

Universidad San Francisco de Quito

Colegio de Jurisprudencia

Criterios para la creación de un impuesto al patrimonio en Ecuador

Nicole Anahy Herrera Luna

Jurisprudencia

Trabajo de titulación de carrera presentado como requisito para la obtención de título de
abogada

Quito, 23 de noviembre de 2023

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Nicole Anahy Herrera Luna

Código: 00212707

Cédula de identidad: 1003586920

Lugar y Fecha: Quito, 23 de noviembre de 2023

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017). Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017). Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

Criterios para la creación de un impuesto al patrimonio en Ecuador¹

Criteria for the creation of a wealth tax in Ecuador

Nicole Anahy Herrera Luna²

aherrera@loginetgroup.ec

RESUMEN

El incremento en la desigualdad económica, sumado a los fuertes déficits fiscales, ha llevado a varias jurisdicciones a considerar introducir impuestos al patrimonio, ya sea de forma permanente o temporal, con el fin de consolidar sistemas tributarios más progresivos. En el Ecuador, no existe un impuesto al patrimonio. Sin embargo, hay una pluralidad de tributos sobre los activos de las personas que al final del día gravan elementos de su patrimonio. Aquello no solamente puede derivar en situaciones de doble imposición, sino que además no favorece los principios de simplicidad y eficiencia del derecho tributario y genera que el régimen sea extremadamente complejo. Esta investigación analizará la posibilidad de unificar los impuestos que gravan elementos del patrimonio, eliminando una pluralidad de impuestos municipales y nacionales, con miras a promover la eficacia y simplificación tributaria, sin generar desincentivos a la inversión.

PALABRAS CLAVE

Impuesto al patrimonio, constitucionalidad, principios de derecho tributario, doble imposición.

ABSTRACT

The increase in economic inequality, coupled with large fiscal deficits, has led several jurisdictions around the world to consider introducing wealth taxes, either permanently or temporarily, in order to consolidate more progressive tax systems. In Ecuador there is a plurality of taxes on the assets of individuals that tax different elements of wealth, but there is no specific tax on wealth, even resulting in double taxation. The current regime does not favor the principles of simplicity and efficiency of tax law, this not only contravenes constitutional norms, but in general causes the regime to be extremely complex. Therefore, the research will analyze the possibility of unifying the taxes levied on wealth, eliminating municipal and national taxes to promote tax.

KEY WORDS

Wealth tax, constitutionality, tax law principles, double taxation.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1.INTRODUCCIÓN. - 2. ESTADO DEL ARTE. - 3. MARCO TEÓRICO. - 4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL. - 5. ¿QUÉ ES UN IMPUESTO AL PATRIMONIO? 6-. CONSIDERACIONES DE CONTAR CON UN IMPUESTO AL PATRIMONIO 7.- LOS IMPUESTOS EN EL ECUADOR 8.- CASOS QUE EVIDENCIA LAS DEFICIENCIAS DEL SISTEMA ACTUAL 9.- TENSIONES ENTRE EL RÉGIMEN ACTUAL Y LOS DISTINTOS PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO: LA EFICIENCIA Y SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA. 10.- POSIBILIDAD DE CREAR UN IMPUESTO AL PATRIMONIO EN EL ECUADOR 11.- CONCLSLUCIONES

Criterios para la creación de un impuesto al patrimonio en Ecuador dirigido a personas naturales y jurídicas

1. Introducción

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el Código Orgánico de Organización, Autonomía y Descentralización (COOTAD) consagran una serie de impuestos nacionales y municipales que gravan distintos componentes patrimonio de los sujetos pasivos.

El trabajo se centrará en analizar la posibilidad de unificar los impuestos que gravan a distintos elementos del patrimonio en el Ecuador, lo que podría promover la eficiencia y simplificación tributaria, sin que esta unificación implique una mayor carga tributaria para no desincentivar la inversión en el país.

La pluralidad de tributos sobre los activos deriva en escenarios de doble imposición y el régimen actual no favorece los principios de simplicidad administrativa, eficiencia, progresividad y equidad. Esto no solamente contraría normas de rango constitucional que consagran dichos principios, sino que en general causa que el régimen sea extremadamente complejo.

En el desarrollo del trabajo se responderá a la pregunta; ¿por qué crear un impuesto al patrimonio en el Ecuador puede evitar la doble imposición nacional y fortalecer los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, progresividad y equidad?

A lo largo de las secciones generales que contendrá este trabajo se aspira a: 1) establecer una definición de “impuesto al patrimonio”; 2) analizar si hay un impuesto al patrimonio en el Ecuador; 3) realizar una breve descripción sobre los tributos nacionales y municipales que existen en el Ecuador; 4) explorar la posibilidad de crear un impuesto al patrimonio en el Ecuador; 5) distinguir si sería compatible con los principios de derecho tributario y si sería constitucional; y, finalmente, 6) elaborar una propuesta de implementación de un impuesto al patrimonio para personas jurídicas y naturales en el Ecuador.

Se trata de una investigación desde una perspectiva histórico-jurídica, que tomará como punto de referencia los parámetros establecidos en la jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador, para establecer los principios que ha desarrollado en materia

tributaria y que deben regir al régimen tributario y los casos que derivan que doble imposición. Por lo que, el estudio tendrá un enfoque de análisis jurídico comparado, e intentará hacerlo desde una perspectiva exegética; para comprender lo que abarca patrimonio, dogmático jurídico para definir los tributos que gravan al patrimonio en el Ecuador y métodos de carácter fisiológico para entender a los principios de rango constitucional.

2. Estado del Arte

Esta sección emprende una revisión de la literatura del régimen del impuesto al patrimonio; focalizando en su conceptualización, parámetros para su creación en la normativa ecuatoriana y tensiones que busca combatir frente al régimen tributario actual. De esta manera, se obtendrá cimientos unificados sobre los argumentos doctrinarios más fundamentales referentes al tema de investigación.

¿Qué se debe gravar a través de un impuesto al patrimonio? La interrogante de la determinación de la base imponible ha cobrado importancia en la política tributaria, debido a una discusión sobre tributos que gravan a la riqueza deberían ser reemplazados por un impuesto al patrimonio, o si en su defecto podrían ser dos categorías de impuestos que coexistan con el impuesto a la renta.

De acuerdo con la definición estándar de Murphy y Nagel, el ingreso comprende el consumo más el aumento de riqueza. Sin embargo, el debate se resume en el tratamiento fiscal apropiado del capital, direccionado a la eficiencia de los sistemas tributarios.³ Murphy y Nagel han argumentado que un impuesto al patrimonio es más simple que un impuesto a la renta o tributos que gravan el patrimonio y por esa razón impone menores costos administrativos a los individuos, las empresas y a la administración recaudadora de tributos.⁴

En el diseño tributario en general, y en el de los impuestos al patrimonio en particular, es en extremo relevante la noción de la equidad. En la concepción tradicional, se concibe a la equidad como un estándar para evaluar las diferencias en el tratamiento fiscal de las personas.⁵

³ Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, (Nueva York: Editorial Oxford Academic, 2002), 96.

⁴ *Id.*, 97.

⁵ *Id.*, 12.

Agregando a lo anterior, O' Donovan ampara que la justicia está basada en un factor intergeneracional, este argumento ha avanzado en favor de gravar mejor la riqueza, ya sea a través de impuestos a la riqueza u otros medios⁶. Las desigualdades de riqueza no son inherentemente inequitativas, aunque un impuesto a la riqueza recurrente caería desproporcionadamente sobre los hombros de los mayores contribuyentes, no necesariamente alteraría la distribución de los recursos entre las cohortes generacionales, suponiendo que los más jóvenes más pobres de hoy, pasen a convertirse en las personas mayores más ricas de mañana, ambas generaciones se verán afectadas por el impuesto a su vez.⁷

Por su parte, Jorratt mantiene que la finalidad del impuesto al patrimonio o a la propiedad es perfeccionar la equidad tributaria, que la traduce en “equidad vertical”, es decir, que los contribuyentes con mayor suficiencia contributiva abonen correspondientemente más impuestos. Siendo así, un impuesto a la propiedad progresivo facilita por parte del sujeto activo cobrar con justicia, reestableciendo dicha “equidad vertical”.⁸

En lo referente a las disposiciones constitucionales sobre la permisibilidad de gravar con un impuesto al patrimonio en el Ecuador, Naranjo defiende que la Constitución ecuatoriana no solo lo permite, sino lo exige. Sostiene su postura en tres argumentos sólidos: 1) la Constitución enuncia como objetivo del régimen fiscal la redistribución; 2) el sistema tributario debe orientarse en base al principio de capacidad contributiva; y 3) la Constitución consagra un extenso listado de derechos positivos que requieren financiamiento.⁹

3. Marco Teórico

En este trabajo se describe la teoría de la equivalencia, la cual defiende dos puntos; que el Estado puede sustentar el gasto público mediante el cobro de tributos o entrar en apalancamiento. Sin embargo, al emitir deuda, ese valor debe pagarse en algún momento y el Estado va a optar por elevar el valor de los tributos para saldar la deuda. Por lo que, una frase explica perfectamente la situación de los contribuyentes; “la elección es entre pagar

⁶ Nick O'Donovan, “One-off wealth taxes: theory and evidence”, *Editorial 42 FISCAL STUDIES* (2021), 572.

⁷ Nick O'Donovan, “One-off wealth taxes: theory and evidence”, 572.

⁸ Michel Jorratt, *Impuestos sobre el patrimonio neto en América Latina*, (Santiago: Editorial Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Documentos y Publicaciones, 2021), 35.

⁹ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, *pendiente de publicación*, (escrito en 2021), 18-19.

impuestos hoy o pagar impuestos mañana”¹⁰. Pero ¿cómo llegar la decisión de quién debe pagar esos impuestos y cual sería un porcentaje “justo”?

Esto nos lleva a introducir el concepto de “justicia redistributiva”, que según Murphy y Nagel se centra en la situación de las personas. Sostienen que el bienestar es importante y que ciertos tipos de desigualdad en su distribución son indeseables. Aunque algunos componentes del bienestar pueden medirse directamente, muchos deben adivinarse midiendo los medios para su consecución—medios como la renta, el consumo y el patrimonio.¹¹

Adam Smith propuso la teoría de la tributación óptima en la que examinó la obligación del ciudadano respecto al pago del tributo y concluyó que observa a la legitimidad de la entidad que crea el tributo, necesitando que el Estado central cumpla cuatro circunstancias para no mermar esa legitimidad. Entre las circunstancias se encuentran; principios de equidad, certeza, conveniencia y eficiencia. La conveniencia se refiere a la facilidad de cumplimiento para los contribuyentes: ¿cuán sencillo es el proceso para recaudar o pagar impuestos en el Ecuador? Es un proceso muy complejo.

Abordando otra cuestión, la eficiencia se refiere a la recaudación de impuestos: en esencia, la administración de la recaudación de impuestos no debe afectar negativamente a la asignación y utilización de recursos en la economía, y desde luego no debe costar más que los propios impuestos. Ambos principios se verían reforzados por la unificación de los impuestos municipales que gravan al patrimonio para pagar en un solo momento a quienes ya están pagando en muchos momentos.¹²

No es simple medir la capacidad contributiva, generalmente se utilizan tres parámetros: el consumo, la renta y el patrimonio. Todos con un impuesto respectivamente; impuesto al valor agregado, impuesto a la renta e impuesto al patrimonio neto.¹³ De ahí la importancia de crear un impuesto al patrimonio para medir correctamente la capacidad contributiva de las personas sujetas al pago del tributo.

¹⁰ RICARDO, David. Brújula económica. blogspot Teoría de la equivalencia. {base de datos en línea}. {consultado 12 sep. 2023}. Disponible en: <http://brujulaeconomica.blogspot.com/2009/08/viiiireflexiones.html>

¹¹ (Murphy y Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* 2002)

¹² *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Adam Smith, 1776.

¹³ M. Jorratt, “Impuestos sobre el patrimonio neto en América Latina”, serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 218 (LC/TS.2021/117), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

Respecto a los principios del régimen tributario, que regirían a un eventual impuesto al patrimonio en el Ecuador, Troya y Simone definen el concepto de “principio” como lineamiento establecido en la Constitución que debe cumplirse en materia tributaria.¹⁴ Los que se van a tratar en la presente investigación son; eficiencia, simplicidad administrativa, equidad y capacidad contributiva.

Siendo así, la importancia de observar tales principios ya no tiene como única finalidad solventar el gasto público, sino cumplir otros fines extrafiscales como; una redistribución de recursos óptima, facilidad en la administración de tributos, tratamiento exacto para personas que se encuentran en la misma situación y que los tributos graven manifestaciones verdaderas de la capacidad contributiva.

4. MARCO NORMATIVO

4.1. Normativa nacional y jurisprudencia relevante

En esta sección se anunciará el camino legal y jurisprudencial que tomará la investigación respecto al estudio del impuesto al patrimonio. De esta manera, se abarcará normativa nacional de los tributos existentes en el régimen ecuatoriano que gravan al patrimonio. Igualmente, se estudiará la jurisprudencia que tiene como efecto conocer la problemática del régimen tributario ecuatoriano.

Los principios de derecho tributario al tener rango constitucional están consagrados en la Constitución de la República del Ecuador (CRE). Este cuerpo configura disposiciones constitucionales sustanciales sobre el régimen tributario, en su artículo 300¹⁵ enuncia cómo deben verse los tributos y su obligatoriedad para asegurar los objetos del sistema económico, específicamente la distribución equitativa de riqueza.

Desde una perspectiva nacional, se analizará el Código Tributario (CT), la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) para desarrollar todos los impuestos nacionales que gravan al patrimonio en el Ecuador. Desde el ámbito municipal, será objeto de estudio el Código Orgánico Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) con el objetivo de exponer los tributos municipales que

¹⁴ José Vicente Troya y Carmen Simone, “Manual de Derecho Tributario”, (Quito: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 98.

¹⁵ Constitución de la República del Ecuador, [CRE], R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. N/D de 25 de enero de 2021.

gravan a la riqueza en el Ecuador. Adicionalmente, se estudiarán resoluciones y ordenanzas emitidas por autoridades nacionales referentes a los impuestos que gravan el patrimonio de personas naturales y jurídicas.

Empero, se tomará en consideración la exégesis del caso N°.101-20-IN¹⁶ (en adelante, “Caso DirecTV”). Esta línea jurisprudencial permite reconocer la existencia de la ineficiencia del sistema tributario.

Por último, se estudiará la sentencia No. 251-2019¹⁷ de la Corte Nacional de Justicia, dónde se determinará el concepto de patrimonio bajo la legislación ecuatoriana. Además, se analizarán las sentencias de la Corte Constitucional; 65-17-IN/21¹⁸ y 110-21-IN/22¹⁹, para demostrar la importancia del cumplimiento de los principios que rigen al régimen tributario.

5. ¿Qué es un impuesto al patrimonio?

El RLRTI referente a la declaración patrimonial²⁰, define al patrimonio en su artículo 69 cómo la “diferencia entre el total de activos y el total de pasivos”²¹. En la sentencia No.206-2010 expedida por la Corte Nacional de Justicia²², se lleva a cabo el debate del concepto de “patrimonio” de manera general. En tal veredicto se conceptualizó al patrimonio como una disminución del activo, restando el pasivo de la empresa o persona natural.

¹⁶ Corte Constitucional del Ecuador (2019). Sentencia No. 0623-19-EP. Sentencia de 05 de septiembre de 2019.

¹⁷ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (2010). Sentencia No. 251-2019. Sentencia de 26 de julio de 2010.

¹⁸ Registro Oficial Edición Constitucional, 2021-06-28. INCONSTITUCIONALIDAD DE ORDENANZA PARA INFRAESTRUCTURA SERVICIO SMA. Recuperado de <https://zone.lexis.com.ec>.

¹⁹ Registro Oficial Edición Constitucional, 2023-01-11. INCONSTITUCIONALIDAD, LEY DE DESARROLLO ECONÓMICO TRAS COVID-19. Recuperado de <https://zone.lexis.com.ec>.

²⁰ La obligación de presentar la Declaración Patrimonial (DP), arraigada en Ecuador desde el 29 de diciembre de 2007, se instauró con la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Este marco legal supuso un hito trascendental al establecer la necesidad de que los ciudadanos declaren sus bienes, propiedades y activos, ofreciendo una panorámica transparente sobre su situación patrimonial. Este requisito afecta a las personas naturales cuyo valor total de activos exceda el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta, sin que esto implique el pago de un impuesto adicional. La DP, como herramienta jurídica, tiene como propósito fomentar la equidad tributaria y la rendición de cuentas, fomentando un mayor control y transparencia en las actividades financieras de los contribuyentes en el país.

²¹ Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI (RLRTI), 209, 8 de junio de 2010.

²² Causa No. 251-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 22 de julio de 2010, párr. 2.

Desde otro punto de vista, es posible conceptualizar al patrimonio desde una posición jurídica. Según Parraguez, el patrimonio es el “conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables económicamente, en sus diferentes versiones [...]”²³.

El impuesto al patrimonio posee como base imponible la estimación del patrimonio de los contribuyentes. Cabe mencionar que en la teoría de la tributación hay dos factores que se cavilan para concluir cuánto debe contribuir la persona; la ganancia y la capacidad contributiva. De acuerdo con la ganancia, se concluye que la persona debe contribuir de acuerdo a los beneficios que le proporciona el Estado. Según la capacidad contributiva, la persona a mayor capacidad de pago mayor incidencia tributaria, sin importar los beneficios que reciba del Estado.²⁴

A pesar de que la capacidad contributiva no este expresamente consagrado en la CRE, la sentencia No. 65-17-IN de la Corte Constitucional, expresa que es un principio de la derivación de otros de rango constitucional, como el principio de equidad y el principio de progresividad. Además, los doctrinarios han considerado que “es un principio que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad”²⁵.

La capacidad contributiva es un principio de derecho tributario que implica que los tributos deben gravar verdaderas manifestaciones de la capacidad de contribuir de los sujetos pasivos. Sin embargo, no es fácil medir la capacidad contributiva de las personas naturales, cotidianamente se acude a tres señalizadores; el consumo, la renta y el patrimonio. Esto conduce a la creación de impuestos que graven cada hecho respectivamente, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto al Patrimonio (IP).²⁶

Siendo así, ¿qué se debe gravar en un impuesto al patrimonio? De acuerdo a la investigación realizada por María Gracia Naranjo, existen dos formas de gravar al patrimonio; 1) a través de un impuesto anual al patrimonio neto o, 2) a través de un impuesto a la riqueza que se trasmite al momento de fallecer o donaciones.²⁷ En este trabajo me voy a referir al primer

²³ Luis Parraguez, *El régimen jurídico de los bienes* (Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2016), 115.

²⁴ M. Jorratt, *Impuestos sobre el patrimonio neto en América Latina*, 21.

²⁵ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, 129.

²⁶ M. Jorratt, *Impuestos sobre el patrimonio neto en América Latina*, 21-22.

²⁷ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, 4.

método, supuesto que es necesario definir “impuestos al patrimonio” como aquellos por los que una medida de la riqueza de un contribuyente sirve como base imponible separada.²⁸ Esto en virtud de que la segunda forma de imposición ya está contemplada en el ordenamiento ecuatoriano, a través del impuesto a las herencias y legados²⁹.

Un impuesto al patrimonio podría gravar incluso los activos que no generan réditos monetarios, pero que “podrían” ser un reflejo de la capacidad contributiva. Por consiguiente, su base imponible es la tenencia de riqueza en lugar de la transferencia de riqueza, como ocurre en el caso de las donaciones.³⁰

6. Consideraciones de contar con un impuesto al patrimonio

Desde hace mucho tiempo se reconoce que la política fiscal tradicionalmente ha dado importancia en la equidad. La tarea del legislador es idear un esquema que tenga en cuenta la justicia. Aunque la teoría económica estipulada por Murphy y Nagel proporciona información esencial sobre los factores de eficiencia y justicia³¹, pero presenta retos al momento de su implementación práctica.

La mayor parte de la doctrina está de acuerdo en que los tributos deben tratar a los contribuyentes de manera equitativa, pero no están de acuerdo sobre qué se considera “trato equitativo”. Es una práctica habitual dirigir a distinguir entre equidad vertical y horizontal.

6.1 Igualdad vertical: principio de progresividad

La equidad vertical es lo que exige la justicia en el tratamiento fiscal de los contribuyentes en diferentes niveles de riqueza e ingresos, cualquiera que sea la base imponible.³² La equidad vertical es analíticamente la más fundamental, ya que, la igualdad de ingresos adquiere importancia a efectos de políticas tributarias, sólo si creemos que las personas con diferentes niveles de ingresos deberían pagar impuestos de manera diferente.³³

²⁸ Ari Glogower, “A Constitutional Wealth Tax” 118 Michigan Law Review 720, 2020.

²⁹ Art.- Ingresos gravados y deducciones provenientes de herencias legados y donaciones.- Los ingresos gravados provenientes de herencias legados y donaciones están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones [...]. Artículo innumerado siguiente del 36, LRTI.

³⁰ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, 4.

³¹ Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 12.

³² *Id.*, 13.

³³ Musgrave, R.A., *The Theory of Public Finance*, *Open Journal of Social Sciences*, Vol.3 No.11 (1959), 160.

Por ende, cabe la interrogante, ¿cuáles son las diferencias relevantes entre los contribuyentes que justifican cargas impositivas diferenciadas? No existe una cuestión separada de la distribución justa de las cargas tributarias, distinta de la cuestión de si el gobierno considera el reparto equitativo de las cargas fiscales. Para un principio de equidad vertical, la cuestión ha sido asegurar la justicia distributiva.

Una diferencia entre los contribuyentes que es relevante es ¿cuánto se benefician de los servicios gubernamentales? Muchos se dirigen a la idea de que equidad en la tributación requiere que los sujetos pasivos contribuyan en proporción al beneficio que obtienen de ellos. Hay Estados donde los ciudadanos pagan los impuestos sin rencor porque están siendo destinados de manera eficiente. Entonces hay que preguntarnos si estamos en contra de la idea de que el Estado cobre impuestos, o que el Estado no use el valor de los impuestos de manera eficiente, relacionado con un principio fundamental de la tributación *no taxation without representation*³⁴.

Asentadas las ideas de que la tributación debe representar a los contribuyentes y que estos deben contribuir en proporción a lo que reciban de beneficio, es importante, cuestionarnos sí; ¿un impuesto al patrimonio sería proporcional al beneficio que recibe el sujeto pasivo del Estado y ese, los representa?

No es una pregunta fácil de responder, pero siguiendo la línea, no existe beneficio proporcional del sujeto pasivo con el Estado al cobrar un impuesto al patrimonio, debido a que, la base imponible para cobrar ese impuesto es la diferencia entre la resta de los activos y pasivos del contribuyente. Si lo vemos de ese lado, se puede pensar que al contribuyente se le está quitando algo de su propiedad, tal como lo dijo Bill Murray: *the best way to teach your kids about taxes is by eating 30% of their ice cream*³⁵.

Otra manera de observar a la equidad vertical, es verla como un sinónimo del principio de progresividad manifestado en el artículo 300 de la CRE. Tiene que ver con que, al momento de tributar se debe hacer en función de la capacidad contributiva. La Corte Constitucional (CC) en la sentencia no. 110-21-IN/22 dice que el principio significa gravar la riqueza conforme se va incrementando³⁶.

³⁴ Patrick Henry, 1765.

³⁵ Bill Murray, *The best way to teach your kids about taxes is by eating 30 percent of their ice cream*, (Texas: Independently published, 2020), 10.

³⁶ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, 13, párr. 45.

Sobre este principio, la CC ha aceptado que la capacidad contributiva es un principio que rige en el Ecuador, aunque no esté expresamente previsto en la Constitución, por ser una derivación del principio de progresividad y equidad³⁷. De igual manera, Troya y Lasso manifiestan que la capacidad contributiva “es un principio que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad”.³⁸

El concepto de capacidad de pago es vago y ha sido interpretado de diferentes maneras. Una ambigüedad inicial es ésta; ¿significa la capacidad de pago de las personas para pagar impuestos en virtud de su situación económica real, dada las decisiones que han tomado, sus ingresos y acumular riqueza? O ¿significa la capacidad de pago dada las opciones que podrían tomar y los posibles ingresos más altos y riqueza, que, por lo tanto, tienen la capacidad de ganar?³⁹.

Hemos visto que, si la base imponible de un impuesto al patrimonio es el ingreso real, sus activos netos restado los pasivos, hay un sentido en el que puede parecer equitativo pedir más impuestos a quienes tienen más ingresos: aquellos que tienen más dinero están en mejores condiciones de pagar.⁴⁰

No hay una respuesta predeterminada a la pregunta de qué sistema de tributación de un impuesto al patrimonio es correcto. No hay un método de distribución supuestamente justo, cuyas desviaciones requieran una justificación especial. El mercado tiene muchas virtudes, pero no nos exime de la tarea de llegar a un acuerdo con los valores reales en juego en la política fiscal y la teoría de la justicia distributiva.

6.2 Igualdad horizontal: principio de equidad

La etiqueta “igualdad horizontal” establece una conclusión normativa: las personas con los mismos ingresos deberían pagar la misma cantidad de impuestos. Sin embargo, las dos dimensiones de la equidad tributaria no son realmente distintas.

La equidad horizontal es una implicación lógica de cualquier respuesta tradicional a la cuestión de la igualdad vertical. Si la justicia fiscal se refleja plenamente en un criterio que ordena al gobierno gravar cada nivel de ingreso a una tasa determinada, simplemente se

³⁷ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, 13, párr. 46.

³⁸ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 129.

³⁹ Liam Murphy y Tomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 20.

⁴⁰ Liam Murphy y Tomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 24.

deduce que las personas con los mismos ingresos antes de impuestos deberían pagar la misma tasa.

Concordante con el artículo 300 de la CRE, el principio de equidad implica que el sistema tributario debe dar el mismo tratamiento a las mismas situaciones, no puede contribuir a situaciones inequitativas.

La CC en la sentencia no. 65-17-IN/21, dispone que el principio de equidad “impone al sistema [tributario] el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales”⁴¹. Traducido, a que el objeto de este principio es evitar que se creen situaciones inequitativas.

A manera de reflexión, si asumimos que la distribución antes de impuestos proporciona la base moral a partir de la cual debe comenzar la tributación, es natural pensar que sería injusto que personas con los mismos ingresos o bienestar no pagaran la misma cantidad de impuestos. Una vez que abandonamos la presunción de la importancia moral del mundo antes de impuestos, vemos que el trato diferenciado de personas con los mismos ingresos puede o no estar justificado dependiendo de nuestra teoría general de la justicia.

Sin embargo, esto no quiere decir que en materia de impuestos todo vale, algunas formas de discriminación entre los contribuyentes se consideran injustos incluso si sirven a otros objetivos legítimos. La prohibición de la discriminación a través del sistema tributario no es lo mismo que una prohibición general de gravar de forma diferente a quienes ganan lo mismo.

7. Los impuestos en el Ecuador

7.1. ¿Existe un impuesto al patrimonio en el Ecuador?

En el marco del régimen tributario ecuatoriano, no se encuentra establecido un impuesto al patrimonio permanente. A lo largo del tiempo, se han promulgado diversas leyes que introducen contribuciones sobre el patrimonio con el fin de hacer frente a distintas crisis. Un ejemplo paradigmático se suscitó en 2016 con la implementación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, la cual instauró una contribución temporal sobre el patrimonio de ciertas personas naturales.

Un episodio más reciente se evidencia en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19, promulgada en 2021. Dicha normativa

⁴¹ Sentencia No. 65-17-IN /21, Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, 12-13, párr. 43.

estableció una contribución temporal sobre el patrimonio dirigida a ciertas personas naturales y jurídicas, con el claro objetivo de hacer frente a las repercusiones económicas y sociales derivadas de la pandemia.

A continuación, se describirán los distintos tributos que gravan permanentemente a distintos componentes del patrimonio, a fin de responder a las preguntas de si ¿es eficaz unificar todos los impuestos que gravan al patrimonio en un impuesto único al patrimonio? O, ¿es posible la creación de un impuesto al patrimonio?

7.2. Breve descripción de impuestos nacionales y municipales vigentes

En el Ecuador existe una variedad de tributos, para efectos de esta investigación me centraré en la clasificación que atiende a la autoridad facultada para cobrar los tributos, está dividida en impuestos municipales y nacionales, siendo su sujeto activo los Gobiernos Autónomos Descentralizados municipales (GADS) y el Servicio de Rentas Internas (SRI).

Para dar un contexto de la carga fiscal de los sujetos pasivos en el Ecuador: El impuesto a la Renta (IR) está regulado en la LRTI y su Reglamento. Según el artículo 1 de la ley mencionada⁴², el objeto del IR es la renta, su hecho generador, por tanto, es la generación de renta en un determinado ejercicio fiscal, no está en la ley, pero es lo que se deduce. De acuerdo con el artículo 3 de la LRTI⁴³, el sujeto activo es el Estado, al ser un impuesto central y no seccional, su administración le corresponde al SRI. En la misma línea, el sujeto pasivo concordante con el artículo 4 de la misma norma⁴⁴, son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades que obtengan ingresos gravados en el Ecuador.

Es menester, aclarar conceptos básicos del IR. ¿Qué es la renta? Es el incremento patrimonial. No es lo mismo que el ingreso porque el contribuyente puede incurrir en costos y gastos para generar el ingreso. Tampoco es lo mismo que el patrimonio porque no grava el estado en el que se encuentra el patrimonio en un determinado momento, sino su incremento en determinado periodo. ¿Cómo se calcula la renta? De acuerdo a la base imponible, a la que, de manera simplificada, se llega a través de la fórmula general: $\text{Ingresos} - \text{gastos (devoluciones} + \text{descuentos} + \text{costos} + \text{gastos)} = \text{base imponible}$.

⁴² Artículo 1, LRTI.

⁴³ Artículo 3, LRTI.

⁴⁴ Artículo 4, LRTI.

Ahora, es pertinente continuar con los tributos municipales, realizaré un breve análisis de los impuestos municipales previstos en el COOTAD:

Primero el impuesto a la propiedad urbana contenido en el artículo 501 y siguientes del COOTAD⁴⁵. Grava el valor de los predios urbano, tiene como sujeto activo al municipio en el que se encuentra el inmueble, por otro lado, el sujeto pasivo es el propietario/s del predio ubicado dentro de los límites de las zonas urbanas. La base imponible es el valor del predio, que hace referencia al avalúo catastral. La tarifa oscila entre un mínimo de 0,25% por mil y un máximo de 5% por mil y lo determina cada municipio.

Siguiendo la misma línea, el impuesto a la propiedad rural definido en el artículo 514 y siguientes del COOTAD⁴⁶, grava el valor de los predios rurales. El sujeto activo es el municipio en el que se encuentra el inmueble y su sujeto pasivo es el propietario o poseedor de los predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas. La base imponible es el valor del predio, específicamente el valor que consta en el avalúo catastral. La tarifa oscila entre un mínimo de 0,25% por mil y un máximo de 3% por mil, determinado por cada municipio.

El impuesto de alcabalas referido en el artículo 527 y siguientes del COOTAD⁴⁷, grava la adquisición de inmuebles. Su sujeto activo es el municipio en el que se encuentre el inmueble materia de la transferencia. Su sujeto pasivo son los contratantes, en caso de contratos a título oneroso son ambas partes sujetos pasivos, mientras que, si se trata de un contrato a título gratuito, el sujeto pasivo es la persona que recibe el predio. La base imponible es el valor mayor entre el, i) precio contractual o, ii) el avalúo catastral. Su tarifa es del 1% de la base imponible.

El impuesto al 1.5 por mil de los activos totales, contenido en el artículo 552 del COOTAD⁴⁸, grava a los activos totales. Quienes están obligados a llevar contabilidad son los sujetos a pagar el impuesto. El municipio en donde se encuentren los activos es la administración en cargada de recaudar el tributo. La base imponible es el valor de los activos totales del contribuyente. La tarifa, tal y como lo dice su nombre es, 1.5 por mil.

⁴⁵ Artículo 501, COOTAD.

⁴⁶ Artículo 514, COOTAD.

⁴⁷ Artículo 527, COOTAD.

⁴⁸ Artículo 552, COOTAD.

El impuesto a la patente se encuentra en el artículo 546 del COOTAD⁴⁹, es una suerte de permiso para ejercer actividades económicas. El municipio en donde se desarrolla la actividad económica es el sujeto activo. La persona encargada de cancelar el impuesto es quien desarrolla la actividad económica. La base imponible es el patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón respectivo. Entendiéndose como “patrimonio” a la diferencia entre activos menos pasivos. La tarifa oscila entre \$10,00 y \$25.00,00.

El impuesto a la plusvalía contenido en el artículo 556 del COOTAD⁵⁰, grava la utilidad en la venta de inmuebles. El municipio en el se encuentra el inmueble es el encargado de recaudar el impuesto, los que, como dueños de los predios, los vendieren obteniendo utilidad imposible y por consiguiente real; y los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la venta, son los obligados a pagar el impuesto, es decir, la persona que venda. Su base imponible es la utilidad de la venta y su tarifa es el 10% de la utilidad.

El impuesto a los vehículos, conocido como el impuesto al rodaje, contenido en el artículo 538 del COOTAD⁵¹, grava la propiedad de vehículos. El municipio del cantón en el que esté registrado el vehículo es el sujeto activo. El propietario del vehículo es el sujeto pasivo. La base imponible es el avalúo del vehículo y la tarifa oscila entre un mínimo del 5% y máximo de 70% en función del valor del vehículo. Nótese que este impuesto municipal se paga además del impuesto a la propiedad de vehículos motorizados (IPVM), que es un impuesto nacional, la tasa por matriculación (RTV) del cantón en el que se matricule el vehículo, la tasa del servicio público para accidentes de tránsito (SPPAT), la tasa de mantenimiento vial (en el caso de Pichincha, cobrado por la Prefectura de Pichincha) y hasta el 2019 el impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV).

Las últimas reflexiones sobre los impuestos en el Ecuador nos llevan a hacernos las interrogantes; ¿Qué hechos/ situaciones / transacciones están gravadas con impuestos?, ¿existe doble imposición frente a algún hecho/ situación/ transacción? ¿Existe, al menos indirectamente, un impuesto al patrimonio en el Ecuador?

7.3. Breve análisis de las deficiencias del sistema actual

⁴⁹ Artículo 546, COOTAD.

⁵⁰ Artículo 556, COOTAD.

⁵¹ Artículo 538, COOTAD.

La pluralidad de tributos descritos en la sección anterior deriva, a mi criterio, en dos consecuencias negativas: 1) la doble imposición; y, 2) la ineficiencia del sistema.

Es menester empezar dando un contexto de la definición de “doble imposición” y sus implicaciones. La mayor parte de la doctrina alemana considera que la doble imposición existe cuando “el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”⁵². En otras palabras, consiste en “gravar dos veces a la misma persona o la misma cosa por dos o más sujetos activos”⁵³.

Siendo así, para que exista doble imposición deben concurrir tres requisitos; i) identidad en el sujeto gravado, ii) identidad en el hecho imponible y, iii) identidad en el tiempo, además debe haber diversidad en los sujetos activos fiscales, es decir, en las administraciones encargadas de la recaudación de tributos⁵⁴. Según Vizcaíno, la doble imposición se centra en que sea gravada dos veces o más la capacidad contributiva sin dar importancia al *nomen juris* de los tributos⁵⁵.

Una de las pautas de la importancia de la doble tributación parte del informe realizado por la Sociedad de las Naciones y redactado por cuatro economistas (Einaudi, Bruins, Seligman y Stamp) busca analizar el efecto de la doble imposición en las economías locales, tratan un caso hipotético y las consecuencias se derivarían de la doble imposición⁵⁶. Concluyeron que la presencia de este fenómeno implicaría una carga e incluso que disminuiría las rentas y lentificaría la circulación de capitales.

En la misma línea, la doble imposición genera dos problemas principales: i) mayores costos de transacción para el Estado, ya que, al poseer más instancias administrativas recaudadoras de tributos implica más gastos que externalizan a los mismos contribuyentes; e, ii) incremento de presión fiscal a niveles no convenientes, produciendo como consecuencia, desincentivar la inversión⁵⁷.

⁵² Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, (Buenos Aires: Depalma. 2001), 483.

⁵³ SEUGMAN y Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Salamanca: Universidad de Salamanca, 2010, 345.

⁵⁴ Ignacio Cofone, “La Economía de la Doble Imposición Tributaria”, *Dikaion: revista VOL. 20 NUM. 2 - 347-362 - CHÍA, COLOMBIA* (2011), 350.

⁵⁵ Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996, 25.

⁵⁶ Ignacio Cofone, “La Economía de la Doble Imposición Tributaria”, 351.

⁵⁷ J, PAOES e I. GALTES, "Ingeniería fiscal en el procedimiento amistoso del tratado hispano-argentino de doble imposición", *RADT*, 2004.

Es innegable que la multiplicidad de impuestos a nivel nacional y municipal conlleva a una ineficiencia en el sistema fiscal. Esta complejidad tributaria no solo resulta confusa para los contribuyentes, sino que también genera costos administrativos considerables tanto para los ciudadanos como para las autoridades encargadas de la recaudación. Simplificar el sistema impositivo podría mejorar la transparencia y la eficiencia, reduciendo la carga burocrática y permitiendo una gestión más efectiva de los recursos públicos en beneficio de la sociedad en su conjunto.

8. Casos que evidencian las deficiencias del sistema actual

8.1. Caso DirecTV: evidencia de la ineficiencia del sistema

Como antecedente, cabe mencionar que la compañía DirecTV Ecuador Cía. Ltda. (“DirecTV”) interpuso una acción pública de inconstitucionalidad de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza que Reglamenta la Determinación y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el cantón Eloy Alfaro, provincia de Esmeraldas (“la Ordenanza”).

La compañía interpuso la acción porque estaba pagando el impuesto en todos los municipios donde poseía antenas. Su argumentación se fundamenta en que los artículos 1 y 2 de la Ordenanza no toman en cuenta que el COOTAD establece “dos requisitos fundamentales del impuesto: primero es que las compañías deben estar domiciliadas o tener establecimiento en la jurisdicción municipal y el segundo es que la actividad que realizan las compañías sea permanente”. En ese sentido, sostiene que “[l]a Ordenanza pretende cobrar este impuesto a cualquier compañía que tenga alguna actividad económica en el cantón, lo cual desfigura completamente la naturaleza del tributo y lo modifica en su esencia, pues cambia el hecho generador y el sujeto pasivo de este”⁵⁸.

Esto nos lleva a la conclusión de que la compañía DirecTV además de pagar el IR, IVA, ICE, ISD, impuesto a la patente, impuesto al rodaje, entre otras cargas fiscales, paga impuestos por concepto de 1.5 por mil de los activos totales en cada municipio por tener antenas, que no encaja con la definición de “actividad permanente” ni tampoco cumple con el requisito de estar domiciliado en cada cantón donde posee las antenas, cayendo así, en ineficiencia.

El reciente fallo de la CC, que dictaminó la sentencia sobre este caso, enfatizó que el municipio demandado carecía de la facultad legal para realizar el cobro en la situación específica. Este veredicto resalta las ineficiencias sistémicas y la pesada carga que enfrentan

⁵⁸ Caso No. 101-20-IN, Sala de Admisión de la Corte Constitucional del Ecuador, 26 de noviembre de 2020, 2, párr. 6.

los contribuyentes al tener que resolver disputas de este tipo con cada municipio de manera individual. Esta decisión refleja la complejidad y la falta de uniformidad en las prácticas administrativas, destacando la necesidad de una estructura más clara y consistente que proteja los derechos y la equidad para todos los contribuyentes.

8.2. Caso del impuesto al rodaje: evidencia de la doble imposición

En el Ecuador están gravados la propiedad de los vehículos con diferentes normas legales, entre ellas; el impuesto a los Vehículos, administrado por el SRI y, el impuesto sobre los vehículos, controlado por las municipalidades, “administraciones seccionales”, cada una sujeta a una normativa diferente, la LRTI y el COOTAD respectivamente.

A continuación, se desarrolló una tabla donde se establecen las principales diferencias:

Norma	COOTAD	ORDENANZA REFORMATORIA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS
Sujeto activo	Municipio del cantón en el que esté registrado el vehículo/los vehículos.	Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito ⁵⁹ .
Sujeto Pasivo	El propietario del vehículo.	Persona natural o jurídica propietaria de un vehículo, cuyo

⁵⁹ Oficio Nro. GADDMQ-SGCM-2020-3821-O, ORDENANZA REFORMATIVA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, QUE INCOPORA UN CAPÍTULO AL TÍTULO III, DE SU LIBRO III.5 PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS, Concejal Metropolitano GAD DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, Ley de Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, 04 de noviembre de 2020, párr. 2.

		lugar de registro sea el Distrito Metropolitano de Quito ⁶⁰ .
Hecho generador	Ser propietario de un vehículo situado en el lugar donde conste el sujeto activo.	“Propiedad de vehículos, cuyo lugar de registro sea el Distrito Metropolitano de Quito” ⁶¹ .
Base imponible	Avalúo de los vehículos que consten registrados en el Servicio de Rentas internas y en los organismos de tránsito correspondientes ⁶² .	Avalúo de los vehículos que consten registrados en el Servicio de Rentas Internas y en los organismos de tránsito correspondientes ⁶³ .
Tarifa	Oscila entre un mínimo de 5% y máximo el 70% en función del valor del vehículo	Tarifa progresiva hasta \$70 para personas jurídicas y hasta \$330 para personas naturales ⁶⁴ .

⁶⁰ Oficio Nro. GADDMQ-SGCM-2020-3821-O, ORDENANZA REFORMATORIA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, QUE INCOPORA UN CAPÍTULO AL TÍTULO III, DE SU LIBRO III.5 PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS, Concejal Metropolitano GAD DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, Ley de Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, 04 de noviembre de 2020, párr. 3.

⁶¹ Oficio Nro. GADDMQ-SGCM-2020-3821-O, ORDENANZA REFORMATORIA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, QUE INCOPORA UN CAPÍTULO AL TÍTULO III, DE SU LIBRO III.5 PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS, Concejal Metropolitano GAD DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, Ley de Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, 04 de noviembre de 2020, párr. 4.

⁶² Artículo 539, COOTAD.

⁶³ Oficio Nro. GADDMQ-SGCM-2020-3821-O, ORDENANZA REFORMATORIA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, QUE INCOPORA UN CAPÍTULO AL TÍTULO III, DE SU LIBRO III.5 PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS, Concejal Metropolitano GAD DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, Ley de Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, 04 de noviembre de 2020, párr. 5.

⁶⁴ Oficio Nro. GADDMQ-SGCM-2020-3821-O, ORDENANZA REFORMATORIA AL CÓDIGO MUNICIPAL DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, QUE INCOPORA UN CAPÍTULO AL

Como es notable, los dos impuestos están sujetos a una misma base imponible y se puede deducir que se refieren incluso al mismo hecho generador, encajando en la definición de “doble imposición” antes descrita.

9. Tensiones entre el régimen actual y los distintos principios del régimen tributario: la eficiencia y simplicidad administrativa

Dentro de la CRE, no se encuentra una prohibición general que restrinja la posibilidad de establecer dos o más tributos idénticos. Así, el punto clave radica en que, en el ámbito del Derecho constitucional tributario ecuatoriano, si la Carta Magna no prohíbe expresamente la creación de dos o más tributos idénticos, no hay obstáculo para la imposición de dichas exacciones, particularmente en lo que respecta a la invocación del principio de *bis in idem*. A partir de esta premisa, se podría argumentar que, en principio, no existe una prohibición general del *bis in idem* tributario en una perspectiva abstracta en nuestro ordenamiento jurídico. Todo se reduce al análisis detallado de nuestro sistema de competencias, y si el poder constituyente confiere competencia tributaria a un ente específico y este la ejerce dentro de los límites establecidos, resulta irrelevante que exista un par idéntico de dicha exacción, ya sea que sea recaudado por el mismo ente o por otro autorizado para hacerlo⁶⁵. Ahora bien, aunque no exista una prohibición constitucional expresa, la doble imposición podría atentar contra los principios de eficiencia y simplicidad administrativa. El principio de eficiencia tiene dos dimensiones: 1) el Estado debe utilizar sus recursos de la mejor manera posible para recaudar tributos; y, 2) el tributo no debe requerir de demasiados recursos (costos para el contribuyente) para ser cumplido, de lo contrario, aumenta la posibilidad de evasión. Al cobrar diferentes administraciones tributarias dos veces al mismo sujeto pasivo implica que el contribuyente incurra en mayores gastos para poder cumplir con la obligación tributaria, pudiendo tener que hacer dos declaraciones por el mismo concepto y acudir a diferentes autoridades tributarias para cumplir.

TÍTULO III, DE SU LIBRO III.5 PARA REGULAR EL IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS, Concejal Metropolitano GAD DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, Ley de Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, 04 de noviembre de 2020, párr. 6-8.

⁶⁵ José María Lago Montero, *Doble Imposición y Ne Bis In Idem en el Derecho Tributario Brasileño y Español*, (Salamanca: Universidad de Salamanca), 2013, 63.

Por su parte, el principio de simplicidad administrativa igualmente busca impedir que los deberes formales que se imponga a los contribuyentes sean excesivamente gravosos. En otras palabras, los tributos deben ser fáciles de administrar y no se puede tolerar cargas administrativas ineficientes.

La creación de un impuesto sobre el patrimonio, eliminando la duplicidad de tributos sobre conceptos idénticos o similares, magnificaría el cumplimiento del principio, ya que, en lugar de gravar a los contribuyentes en varios momentos, gravaría a los contribuyentes en un solo momento por un hecho generador.

10. Posibilidad de crear un impuesto al patrimonio en el Ecuador

Habiendo evidenciado que el sistema tributario actual presenta notables ineficiencias que obstaculizan el desarrollo económico y generan desigualdades en la recaudación fiscal. Además, la presencia de la doble tributación en varios niveles de gobierno agrega una complejidad innecesaria al sistema tributario. Para abordar estas cuestiones, se propone la evaluación de un impuesto al patrimonio que pueda simplificar el sistema y reducir las ineficiencias.

10.1. ¿Sería constitucional la creación de un impuesto al patrimonio?

Parte de la discusión sobre los impuestos al patrimonio se ha resumido en su constitucionalidad, es decir, su conformidad con las disposiciones constitucionales de cada Estado. Algunas constituciones contienen disposiciones que afectan directa o indirectamente a los tributos que pueden o no imponerse⁶⁶. En esta sección abordaré las limitaciones constitucionales a la imposición de impuesto al patrimonio en el Ecuador.

Como se ha desarrollado anteriormente, el artículo 300 de la CRE contiene los 8 principios que deben regir al sistema fiscal y los objetivos que deben aspirar las políticas tributarias. Por otro lado, la CRE se limita a nombrarlos, por lo que, la CC se ha encargado de definirlos. A continuación, realizaré un breve desarrollo de los principios:

El principio de generalidad implica que las leyes tributarias deben dirigirse a la generalidad de los individuos y, por tanto, no deben dirigirse específicamente a determinados individuos y no a otros en la misma situación⁶⁷.

⁶⁶ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, *Pendiente de publicación*, escrito en 2021.

⁶⁷ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, 10.

El principio de equidad impone al sistema tributario la exigencia de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentran en la misma situación, de manera que pueda afirmarse que es igual para los ciudadanos⁶⁸.

El principio de progresividad pretende que el sistema tributario grave las manifestaciones de capacidad contributiva de los contribuyentes en proporción a su incremento. Se trata, por tanto, de una derivación del principio de equidad, en la medida que el legislador pretende diseñar normas tributarias de forma que aquellos con mayor capacidad contributiva asuman mayores obligaciones tributarias⁶⁹.

El principio de simplicidad administrativa establece que dentro de un sistema fiscal radica en la facilidad y accesibilidad que dicho régimen debe proporcionar. Cuanto más sencillo sea el proceso para que el contribuyente presente sus declaraciones y cumpla con sus obligaciones fiscales, más efectiva será la labor recaudatoria del sistema. La practicidad y la claridad en los procedimientos tributarios no solo benefician a los contribuyentes al reducir la complejidad y los obstáculos administrativos, sino que también optimizan la eficiencia de la recaudación, asegurando un cumplimiento más completo y oportuno de las obligaciones fiscales.

El dilema impacta dado el excesivo número de procedimientos a abordar, muchos de los cuales podrían ser evitados, según lo planteado, en la unificación de impuestos que gravan al patrimonio en un solo impuesto al patrimonio⁷⁰.

Por último, el principio de suficiencia recaudatoria implica que la recaudación tributaria debe ser suficiente para que el Estado satisfaga sus necesidades de financiación⁷¹. Por lo tanto, exige que el legislador tenga en cuenta las necesidades de financiación del Estado a la hora de crear un impuesto⁷².

Tras referirse a los principios del sistema tributario, el artículo 300 añade que los impuestos directos y progresivos tendrán prioridad sobre los demás tipos de impuestos. Aunque la CRE

⁶⁸ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, 10-11.

⁶⁹ *Id.*, 11.

⁷⁰ Eduardo Paredes Paredes y Gabriela Guevara Perrazo, “Principios tributarios de eficiencia y simplicidad administrativa: Caso retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta”, UTA: Boletín de Coyuntura, N° 13 (2017), 15-18.

⁷¹ *Id.*, 11.

⁷² Sentencia 65-17-IN/21, Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, 25, párr 16

no define expresamente, comúnmente se entiende por impuesto directos aquellos que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva⁷³.

Respecto a los objetivos que deberá tener la política fiscal, el artículo 300 de la CRE establece que deberá: 1) promover la redistribución; 2) estimular el empleo; 3) promover la producción de bienes y servicios; 4) fomentar conductas ecológicas, sociales y económicamente responsables. Del texto, se desprende que la CRE aspira a un régimen tributario que cumpla con objetivos más allá de la recaudación y la obtención de fondos para solventar el gasto público⁷⁴.

Como se mencionó anteriormente, además de estas disposiciones explícitas relativas al sistema tributario, la CRE contiene disposiciones que afectan indirectamente al régimen tributario. Por ejemplo, en materia de redistribución, muchas normas constitucionales reflejan una tendencia a la redistribución tanto de los recursos como de los factores de producción. El artículo 3 de la CRE establece, entre los deberes primordiales del Estado, garantizar la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza para acceder al “buen vivir”⁷⁵.

Es evidente que el marco constitucional en Ecuador prevé un sistema tributario que busca la retribución, prioriza los impuesto directos y progresivos, debe diseñarse de manera que garantice una recaudación suficiente. Y lo más importante, la CRE aspira a un sistema tributario en el que las cargas y beneficios fiscales se basen en la capacidad contributiva⁷⁶.

Por último, la CRE es una de las más largas del mundo. No en vano, también la CRE con una de las cartas más extensas de derechos, muchos de los cuales requieren acción positiva del Estado e incluso su financiación⁷⁷.

Naranjo sostiene que esas disposiciones en su conjunto permiten en incluso “exigen” que se imponga un impuesto al patrimonio en el país. En particular, La CRE 1) se refiere a la redistribución como un objetivo del régimen tributario; 2) establece que el sistema tributario

⁷³ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, 12.

⁷⁴ María Gracia Naranjo Ponce, “Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States”, 13.

⁷⁵ El buen vivir o *sumak kawsay* es un concepto introducido en la CRE del 2008. Es un término que resalta la importancia de solidaridad, los lazos comunitarios, la armonía con la naturaleza y la dignidad. Carlos E. Gallegos, *El “Buen Vivir” Ecuatoriano*, (Quito: Crisis, discurso y derecho), 2020.

⁷⁶ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, 13-14.

⁷⁷ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, 15.

debe guiarse por principios que observan la contributividad de los sujetos pasivos; 3) contiene una declaración de derechos positivos tan extensa que sería muy difícil de financiar a la luz de las ultraconcentraciones de riqueza⁷⁸.

10.1.1 La redistribución como objetivo del régimen fiscal

La CRE establece la redistribución como uno de los objetivos del sistema fiscal⁷⁹. Los impuestos, en general, tienden a tener un efecto redistributivo, ya que buscan recaudar fondos de los individuos para financiar determinados gastos colectivos. Por lo tanto, este objetivo debe ser considerado en la creación, modificación o eliminación de impuestos y de cualquier política tributaria. De lo contrario, un impuesto que tenga el efecto contrario podría ser inconstitucional⁸⁰.

Los impuestos sobre el patrimonio podrían tener un efecto redistributivo, ya que, pretende gravar una manifestación de concentración de riqueza. En otras palabras, gravar la riqueza es una forma de redistribuir los recursos. Por lo tanto, un impuesto a la riqueza sería coherente con los postulados más fundamentales de la Constitución del Ecuador⁸¹.

10.1.2 La capacidad contributiva como principio del sistema fiscal

La CRE señala una serie de principios que deben guiar al régimen tributario. De algunos principios se deriva la noción de capacidad contributiva, por un lado, el principio de generalidad afirma que todos los ciudadanos están obligados a participar en la financiación de los bienes públicos, pero solo en la medida en que tengan capacidad contributiva. Por otro lado, el principio de progresividad insiste en que quienes tienen mayor capacidad de pago asuman mayores obligaciones fiscales⁸².

La riqueza es un claro indicador de la posición de un individuo en la sociedad, en particular, de su nivel de vida material y de su capacidad para contribuir a financiar las necesidades sociales⁸³. Teniendo esto en mente, una constitución que contemple el principio de capacidad contributiva como principio rector del sistema tributario necesariamente favorecería un

⁷⁸ *Id.*, 18-19.

⁷⁹ *Id.*, 19.

⁸⁰ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, 19.

⁸¹ *Id.*, 19.

⁸² *Id.*, 20.

⁸³ *Id.*, 20.

impuesto que bisque gravar a los individuos en función de su verdadera capacidad contributiva. Ese es precisamente el caso de la Constitución de Ecuador⁸⁴.

Asimismo, la CRE favorece la imposición de impuestos directos que sean armónicos con los principios antes expuestos frente a los impuestos indirectos. Bajo esta concepción interna de impuestos directos, un impuesto al patrimonio sería un impuesto directo, además de cumplir con los principios antes mencionados⁸⁵.

10.1.3 Una amplia carta de derechos positivos

La cuestión de cómo obtener financiación para satisfacer los derechos no es constitucional. No obstante, el artículo 286 de la CRE establece una norma relativa a las fuentes de financiación de los distintos tipos de gasto público. Esta norma establece que los desembolsos permanentes de recursos, como los salarios de los empleados públicos, deben financiarse necesariamente con ingresos permanentes, como los impuestos, mientras que los desembolsos no permanentes de recursos, como la financiación de un proyecto específico de infraestructura, pueden financiarse con ingresos no permanentes, como la deuda⁸⁶.

Esta regla, junto con el principio de suficiencia recaudatoria que implica que la recaudación tributaria debe ser suficiente para que el Estado satisfaga sus necesidades de financiamiento, permite concluir que los tributos deben ser una de las fuentes primordiales para materializar la amplia gama de derechos sociales y económicos de la CRE⁸⁷.

En este sentido, la CRE respalda fácilmente los argumentos a favor de los impuestos sobre el patrimonio. La creación de un impuesto al patrimonio en Ecuador sería coherente con el diseño constitucional del país, que busca la redistribución y el buen vivir de la población.

Resulta claro, con base en lo anterior, que los convencionales constituyentes del 2008 no prohibieron la creación de un impuesto al patrimonio, incluso la carta magna lo exige para cumplir eficientemente con sus disposiciones principales del régimen fiscal ecuatoriano.

10.2. Propuesta de sistema para la creación de impuesto al patrimonio

Durante más de un siglo, el sistema tributario ecuatoriana se ha basado en gran medida en el impuesto sobre la renta de las empresas y de las personas físicas para aumentar los ingresos y perseguir objetivos distributivos. Esta sección considera la posibilidad de un impuesto

⁸⁴ *Id.*, 20.

⁸⁵ María Gracia Naranjo Ponce, *Wealth Taxes and Constitutions: A Comparative Exploration of the Possibility of Taxing Wealth in Ecuador and the United States*, 20.

⁸⁶ *Id.*, 21.

⁸⁷ *Id.*, 21.

sobre el patrimonio como una nueva dirección para el sistema tributario, describe cómo podría ser diseñado y sus consideraciones principales.

Cabe aclarar que la creación de un impuesto al patrimonio debe basarse en estudios técnicos. En este trabajo solamente se esbozarán consideraciones generales acerca de sus elementos esenciales a la luz de las disposiciones constitucionales aplicables.

10.2.1. Hecho generador del impuesto al patrimonio

De acuerdo con el artículo 16 del Código Tributario el hecho generador es el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”⁸⁸. Es el supuesto de hecho que debe verificarse para que se origine la obligación tributaria, por consiguiente, no hay obligación tributaria si no se verifica el hecho generador. El hecho generador del impuesto al patrimonio sería el ostentar un patrimonio en un determinado momento (ej.: cierre del ejercicio fiscal).

10.2.2. Elementos del impuesto al patrimonio: objeto imponible, base imponible y tarifa

La distinción entre objeto y base del impuesto también puede entenderse como un aspecto de tensión recurrente en el derecho tributario entre sustancia y forma. Luis Romero trata a la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”⁸⁹, por otro lado, Naranjo define al objeto imponible como aquello sobre lo que recae la obligación tributaria.

10.2.3. Objeto imponible

El objeto imponible es la base económica sobre la que el legislador estima capacidad contributiva. En este caso el objeto imponible del impuesto al patrimonio sería el patrimonio, entendiéndose como tal la definición que otorga la normativa ecuatoriana, esta es; activos menos pasivos.

10.2.4. Base imponible

⁸⁸ Código Tributario (CT), 38, 14 de junio de 2004.

⁸⁹ Luis María Romero Flor. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2014. eLibro.

¿Qué debe abarcar el impuesto al patrimonio? Debe responderse a dos preguntas: en primer lugar, es esencial abordar la cuestión de cuáles son los bienes y derechos que deben comprenderse en la evaluación. Este primer aspecto requiere un examen minucioso de la normativa aplicable y de la naturaleza de los bienes en consideración. La segunda interrogante crucial se centra en la inclusión de las deudas en este contexto, y en caso afirmativo, en identificar cuáles de ellas deben ser consideradas.

En relación con la primera cuestión, y ante las críticas dirigidas hacia el mal funcionamiento y la inequidad de las exenciones del impuesto en cuestión, la solución se presenta de manera sencilla: el gravamen debe abarcar la totalidad de los bienes y derechos que ostente una persona física. Esta propuesta busca abordar las deficiencias percibidas en el sistema actual, estableciendo una base imponible más amplia y eliminando posibles lagunas que puedan contribuir a la falta de equidad. Al incluir todos los activos y derechos de una persona en la evaluación tributaria, se busca lograr una mayor transparencia y justicia en la aplicación del impuesto⁹⁰.

En relación con las deudas, se presentan diversas opciones a considerar. Desde una perspectiva tanto económica como jurídica, gravar únicamente los activos brutos resulta inconcebible, ya que la noción de riqueza total implica un concepto neto. Ignorar las deudas en este contexto podría infringir directamente el principio de capacidad de pago. Este aspecto adquiere una relevancia aún mayor si abogamos por la inclusión integral del patrimonio, incluyendo el empresarial, en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), dado que el ámbito empresarial suele estar asociado a un volumen significativo de deudas⁹¹.

La base inicial de un impuesto sobre el patrimonio también puede permitir una exclusión de activos o valores de activos específicos. Por ejemplo, David Shakow y Reed Shuldiner proponen un impuesto a la riqueza que generalmente incluiría tenencias financieras, intereses comerciales y otros activos de inversión, pero eximiría a algunos tipos de activos, como los

⁹⁰ Juan Carlos Benítez y Fernando Velayos, *Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe*, (Alemania: Dirección de Estudios e Investigaciones Tributaria), 2018, 35.

⁹¹ *Id.*, 36.

intereses de pequeñas empresas, las cuentas de ahorro para la jubilación y tanto la vivienda como los bienes de consumo duraderos por debajo de un umbral de valor.⁹²

Según Glogower, una propuesta de base imponible puede derivarse de los ingresos de un contribuyente obtenidos durante el año más una parte de la riqueza de ese contribuyente.⁹³ Argumenta que, bajo este método, el componente de riqueza de la base imponible dependería tanto de la riqueza de un contribuyente durante el período fiscal, como de una estimación del número de años futuros que el contribuyente puede esperar que esta riqueza dure. Esta combinación conciliaría ingresos y riqueza como factores en la economía del sujeto pasivo, poder adquisitivo en cada período fiscal y producir una medida más precisa para comparar las circunstancias económicas relativas de los contribuyentes. Por lo tanto, la base imponible de un impuesto al patrimonio es la tenencia de riqueza⁹⁴

Ahora bien, para una implementación adecuada de este impuesto, debe analizarse desde una perspectiva técnica si este eliminaría al Impuesto a la Renta (y por ende gravaría al patrimonio tal y como está definido en la actualidad en la normativa ecuatoriana en lo relativo a las normas de la declaración patrimonial) o si por el contrario se basaría en la propuesta de Glogower, y por ende, su base imponible sería una combinación de las rentas (riqueza) generada en un determinado ejercicio fiscal y la riqueza que ya ostenta el contribuyente.

10.2.5. Tarifa aplicable

La tarifa es el valor que permite calcular la cuantía del tributo, que puede ser: específica (ej.: 0,08 ctvs.) o *ad valorem* (ej.: 25%). El impuesto sobre el patrimonio varía en la elección de la tarifa aplicable, Shakow y Shuldiner propone una tasa impositiva fija, con progresividad implementada a través de una exención de una cantidad fija de riqueza.⁹⁵

La tarifa deberá delimitarse dependiendo de los objetivos del régimen tributario (ej.: recaudación, redistribución, etc.). El artículo 300 de la Constitución recoge los principios por

⁹² Ari Glogower, “A Constitutional Wealth Tax”. *Michigan Law Review* 118, no. 5 (03, 2020): 717-784,717A. doi: <https://doi.org/10.36644/mlr.118.5.constitutional>. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/constitutional-wealth-tax/docview/2386942810/se-2>.

⁹³ Ari Glogower, “A Constitutional Wealth Tax”, 744.

⁹⁴ *Id.*, 744.

⁹⁵ Ari Glogower, “A Constitutional Wealth Tax”, 745-746.

los que debe regirse el régimen tributario ecuatoriano, tales como; progresividad, simplicidad administrativa, eficiencia, equidad, entre otros⁹⁶.

El artículo 238 de la misma ley, dispone que uno de los objetivos del sistema económico es “garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales del buen vivir”⁹⁷. Por medio de una política fiscal que concluya la equitativa distribución de riqueza, la iniciativa a la producción, el empleo digno y el cambio justo de servicios y bienes.

Esto se resume en el objetivo utilitario del gobierno, debidamente expresado, que es el de maximizar el bienestar total. Si bien esto podría implicar organizar los impuestos de manera que se asegure un sacrificio global mínimo (para un dado un nivel de ingresos), también podría no serlo, una vez que se tienen en cuenta las consideraciones relativas a los incentivos y otros factores pertinentes⁹⁸.

Es fundamental crear un régimen fiscal eficiente, debido a que, es la mayor fuente de financiamiento del Estado. Siendo así, la tarifa aplicable al impuesto al patrimonio debe basarse en estudios técnicos que aspiren a cumplir con los principios expresamente de la CRE y la jurisprudencia de la Corte Constitucional donde interpreta tales principios.

10.2.6. Cargas administrativas

Ahora, ¿cómo establecer, en la práctica, la cantidad de bienes y derechos que poseen los individuos para la aplicación de un impuesto al patrimonio anual?. Al igual que ocurre con otros impuestos, los contribuyentes tendrían que presentar una declaración. De hecho, en la normativa actualmente vigente ya existen obligaciones para ciertas personas naturales y para todas las personas jurídicas de presentar una declaración que refleje la cuantía de su patrimonio.

La obligación de presentar la Declaración Patrimonial (DP) para personas naturales en Ecuador surgió en 2007 con la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Esta ley, al agregar el artículo 40 A a la LRTI, estableció de manera amplia la obligación de presentar la DP, dejando al Reglamento de la LRTI la tarea de definir los términos y condiciones para su presentación. El artículo 69 del RLRTI, en cumplimiento

⁹⁶ Artículo 300, CRE.

⁹⁷ Artículo 238, CRE.

⁹⁸ Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 195.

de esta remisión, determinó aspectos específicos: los sujetos obligados, la definición del patrimonio y delegó al SRI la facultad de establecer la forma y los plazos para cumplir con esta obligación mediante resolución. Este marco legal y reglamentario busca establecer directrices claras para una declaración patrimonial efectiva que respalde el control tributario y la transparencia en el sistema fiscal ecuatoriano⁹⁹.

Por su parte, las empresas no están obligadas a presentar una declaración patrimonial de manera independiente. Sin embargo, junto a su declaración de impuesto a la renta deben elaborar y presentar balances que reflejen su situación financiera. Es importante destacar que la declaración de renta de sociedades ya aborda aspectos relacionados con el patrimonio empresarial. En este contexto, el formulario correspondiente para la presentación de la declaración de renta de sociedades ya incluye una sección específica destinada a detallar la información patrimonial de la empresa, asegurando así la conformidad con las regulaciones fiscales pertinentes.

Por ende, la implementación de este impuesto no representaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes. La integración de dicha medida podría, en cambio, fortalecer la transparencia y la eficiencia en el ámbito fiscal, alineándose con las normativas tributarias vigentes. Es fundamental considerar los detalles específicos de la normativa y evaluar cómo se alinea con los objetivos de equidad y justicia fiscal, garantizando al mismo tiempo la simplicidad y claridad en su aplicación para el beneficio tanto de las empresas como del sistema tributario en su conjunto.

La importancia de una declaración patrimonial que sirva a los fines de control es crucial para garantizar transparencia y efectividad en los sistemas tributarios. Para lograrlo, es esencial considerar varios aspectos clave. En primer lugar, el diseño de esta declaración debe ser estable en el tiempo, brindando continuidad y consistencia en su aplicación. Además, debe estar estructurada en secciones que permitan la comprensión de diversas categorías de patrimonio, incluyendo deudas que podrían distorsionar el control. Asimismo, la coordinación entre el diseño de la declaración patrimonial y el Impuesto a la Renta es vital para una gestión tributaria eficiente. Por último, se debe mantener la generalidad de

⁹⁹ ⁹⁹ Art. 40A.- Información sobre patrimonio. - Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración. Artículo 40^a, LRTI.

declarantes, la universalidad del patrimonio (con excepciones mínimas) y la capacidad de actualizar la valoración de los activos y pasivos¹⁰⁰.

11. Conclusiones

A pesar de que no existe un impuesto al patrimonio en Ecuador, sí existen impuestos que gravan el patrimonio. Por ejemplo, la administración central cobra tributos a la tenencia de automóviles—siendo la tenencia de automóviles el impuesto a la propiedad que más recauda (0,20% del PIB)¹⁰¹—mientras que los municipios cobran tributos a la propiedad de bienes inmuebles y también a la tenencia de automóviles.

Esta situación deriva, en ocasiones, en una duplicidad de cobro de tributos y también en ineficiencias. Por ejemplo, se determinó la ineficiencia del sistema tributario ecuatoriano en el caso DirecTV. También se mostró que existe doble imposición en el cobro de impuestos vehiculares. Es en este escenario, se analizó si resulta conveniente eliminar dichos impuestos y, en su lugar, crear un único impuesto al patrimonio.

Existen ventajas en la creación del impuesto al patrimonio, entre ellos están: aumentar la equidad tributaria, pues las personas con mayor capacidad contributiva pagan correspondientemente más impuestos.

Además, se encontró que la Constitución de la República del Ecuador no contiene ninguna disposición que limite la creación de un impuesto sobre el patrimonio. Por el contrario, aunque no explícitamente, parece favorecer incluso exigir el gravar la riqueza, por ejemplo, al prever expresamente la redistribución como objetivo del sistema tributario, al referirse a la capacidad contributiva como principio fundamental de la tributación, y al contener un amplio espectro de derechos sociales a ser otorgados por el Estado que requieren financiamiento.

La implementación de un impuesto al patrimonio podría llevarse a cabo de manera relativamente sencilla, dado que ya existen mecanismos establecidos para la declaración de

¹⁰⁰ ¹⁰⁰ Juan Carlos Benítez y Fernando Velayos, *Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe*, 44.

¹⁰¹ CEPAL. “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora post-COVID-19”, (*Comisión económica para América Latina y el Caribe*), 2021.

patrimonio tanto de personas naturales como jurídicas. En el ámbito de las personas naturales, la DP proporciona una estructura existente que podría ser adaptada para este propósito, aprovechando los procedimientos ya establecidos. Asimismo, en el caso de las personas jurídicas, la presentación de balances financieros periódicos ofrece una base sólida para evaluar y gravar el patrimonio empresarial de manera eficiente. Al aprovechar estos marcos existentes, se facilitaría la implementación de un impuesto al patrimonio, optimizando la administración y reduciendo la complejidad del proceso para ambas categorías de contribuyentes.

Recapitulando, se respondió a la pregunta de investigación: ¿Por qué crear un impuesto al patrimonio en el Ecuador puede evitar la doble imposición nacional y fortalecer los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, progresividad y equidad?

Ya hay impuestos que gravan el patrimonio de los sujetos pasivos, la idea es unificar y crear un solo impuesto que no implique una carga mayor a efectos de simplificación y eficiencia. La propuesta no es gravar a los que tienen más riqueza por justicia redistributiva, sino gravar en un solo momento a quienes ya están pagando en muchos momentos, solucionando así otro fenómeno abarcado en la investigación; la doble imposición. Y magnificando los principios de eficiencia y simplicidad administrativa.

No es una carga distinta, no se crea una nueva obligación de declarar algo, sino, se eliminan muchas obligaciones con algo que ya se está declarando, con la declaración patrimonial para las personas naturales y con la presentación de balances para personas jurídicas, a partir de eso establecer un porcentaje mínimo al impuesto al patrimonio.

Una limitación que encontré en el trabajo fue que no existe suficiente desarrollo en la legislación ecuatoriana, como se ha descrito anteriormente ni si quiera existe un impuesto al patrimonio, pero si existen impuestos que gravan al patrimonio de los contribuyentes, siendo así, se tiene una pequeña noción de lo que implica gravar al patrimonio. En la misma línea, la CC no ha desarrollado doctrina o jurisprudencia sobre estos conceptos.

Además, al crear un impuesto al patrimonio, simplificaría las cargas de las municipalidades, por lo tanto, la administración encargada de la recaudación del impuesto al patrimonio debería distribuir eficazmente los recursos para sustentar el cargo público de los GADS. Sistema que no se ha abarcado en la presente investigación.

Las sugerencias serían que se introduzca a corto plazo un impuesto al patrimonio y eliminar impuestos municipales y nacionales que recaigan sobre aspectos que se incluirían impuesto al patrimonio. Para determinar los elementos específicos de este impuesto se deberán realizar estudios técnicos que aborden aspectos como la tarifa adecuada y el sistema de distribución de recursos a los GADS.

Respecto a las recomendaciones para solucionar el problema jurídico planteado es: unificar los impuestos nacionales y municipales que gravan al patrimonio y contenerlos en un impuesto al patrimonio con una tarifa muy baja, a efectos de simplicidad administrativa y eficiencia, gravando en un solo momento a personas que gravaban en muchos momentos, de la mano, con un sistema eficiente de distribución de los recursos recaudados a los GADS.