cobro del impuesto anual de patente en el cantón Guayaquil, publicada en el Registro Oficial número 131 del viernes 20 de julio del 2007. Su artículo 9 señala que:

Art. 9.- Sobre la base imponible determinada en la forma prevista en el artículo precedente, se establece el impuesto anual de patente de la siguiente manera:

Fracción Básica	Fracción Excedente	Fracción Básica	Fracción Excedente
\$ 0,01	\$5.000,00	\$10,00	-----
\$ 5.000,01	\$10.000,00	\$10,00	0,0008
\$10.000,01	\$20.000,00	\$14,00	0,0009
\$20.000,01	\$50.000,00	\$23,00	0,0010
\$50.000,01	En adelante	\$53,00	0,0011 hasta \$5.000,00

Sin decir que el sistema es lo suficientemente progresivo, es un buen ejemplo para demostrar la factibilidad que existe para desarrollar un mecanismo progresivo con respecto cobro del impuesto de patente municipal, en este caso, en el cantón Guayaquil.

3.2 Tasas

De entre las distintas clasificaciones jurídicas de los tributos, encontramos aquellos que por sus características particulares, son llamados “tasas” y están directamente relacionados al régimen de Derecho Público.

El hecho imponible de dicho tipo de tributo consiste en “la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público”¹⁸³. En este sentido, hablamos de una prestación de servicios públicos determinados, que tiene el objetivo de beneficiar de una manera más particularizada a los sujetos pasivos.

FONROUGE explica que las tasas son un rubro primordial cuando hablamos de los ingresos municipales, vinculado con la contribución a un presupuesto especial, pero a su vez, han creado una verdadera discusión sobre su naturaleza jurídica. Las discrepancias, nos indica el autor, están direccionadas en dos sentidos: “su diferenciación con el impuesto y el precio de ciertos servicios públicos prestados por el Estado”¹⁸⁴. En este sentido, nos da algunos ejemplos de las tasas más comunes:

- Tasas portuarias.
- Por servicios sanitarios.
- Servicios aeronáuticos.
- De migraciones.

PÉREZ DE AYALA, sostiene que la tasa, es uno de los conceptos más debatidos¹⁸⁵, dada su vinculación con la contraprestación de servicio, como ya lo mencionamos anteriormente. Sin embargo, afirma que en la actualidad, la tasa no es considerada como un pago por un servicio que es prestado individualmente a un sujeto, sino como un tributo que se exige con ocasión de la prestación de un servicio que se define en la ley como presupuesto de hecho para cobrarlo.¹⁸⁶ Luego de manifestar los criterios de dos importantes autores, es necesario tomar en cuenta al modelo de Código Tributario para América Latina, donde en su artículo 16 define a la tasa como:

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado

¹⁸³ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 642.

¹⁸⁴ C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 860.

¹⁸⁵ J. PÉREZ DE AYALA, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, p. 205.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 207.

en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios inherentes al Estado.¹⁸⁷

JARAMILLO, define a la tasa como aquella “prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”¹⁸⁸

En el mismo sentido, e inclusive en términos muy parecidos, FONROUGE define a la tasa como:

La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.¹⁸⁹

Al igual que los demás tributos, las tasas tienen diversas características muy particulares que identifican al gravamen. Entre las principales encontramos las siguientes: la primera como ya nombramos anteriormente, es lo relacionado con que su hecho generador se integra gracias a una actividad que el Estado cumple, directamente vinculada con el obligado y por ende a su respectivo pago. La segunda característica, tiene que ver con el hecho que la recaudación por efectos de la tasa, tiene que ser exclusivamente destinado al servicio respectivo. Finalmente, podemos mencionar el hecho de que la naturaleza del servicio por el cual surge la tasa sea divisible y particularizable.¹⁹⁰

JARAMILLO, explica que el momento en que el Estado pone a disposición el servicio determinado, lleva consigo la coerción para el beneficiario para el pago de la tasa, siempre y cuando exista una previa y expresa “regulación de no poder rehusar su pago al instante de hacer uso de él.”¹⁹¹ En el mismo sentido, FONROUGE mantiene que además de que el Estado aplica tasas en ejercicio de su potestad tributaria, vinculando la contribución con un presupuesto de hecho especial, como es la prestación de un servicio determinado;¹⁹² sin que esto signifique, que el fundamento jurídico de la tasa

¹⁸⁷ Artículo 16 Modelo de Código Tributario, Reforma tributaria para América Latina III.

¹⁸⁸ J. JARAMILLO VEGA, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1986, p. 95.

¹⁸⁹ C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1065.

¹⁹⁰ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 90 y siguientes.

¹⁹¹ J. JARAMILLO VEGA, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 96.

¹⁹² C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1063.

sea en función del interés particular. Esta explicación sería inadmisibles, ya que los servicios del Estado se organizan en función del interés y necesidades públicas.

Ahora que se ha estudiado la naturaleza de las tasas, podemos hacer referencia a los efectos que la inclusión del principio de progresividad a nivel constitucional puede tener en este gravamen, para lo cual debemos estudiar lo que al respecto señala la Ley Orgánica de Régimen Municipal. En su artículo 378 con respecto a las tasas señala:

Art. 378.- Las municipalidades podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en esta Ley. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales siempre que el monto de ellas guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio.

Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trata de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad. El monto de las tasas autorizadas por esta Ley se fijará por ordenanza.

Así también, la ley antes mencionada señala diversas exoneraciones en determinadas tasas¹⁹³, y la prohibición explícita en otras¹⁹⁴, como en la de agua potable donde el artículo 408 señala:

Art. 391.- La tasa establecida en este capítulo es obligatoria para todas las personas que utilicen el servicio, sean naturales o jurídicas, de derecho público o privado.

Las instituciones de asistencia social y las educacionales gratuitas, pagarán media tarifa por el servicio de agua municipal.

Queda prohibida la exoneración total.

¹⁹³ Exoneraciones tales como:

Aprobación de planos e inspección de construcciones:

Artículo 385 Ley Orgánica de Régimen Municipal: Los planos de las urbanizaciones aprobados por el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda a los que se refieren el Art. 383 de esta Ley, estarán exentos del pago de las tasas de aprobación de planos.

¹⁹⁴ Otro ejemplo constituye la tasa de alcantarillado y canalización puesto que la Ley Orgánica de Régimen Municipal en su artículo 394 señala: La tasa establecida en este capítulo es obligatoria para todas las personas que utilicen el servicio de alcantarillado y canalización, sean éstas naturales o jurídicas; queda prohibida, por consiguiente, para cualquier entidad o persona, la exoneración de esta tasa.

Al existir exoneraciones y prohibición para exoneraciones, se establece un sistema de diferenciación o discreción con respecto al pago de determinadas tasas. Consideramos que en ciertos servicios, en estricto cumplimiento al principio constitucional de progresividad existe el deber de las municipalidades de aplicarlo. Ya existen algunos ejemplos del funcionamiento como las tarifas aplicadas con el sistema de la Tarifa de la Dignidad¹⁹⁵ en la luz eléctrica; por lo que consideramos debe ser el modelo a seguir. Del mismo modo, el servicio de agua potable en la ciudad de Guayaquil, tiene tarifas diferenciadas con el suministro y consumo del líquido vital.

Sin embargo, es fundamental dejar claro el hecho de que deben ser mecanismos eficaces, no discriminatorios y menos aun arbitrarios los capaces y encargados de implantar estas distinciones, para así favorecer a los más necesitados con la colaboración de aquellos que gozan con una mayor capacidad contributiva.

3.3 Contribuciones Especiales

Al igual que los impuestos y las tasas, las contribuciones especiales derivan del poder de imperio del Estado. Sin embargo, a diferencia de los otros tributos, hallan su justificación en los beneficios, ventajas o mejorías obtenidos por personas o grupos de personas por la realización de obras públicas.

Cabe mencionar que su denominación ha traído una serie de posiciones contrapuestas¹⁹⁶ pero con respecto a su definición la doctrina ha sido uniforme. En una forma sintetizada, FONROUGE define a las contribuciones especiales como:

La prestación obligatoria debida en razón de beneficios tanto individuales como de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.¹⁹⁷

El modelo de Código Tributario para América Latina las precisa en su artículo 17 como:

El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de

¹⁹⁵ Programa gubernamental que contempla la reducción del costo de la energía eléctrica en los hogares donde el consumo sea de 130 kilovatios hora en la costa y 110 kilovatios hora en la sierra.

¹⁹⁶ Se utiliza la expresión contribuciones especiales por la simple razón, de que en varios países de Latinoamérica se emplea la palabra contribución en un sentido genérico que es equivalente a tributo o gravamen, por lo que existía riesgo de confusión.

¹⁹⁷ C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1080.

las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.¹⁹⁸

Así también lo señala el artículo 396 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal que al respecto señala que:

Art. 396.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

En esta categoría de tributo, se incluyen otros gravámenes con objetivos particulares pero de interés general, como las contribuciones de mejoras, contribuciones para vialidad, contribuciones con fines social¹⁹⁹ como las contribuciones de seguridad social²⁰⁰ o contribuciones sindicales, entre otras.

Con respecto a las contribuciones de mejoras²⁰¹ y a las contribuciones de seguridad social, el Código Tributario para América Latina las define en su artículo 17 respectivamente como:

La contribución de mejoras es la institución para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.²⁰²

¹⁹⁸ Artículo 17 Modelo de Código Tributario, Reforma tributaria para América Latina III.

¹⁹⁹ Agrupados bajo la denominación genérica de parafiscales, se trata de tributos establecidos a favor de entes públicos o semipúblicos cuyo objetivo es dotar de autonomía económica a fines sociales de interés general. (C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1099.)

²⁰⁰ Debido a la existencia de una necesidad pública como es la de seguridad social, que forma parte sustancial de los principales objetivos del Estado, es menester del Estado, bajo su potestad de imperio, dotar de los mecanismos suficientes y necesarios para cumplir tan básica pero fundamental labor. Tanto desde el punto de vista del obrero como del patrono, se trata de una contribución especial. Existe un beneficio para ambas partes pero de diferente naturaleza. (C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1105.) Sin embargo, existe también la posición, como la que se señala en el Análisis del articulado del Modelo de Código Tributario para América Latina, que sostiene que las contribuciones de seguridad social reúnen los caracteres propios de los tributos, con características que los diferencian de los impuestos, pero que deben ser incluidos dentro de esta clasificación, sin desconocer la posibilidad de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos. (p. 22.)

²⁰¹ En la gran mayoría de países de la región, es una institución que se la utiliza para financiar obra pública, principalmente para la pavimentación de calles y caminos. Como señala FONROUGE, no es la contraprestación de un servicio público incorpóreo, sino la recuperación del enriquecimiento obtenido por un propietario en virtud de una obra pública. En cuanto a su naturaleza jurídica la contribución de mejoras tiene el carácter de un tributo especial, es una carga real que grava a los inmuebles. En cuanto a su monto, esta claro que no puede exceder el valor real del beneficio producido ni absolver una parte sustancial del valor de la propiedad. (C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, op. cit., p. 1084.)

²⁰² Artículo 17 Modelo de Código Tributario, Reforma tributaria para América Latina III.

A manera de síntesis, los elementos constitutivos de las contribuciones especiales son: la realización de una obra pública construida sobre un bien de dominio público, que exista un beneficio al particular o a determinado grupo social, una relación de causalidad entre la obra y el beneficio.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal es muy clara al señalar dos cuestiones básicas: primero, que no habrá “excepción alguna”²⁰³ con respecto a la obligación de pago por parte de los beneficiados y segundo, los porcentajes del costo que deben ser cubiertos por los sujetos pasivos por la obra y las proporciones. Sin embargo, resulta fundamental para el siguiente estudio analizar lo que señala la ley antes mencionada en su artículo 422²⁰⁴ en relación al plazo donde señala que será mediante ordenanza la forma y plazo en que los contribuyentes deberán pagar la deuda por la contribución especial. Consideramos, que es ahí, donde a partir de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, se puede hacer alguna distinción y prestar facilidades a aquellas personas con menores posibilidades económicas.

Con la actual legislación resulta complicado plantear sistemas progresivos para el cobro de contribuciones especiales. De todas formas, los legisladores tendrán que reformar la normativa respectiva para que de una forma clara y no discriminatoria se puedan plantear mecanismos progresivos para que aquellas personas con mayor capacidad contributiva o bienes de alto valor comercial que la demuestren, puedan

²⁰³ Artículo 399.- Ley Orgánica de Régimen Municipal: Son sujetos pasivos de esta contribución y están obligados a pagarla los propietarios de los inmuebles beneficiados, sean personas naturales o jurídicas, sin excepción alguna, pero las municipalidades podrán absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones totales o parciales que concedan a aquellas propiedades que hubieren sido catalogadas como monumentos históricos, de acuerdo con la reglamentación que para el efecto dictará la municipalidad respectiva.

²⁰⁴ Artículo 422 Ley Orgánica de Régimen Municipal.- Las contribuciones especiales podrán cobrarse fraccionando la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes. La municipalidad determinará en las ordenanzas respectivas, la forma y el plazo en que los contribuyentes pagarán la deuda por la contribución especial de mejoras que les corresponde. El pago será exigible, inclusive, por vía coactiva, de acuerdo con la ley. El plazo máximo para el reembolso de las obras podrá ser de diez años, a excepción del que señale para el reembolso de las obras ejecutadas en sectores de la ciudad cuyos habitantes sean de escasos recursos económicos, plazo que, en ningún caso, será mayor de quince años.

No obstante lo estipulado en el inciso anterior, para aquellas obras que se financien mediante préstamos internacionales, el plazo para su reembolso será aquel que contempla para su pago el préstamo externo que las financie.

Las municipalidades podrán fijar un descuento general de hasta el veinte por ciento para aquellos deudores de la contribución especial de mejoras que efectúen al contado los pagos que les corresponda hacer en quince años; el quince por ciento, si pagaren al contado el reembolso que les corresponda hacer en diez años, y el diez por ciento si abonaren al contado los pagos que les corresponda hacer en cinco años o menos.

colaborar con los gastos de obras que sirven a sectores económicamente menos favorecidos.

CONCLUSIONES

Para concluir, resulta fundamental mencionar la motivación especial que representa, en lo personal, trabajar con temas relacionados con el proyecto de transformación profundo que vive nuestra nación.

Consideramos necesario puntualizar sobre cada una de las conclusiones a las que hemos llegado a partir del análisis realizado en la presente investigación:

1. En primer lugar, todos los principios trabajan en simbiosis, ningún principio, por sí sólo ni aislado, puede lograr presentar y delimitar los lineamientos generales en los que se basa el sistema tributario para su buen funcionamiento. Los principios se contrarrestan y equilibran en busca de un funcionamiento eficiente y equitativo, que presente garantías, tanto para el administrado, como para la Administración.
2. El principio de progresividad establece que, a medida de que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo, aumenta su contribución. Las constituciones modernas, en el mundo entero, lo han incluido como uno de los principios rectores del sistema tributario. Para el Ecuador, el hecho de que se haya incluido en la Constitución 2008 el principio de progresividad, representa un cambio de época donde la responsabilidad, con respecto al gasto público, por parte de aquellos contribuyentes con mayor capacidad contributiva, se va a ver acentuada en pro de una eficaz repartición de la riqueza y un sistema tributario más equitativo.
3. El principio constitucional de la progresividad tiene su mayor alcance, y se va a ver reflejado de una forma más dinámica, en el sistema en general por sobre cada uno de los tributos; por lo que no está claro que la progresividad no se proclama en los tributos en particular, sino del sistema tributario en su conjunto. Es lógico entonces saber, que el sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en él existan impuestos de naturaleza proporcional. Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros, dé como resultado una tributación progresiva. La sola coexistencia de tributos progresivos, con otros proporcionales, en un mismo sistema tributario, no es suficiente para sacar conclusiones sobre el cumplimiento del principio

constitucional. Inclusive, la progresividad va más allá, y se va a poder garantizar cuando no sólo el cobro de los tributos respete el principio, sino cuando el gasto de aquellos fondos recaudados se lo realice con criterios de carácter progresivo; es decir, sirviendo e invirtiendo en mayor proporción en los sectores más necesitados o con menor capacidad contributiva.

4. En los impuestos directos, es decir aquellos impuestos donde la carga tributaria es asumida por los contribuyentes que la ley designa, el principio es aplicable. Incluso, tanto en la doctrina como en la práctica, esta clasificación es utilizada para atribuir a los impuestos directos una incidencia progresiva, conservando la lógica de mayor contribución mientras mayor sea la capacidad contributiva. Aunque existan impuestos directos que prevean un mínimo no imponible, son un instrumento de distribución progresiva, inclusive si la alícuota es proporcional.
5. En los impuestos indirectos es muy complicada su aplicación, tanto por la naturaleza del principio, como de los impuestos. Por principio, los impuestos indirectos son regresivos. La principal razón es la gran distorsión que éstos generan en el sistema.
6. El impuesto a la renta de las personas naturales es un impuesto típicamente directo y progresivo y en el Ecuador siempre ha sido de esta forma. Sin embargo, en la actualidad, esa progresividad, se ha acentuado y acrecentado alargando la tabla mediante la cual se calcula su cobro. Sin embargo, existe una gran incoherencia con respecto al impuesto a la renta para las sociedades, ya que se mantiene proporcional.
7. El impuesto al valor agregado, al ser un impuesto indirecto, el principio de progresividad, es inaplicable. Lo único que se diferencia, son aquellos productos gravados con tarifa 0% y tarifa 12% de acuerdo a diferentes valoraciones como: el nivel de consumo, si son o no productos de la canasta básica, entre otros factores.
8. El impuesto a los consumos especiales, al ser un tributo que plantea tintes distintos con respecto a cada producto, no es susceptible de un análisis generalizado. Sin embargo, consideramos que la voluntad legislativa ha sido

convertir al ICE, en un impuesto progresivo. Lo podemos ver claramente reflejado en el ICE a los vehículos. En la actualidad el valor del impuesto se establece de una manera progresiva dependiendo del valor del bien mueble, mientras que en el pasado, era un tributo proporcional, ya que establecía que el valor a pagar era del 5% del monto del valor del bien.

9. El mecanismo de cobro del impuesto a las herencias en el Ecuador, lo sitúa como un impuesto directo, ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que los bienes transmitidos han significado para el heredero. Del mismo modo que el ICE, el impuesto a las herencias se ha convertido en un impuesto progresivo, cuando era un tributo proporcional. En la actualidad este impuesto grava, mediante una tabla progresiva, al valor de la porción recibida por el heredero.
10. Con respecto a las tasas es necesario hacer varias precisiones. La Ley Orgánica de Régimen Municipal plantea determinadas exoneraciones como prohibiciones para las mismas, lo que significa que hace alguna diferenciación con respecto el servicio que presta. Partiendo de esta primicia, sostenemos que el factible instaurar un sistema progresivo en determinados ámbitos muy puntuales, siguiendo ejemplos claros que ya se presentan en la actualidad como proyectos como el de Tarifa de la Dignidad. Sin embargo, lo más importante será el hecho de que se establezcan mecanismos claros, transparentes pero sobretodo no discriminatorios para instaurar un sistema progresivo en el cobro de determinadas tasas.
11. En las contribuciones especiales, la legislación actual dificulta el hecho de establecer un sistema progresivo para su cobro. De todos modos, sostenemos que es a partir de las facilidades y plazos de pago donde se puede hacer alguna distinción a favor de aquellos contribuyentes con menor capacidad contributiva. Sin embargo, creemos que es posible reformar la normativa respectiva para que de una forma clara y no discriminatoria se puedan plantear mecanismos progresivos para que aquellas personas, cuyos inmuebles demuestren una mayor capacidad contributiva, puedan colaborar con los gastos de obras que sirven a sectores económicamente menos favorecidos.

12. Lo más importante de haber incluido a la progresividad como principio rector del sistema tributario es el ánimo que proyecta en busca de una sociedad más equitativa, con diferencias económicas menores y un real y eficaz mecanismo de redistribución de la riqueza, que parte en el cobro de tributos de forma progresiva pero no termina ahí. Si el gasto e inversión, no se ve direccionado hacia los sectores menos favorecidos y servicios o bienes socialmente meritorios, el principio de progresividad no cumplirá su verdadero objetivo.

RECOMENDACIONES

- En primer lugar, recomendamos a los poderes tanto ejecutivo como legislativo del Ecuador, adecuar la legislación nacional conforme al principio de progresividad instaurado en la Constitución Política de la Republica, ya que como pudimos observar durante varios aspectos de la investigación, existen mecanismos capaces de viabilizar, potenciar y profundizar la progresividad como principio del sistema tributario nacional.
- En estricto cumplimiento de la norma constitucional, exhortamos a los poderes ejecutivo y legislativo a priorizar los impuestos directos y progresivos, para que sean éstos los que representen la mayor cantidad de ingresos para el fisco frente a los indirectos, proporcionales y regresivos. De la misma manera, creemos que es fundamental el hecho de disminuir al máximo las posibilidades distorcionadoras dentro del sistema y cada tributo, como implantar mecanismos eficaces, simples, sencillos, transparentes y equitativos para la tributación en pro del administrado como de la Administración.
- Del mismo modo instamos al gobierno central, en estricto cumplimiento al principio constitucional y sus alcances, a efectuar el gasto público conforme manda el principio de progresividad; de una manera transparente y con visión social, procurando la equidad, el bien común, pero sobretodo, encaminado a satisfacer aquellas necesidades básicas por las cuales nuestra población aún espera.
- Recomendamos a los gobiernos seccionales adaptar su normativa conforme el principio constitucional para que los tributos locales estén conforme al claro mandato de la Carta Magna. Creemos que es fundamental el hecho de elaborar y aprobar una nueva Ley Orgánica de Régimen Municipal donde se planteen sistemas particulares y especializados para cada región autónoma o inclusive para cada provincia, donde se vean plasmadas las necesidades y realidades de cada una de ellas, que sabemos son muy diferentes.
- Finalmente, es necesario que se tomen las medidas adecuadas para que la ciudadanía en general se concientice sobre la importancia de tributar de acuerdo

a su capacidad contributiva ya que sólo así se podrá avanzar hacia un país más justo, equitativo y con menores diferencias económicas.

BIBLIOGRAFIA

AUCAR MERCHAN, OLGA MARÍA y SUBÍAPINTO, PAULA, *Interpretación tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley*, Editorial Edino, Guayaquil 2008.

ALTAMIRANO, FABIÁN, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, Revista Novedades Jurídicas, Número 31, Ediciones Legales, Quito, Enero 2009.

ÁVALOS DÍAZ, SOFÍA, *La inconstitucionalidad por omisión legislativa*, disponible en: <http://www.scjn.gob.mx/NR/rdonlyres/24BFB42E-9BB8-4C16-B65CD8D883CCD1F4/0/licSofiaVerónicaÁvalosDíaz.pdf>, agosto 1999, consultado el 27 de abril 2009.

BARONE ENRICO, *Principi di economia finanziaria*, Broché, Bologna, 1937.

BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era ed., Legis, Bogotá, 1999.

BAZÁN, VÍCTOR, “Un sendero que merece ser transitado: el control de la inconstitucionalidad omisiva”, en: *Desafíos del control constitucional*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996.

BERLIRI, ANTONIO, *Los impuestos*, Salvat Editores S.A., Barcelona, 1975.

BERLIRI, ANTONIO, *Principi di diritto tributario*, vol. II, t. I, Milano, 1957.

BERNAL C., FERNANDO, *Poder y crisis institucional en el campo colombiano*, TM Editores, Bogotá, 1998.

BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Derecho Constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1996.

DROMI, ROBERTO, *Derecho Administrativo*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998.

DUGUIT, LEON, *Traité de droit administrative*, Dott A. Giuffré, Paris, 1986.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid 1994.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *La Equidad y la Proporcionalidad como bases del Impuesto en Estudios Financieros*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires 1999.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero Tomo I*, La Ley. Buenos Aires 2004.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.

GONZÁLEZ G., EUSEBIO, *La Interpretación del significado económico de las normas tributarias: las normas de calificación del hecho imponible, en la interpretación de las normas tributarias*, Ed. Arazandi, Pamplona, 1997.

HEREDIA, MÓNICA, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

HERNÁNDEZ VALLE, RUBÉN, *Derecho Procesal Constitucional*, Editorial Juricentro, Costa Rica, 1995.

JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1996.

JARACH, DINO, *Curso superior de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994.

JARAMILLO VEGA, JORGE E, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008.

JARAMILLO VEGA, EUGENIO ARMANDO, *Sinceramiento Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008.

KENDRICK, AMMAN, *The ability to Pay. Theory of Taxation*, American Economic Review, Washington D. C. 1939.

KIRCHHOF, PAUL, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, en Garantías Constitucionales del Contribuyente, Tirant lo blanch, Valencia, 1998.

LECCISOTTI, MARIO, *Lezioni di scienza delle finanze*, Giappichelli, Milan, 1995.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, ERNESTO, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, ERNESTO, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, Edersa, Madrid, 1980.

LEWIN FIGUEROA, ALFREDO, *Principios Constitucionales el Derecho Tributario*, Ed. U. de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002.

LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Alfa, Buenos Aires, 1956.

LOZANO RODRÍGUEZ, ELEONORA, *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008.

LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria. Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

MARTÍN, JOSÉ MARÍA, *Derecho Tributario Argentino*, Ed. Cima, Buenos Aires, 1980.

MEMORIAS DE LAS XXIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, *Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.

MORENO PADILLA, JAVIER, *El principio de Igualdad en el Derecho Tributario*, Instituto Cultural Domecq, México, 1984.

MONROY CABRA, MARCO GERARDO, *La Interpretación Constitucional*, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 2002.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, coordinadora: Aimeé Figueroa, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2004.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, “El sistema Tributario Municipal en el Ecuador”, en: *Memorias I Jornadas Bolivarianas de Derecho Tributario*, Superintendencia Tributaria, La Paz, 2008.

MORÓN, JUAN CARLOS, *La omisión legislativa inconstitucional y su tratamiento jurídico*, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, Número 1, Lima, 1999.

MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, Temis, Bogotá, 2001.

PATIÑO LEDESMA, RODRIGO, *Sistema tributario ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Editorial UTPL, Loja, 2004.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUÍS, *Curso de Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUÍS, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, Editorial TEMIS S.A., Bogotá, 2000.

PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Editorial Temis S.A., Bogotá, 1998.

QUIÑONES L., ALMA BEATRIZ, *Los principios tributarios en la jurisprudencia de la corte constitucional*, Editorial IIDH, San José, 2003.

RAIMONDI, CARLOS, *El impuesto a las ganancias*, Depalma, Buenos Aires, 2000.

RAMÍREZ CARDONA, ALEJANDRO, *Sistema de la hacienda pública*, Editorial Temis, Bogotá, 1980.

RANGEL HERNÁNDEZ, LAURA, L., *La acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en la constitución mexicana*, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/cconst/cont/rd7.pdf>, Enero 2008, consultado el 27 de Abril 2009.

RIVERO, SILVIA SUSANA, *Impuesto al valor agregado*, Depalma, Buenos Aires, 2000.

SARZOSA JÁTIVA, PABLO, El control de la constitucionalidad de las omisiones legislativas como estrategia hacia la justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales, Centro de Publicaciones PUCE, Quito, 2003.

SACCONE, MARIO AUGUSTO, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

SPISSO, RODOLFO R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991.

TABOADA, PALAO, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en obra conjunta Homenaje a D. Federico de Castro, Editorial Edersa vol. III, Madrid, 2001.

TOSCANO SORIA, LUÍS, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

TARSITANO, ALBERTO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editora Depalma, Buenos Aires, 2005.

TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE, “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, Inédito, Quito, 2008.

TRUJILLO, JULIO CÉSAR, *Teoría del Estado en el Ecuador*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

SMITH, ADAM, *Investigación de la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones*, Bosch, Barcelona, 1955.

UCKMAR, VICTOR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2002.

VANOSSI, JORGE, *Aportes para una reforma constitucional argentina*, Poder Político n. 8, Buenos Aires, 1970.

VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Curso de Derecho Tributario*, Amalio Fernández, Montevideo, 1970.

VILLEGAS, HÉCTOR., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires 2003.