

Universidad San Francisco de Quito  
Colegio de Jurisprudencia

# El Impuesto a la Renta y el autoconsumo

**David Constante Torres**

Tesis de grado presentada para la obtención del título de abogado

Director:  
Dr. Javier Bustos

Quito, 30 de noviembre 2010





© Derechos de Autor 2010  
David Constante Torres

## Resumen

La renta, como elemento conceptual de indiscutible importancia dentro del sistema impositivo que sobre ella recae, tiene diversas concepciones, que han generado posturas tanto doctrinarias como legislativas en todos los países donde la Institución Pública del Impuesto a la Renta se hace presente. Tales posiciones se han desarrollado en función de estudios económicos con respecto a la individualidad de las personas y, consecuentemente a la de la sociedad. Por lo tanto es objetivo analizar desde una posición teórica y práctica la compleja concepción de renta y de su elemento esencial: el ingreso. Para con esta base teórica identificar tanto las deficiencias del sistema impositivo de renta en el Ecuador como, la apertura excesiva que puede llegar a tener el ordenamiento jurídico nacional para la inclusión de diversas concepciones de renta, con las repercusiones presupuestarias, políticas y sociales que aquello conllevaría, tanto al aplicarlas como al no hacerlo.

## Abstract

Income as a conceptual element of transcendental relevance in the taxation structure, has diverse meanings, which have generated various debates and, therefore, massive doctrinarian and legislative postures. Those postures have been developed based on economical studies of the importance of the income matter that may have individually and socially. Therefore, is the main objective of this work to get the reader closer to a theoretical and practical position of a vast conception of income, and its elements. Congruently to that it is important to demonstrate and put on evidence the deficiency in which is developing the income taxation system in Ecuador and, all the political, social and economic consequences that will involve the application and lack of application of those income theories.

# Índice

## **Introducción ..... 1**

## **1 La renta y su naturaleza ..... 3**

1.1	Teorías jurídico tributarias de Renta .....	4
1.1.1	Renta producto.....	5
1.1.2	Renta Incremento Patrimonial .....	7
1.1.3	Teoría de Irving Fisher .....	10
1.2	Impuesto a la Renta en el Ecuador .....	12
1.2.1	Renta: definición y teorías jurídicas aplicadas por la legislación tributaria nacional.....	13
1.2.1.1	Posturas doctrinarias.....	18
1.2.2	Definición legal del Impuesto a la Renta.....	20
1.2.2.1	Elementos y Características.....	20
1.2.2.2	Importancia Económica y jurídica .....	24
1.3	Conceptos Fundamentales.....	27
1.3.1	Renta Global .....	27
1.3.1.1	Definición jurídico- tributaria .....	27
1.3.1.2	Definición doctrinaria.....	27
1.3.1.3	Definición legal .....	29
1.3.1.4	Definición económica.....	30
1.3.2	Ingreso .....	31
1.3.2.1	Definición jurídico económica .....	32
1.3.2.2	Definición legal y económica nacional .....	32
1.3.2.3	Definición doctrinaria y derecho comparado .....	33
1.3.3	Patrimonio .....	34
1.3.4	Autoconsumo.....	36
1.3.4.1	Concepto Jurídico y semántico.....	36
1.3.4.2	Conceptualización en la legislación nacional.....	37

## **2 Autoconsumo e Impuesto a la Renta ..... 41**

2.1	Casos Prácticos.....	41
2.1.1	Caso # 1: Realidad A.....	41

2.1.1.1	Servicios profesionales como ingresos gravados .....	43
2.1.1.2	Caso #1: Realidad B .....	46
2.1.1.3	Conclusiones .....	49
2.1.2	Caso #2: Realidad A .....	52
2.1.2.1	Caso #2: Realidad B .....	55
2.1.2.2	Conclusiones .....	58
2.2	Vinculación jurídica .....	61
2.3	Análisis normativo en función de los métodos de interpretación de las normas jurídicas. ....	63
2.4	Autoconsumo de bienes y servicios como parte de la Renta Global y de los ingresos de fuente ecuatoriana. ....	69
2.4.1	Hecho generador.....	69
2.4.1.1	Base imponible o base de medición .....	70
2.5	Principios Constitucionales tributarios.....	72
2.5.1	Igualdad .....	73
2.5.2	Proporcionalidad.....	78
2.5.3	Equidad.....	80
2.5.4	Progresividad.....	81
2.5.5	Capacidad contributiva.....	83
2.5.6	Generalidad.....	87
2.5.7	La no confiscatoriedad.....	89
2.6	Análisis en consecuencia de los principios constitucionales tributarios y económicos con las políticas fiscales actuales en el Ecuador .....	91
2.7	Bienes y servicios susceptibles de generar un ingreso gravado por su autoconsumo.....	97
2.7.1	Análisis económico práctico de los bienes y servicios generadores de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, desde la perspectiva del uso, goce y utilidad de los mismos. ....	97
2.7.2	Peculiaridades de la determinación de los valores asignables a los bienes y servicios autoconsumidos.....	99
2.7.2.1	Análisis desde la perspectiva de los precios de transferencia y los valores generales de mercado.....	100

### **3 Administración Tributaria: Opiniones consultivas ..... 104**

3.1	Opinión Consultiva del Servicio de Rentas Internas.....	104
3.1.1	Opiniones consultivas tributarias .....	104
3.1.2	Análisis de las resoluciones a las consultas planteadas a la administración tributaria .....	104

<b>4 Conclusiones.....</b>	<b>110</b>
4.1 Conclusiones Generales .....	110
4.1.1 Política económica y fiscal ecuatoriana.....	110
4.1.2 Relevancia presupuestaria nacional del Impuesto a la Renta sobre el autoconsumo de ciertos bienes y servicios. ....	112
4.2 Conclusiones específicas: Uso, goce y utilidad de los bienes y servicios: su finalidad .....	114
 <b>Bibliografía.....</b>	 <b>116</b>



# Introducción

La presente obra se inicia desarrollando los parámetros semánticos, jurídicos y doctrinarios de la que será su figura central. La renta. Se destacan tres teorías jurídicas económicas de renta; aquella que la considera como la variación en el patrimonio de una persona en un determinado período de tiempo, otra que la define como la utilidad o riqueza nueva que se obtiene de un capital y, finalmente aquella que la determina como el caudal de beneficios de los bienes y servicios que integran el patrimonio de una persona y lo hacen crecer.

Entre aquellos tributos vigentes que son parte de la legislación impositiva nacional encontramos al Impuesto a la Renta, mismo que se caracteriza, entre otros aspectos, por estar destinado a la Renta Global de las personas, tanto naturales como jurídicas, nacionales o extranjeras residentes en el país. Además se establece que Renta Global consiste en todos aquellos ingresos, que provengan de fuente ecuatoriana que sean producto del trabajo, capital o de ambos, ya sea a título gratuito u oneroso y que consistan en dinero, especies o servicios, definición legal angular para el desarrollo de la presente investigación.

Consecuentemente se irá definiendo a aquellos elementos indispensables en el desarrollo y comprensión de las teorías de renta y las demás figuras contempladas en la legislación, tales como el ingreso, patrimonio y, para efectos puntuales del presente estudio, el autoconsumo, siendo de ésta última muy escasa la información disponible.

En la parte central de éste trabajo encontraremos un despliegue casuístico, donde se pone de manifiesto al lector, con ejemplos prácticos, la problemática que la presente tesis pretende resolver; acompañados de explicaciones detalladas y concluyentes de las variaciones en el Impuesto a la Renta causado, esto cuando existe autoconsumo de

bienes y servicios propios en comparación cuando no lo hay o cuando no se lo considera un ingreso gravado.

A continuación encontramos el desarrollo vinculatorio entre la problemática del autoconsumo en el Impuesto a la Renta con la normativa ecuatoriana, partiendo desde el análisis hermenéutico, pasando por el legal, doctrinario y concluyendo con el constitucional y jurisprudencial. El ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano se sustenta en la base de principios constitucionales y doctrinarios, que deberían ir de la mano de las políticas públicas que evolucionan constantemente, destacándose los de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad y equidad. Es fundamental resaltar que para que dichos principios sean garantizados y concretados en la realidad social, deben ser acogidos en el espíritu de las normas legales tanto materiales como formales.

La línea de argumentación encontrará, en las opiniones consultivas planteadas a la administración tributaria, sustentación valiosa para la concreción de la postura tomada en el presente trabajo. Se realizarán análisis sucintos a dichas opiniones, desde la perspectiva del autoconsumo y el Impuesto a la Renta, en la búsqueda de respuestas y elementos de juicio necesarios para alcanzar las conclusiones pertinentes.

Finalmente se desarrollarán las conclusiones, tratando temas generales al entorno del autoconsumo y, su vinculación con la imposición a la renta. Adicionalmente se concluirá con la opinión propia sobre asuntos aparentemente poco vistosos dentro del desarrollo del trabajo, pero que son considerablemente importantes para la comprensión del mismo, entre los que destaca la definición del valor del dinero, así como la utilidad de los bienes y servicios, enfocando las perspectivas a dar solución a la problemática del autoconsumo dentro del Impuesto a la Renta.

# 1 La renta y su naturaleza

La importancia que tiene para la consecución de los objetivos del Derecho Financiero<sup>1</sup>, el Derecho Tributario, es tan innegable como aquella que radica en la necesidad del Estado de gravar el resultado obtenido de la diferencia entre la suma de los gastos de subsistencia, el costo corriente de la actividad y, la utilidad reinvertida con el ingreso total de las personas, llamándose comúnmente a ese excedente o resultado como renta. Es ineludible, en función del acuerdo intrínseco que hacemos para vivir en sociedad<sup>2</sup>, que debemos contribuir y, que el Estado como ente organizador de las estructuras de convivencia social, deba recaudar aquel excedente para sostenerse asimismo y poder gestionar la creación, el mantenimiento y la modificación de los sistemas estructurales que pretenden armonizar el convivir humano en una sociedad civilizada.

Es por tal razón de que tan importante y delicado conjunto de potestades y facultades del Poder público, deben ser y, que de hecho son regulados y delimitados por el Derecho Tributario<sup>3</sup>, fundamentalmente en congruencia con los parámetros político-jurídicos que

---

<sup>1</sup>Entiéndase a éste como el conjunto de principios y normas que regulan “La actividad estatal destinada a percibir y utilizar los recursos públicos con la finalidad descrita de satisfacción de las necesidades públicas...” Curso de tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *derecho tributario*, Lección 1, p. 1. Compendio curso derecho tributario Prof. Javier Bustos.

<sup>2</sup> “Rousseau sostenía que en el estado de naturaleza, los hombres disfrutaban de iguales derechos y vivían en plena libertad. Los hombres pasaron del estado de naturaleza al de sociedad por medio de un acuerdo llamado contrato social en que todos participaron por igual... En consecuencia, todos los hombres deben ser tratados por igual y si bien delegan en algunos la función de gobernar, la fuente de la autoridad política, o como decía Rousseau, de la soberanía, radica en el pueblo.” Véase, Autor inidentificable, *Época Contemporánea*, Buenos Aires-Argentina, Kapelusz, 1962, p. 15.

<sup>3</sup>“... esta disciplina tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.” Curso de

prevé la sociedad donde pretenden aplicarse, es decir, las normas constitucionales vigentes. El origen histórico contemporáneo de ésta necesidad y regulación estatal y social es bien resaltado por Spisso<sup>4</sup> al traer a colación la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano en la parte pertinente que proclama “Siendo necesaria para sostener la fuerza pública y subvenir a los demás gastos del gobierno una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los miembros de la comunidad de acuerdo con sus facultades.” Lo que permitirá la sistematización adecuada de las normas jurídicas aplicables, tanto materiales como formales.

La renta, por ser como mencionamos en líneas anteriores, un elemento<sup>5</sup> necesario para la determinación de la contribución individual de los sujetos<sup>6</sup>, tanto en su entendimiento general y singularmente vinculante a la facultad recaudadora del Estado, estará delineada, sostenida y protegida por los principios constitucionales pertinentes. La imposición a la renta de una persona física o jurídica estará desde su génesis, pasando por su modificación y aplicación, sujeta a los lineamientos de orden constitucional, a lo largo del presente trabajo se irán tratando los diferentes aspectos que atañen a la renta y a su régimen impositivo, siendo tales los elementos medulares para alcanzar el objetivo planteado.

## **1.1 Teorías jurídico tributarias de Renta**

El concepto de Renta, como elemento indicador de la capacidad contributiva de un individuo, ha sido teorizado de manera variada y, como consecuencia de las realidades político-económicas de las épocas en las que se llevaron a cabo tales conceptualizaciones. No obstante creemos necesario, para aproximar al lector al meollo del asunto tratado en el presente documento, resaltar aquellas teorías más estudiadas y,

---

tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *derecho tributario*, Lección 1, p. 1. Compendio curso derecho tributario Prof. Javier Bustos.

<sup>4</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 325.

<sup>5</sup> De trascendencia económica, pero con relevancia jurídica.

<sup>6</sup> En el presente caso se entendería pertinente para el régimen del Impuesto a la Renta.

que sobre todo, dos de ellas que han tenido influencia y la siguen teniendo en nuestro régimen tributario, específicamente en cuanto al Impuesto a la Renta, reafirmando que, como en palabras del tratadista argentino Villegas mejor se plantea cuando expresa “...las teorías han sido consideradas impracticables en su estado puro por las leyes fiscales, que las han combinado entre sí, siguiendo los criterios más adecuados – en cada legislación- al funcionalismo económico-social del impuesto que grava los réditos.”<sup>7</sup>

Es indispensable aclarar de antemano que el ordenamiento regulador del mencionado impuesto, no precisa de manera expresa la teoría o teorías de renta para efectos del gravamen analizado, pero analizando la normativa y entendiendo el espíritu en conjunto de la misma, buscaremos encontrar la respuesta y pretendemos develar la teoría o teorías que regentan al orden impositivo; esfuerzo que lo plasmaremos en capítulos posteriores de este trabajo; por lo pronto será menester exponer las dos teorías más conocidas y otra que por no serlo tanto, no deja de ser interesante ni trascendente.

### **1.1.1 Renta producto**

La concepción de la renta desde la perspectiva financista, es sostenida por esta teoría, en virtud de que distingue previamente dos conceptos, el de capital y el de renta o utilidad. Al realizar esta distinción, esta teoría vincula ambos elementos de una manera sistemática, estableciendo que “capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital”<sup>8</sup>

La aparente simplicidad de aplicación práctica por los sistemas tributarios ha hecho que esta teoría sea muy frecuentemente utilizada en la generalidad de ordenamientos jurídicos; como podemos observar la renta gravable, en los regímenes donde se instituye, la configurará la suma de todas las utilidades o riquezas nuevas que el

---

<sup>7</sup> *Ibíd*em, p.695.

<sup>8</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p. 695.

individuo tenga dentro de determinado periodo<sup>9</sup>, sin necesidad de una comparación con estados de situación patrimonial anteriores con presentes. Pero es también necesario resaltar que al existir únicamente determinación de la renta producto del capital, se estaría excluyendo otros ingresos que podría tener el contribuyente y que de hecho incrementan su riqueza y su capacidad contributiva, tal es el caso de las donaciones, plusvalías, herencias, legados, entre otros; “El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente.”<sup>10</sup> Como establece John Due si las legislaciones se inclinan por la teoría de la “renta-producto”...es sólo por razones de practicidad, pero da lugar a inequidades y a rasgos faltos de lógica.<sup>11</sup> De manera similar se expresa Jarach al decir “La crítica a este concepto de renta periódica reveladora de la capacidad contributiva habitual y permanente, consiste en que no hay asidero alguno, desde el punto de vista de la igualdad, en que esté sometido al impuesto el producto del trabajo y no lo esté la ganancia eventual u ocasional, como por ejemplo el incremento de valor de los inmuebles urbanos debido al desarrollo de las ciudades y obtenido, sin esfuerzo alguno.”<sup>12</sup>

La legislación vigente, específicamente la Ley de Régimen Tributario Interno y los reglamentos que la concretan, que regulan materialmente el Impuesto a la Renta, hacen uso de ésta teoría precisamente en la cuestión del mecanismo de determinación, es decir, se establece como renta todo ingreso de fuente ecuatoriana que se haya obtenido a título gratuito u oneroso, producto del trabajo, el capital o de ambos; hasta este punto

---

<sup>9</sup> Esto en el caso de los sistemas de renta global y no de renta única.

<sup>10</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, Abeledo Perrot, 1996, p. 473.

<sup>11</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p.696.

<sup>12</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 473.

entendemos claramente que ingreso será todo lo que produzca el capital<sup>13</sup> (sin tener en cuenta los ingresos exentos) luego de las deducciones pertinentes, se tendrá la base imponible o renta gravable; el mecanismo de determinación es coincidencial con el propugnado por la teoría renta-producto, pero la legislación va más allá en cuanto a la consideración de ingreso, incluyendo además las donaciones, legados, herencia y demás incrementos en la capacidad económica del sujeto pasivo. Sobre éste punto trataremos en detalle en lo posterior.

### **1.1.2 Renta Incremento Patrimonial**

La regla básica de esta teoría es que toda variación en el patrimonio de un individuo deberá ser considerado como renta. Es evidente que la amplitud de ingresos y de acontecimientos, que tengan el efecto elevador en el patrimonio, es de proporciones muy vastas, lo cual permitiría la inclusión de ingresos “...ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etcétera.”<sup>14</sup>

La peculiaridad y complejidad en la aplicación de ésta teoría en las legislaciones tributarias ha sido la necesidad de realizar un balance comparativo de dos estados patrimoniales en períodos de tiempo distintos para así poder determinar la diferencias y establecer el incremento y, de suceder aquello se considerará renta la diferencia positiva del inmediato anterior con el actual. El tratadista argentino Dino Jarach explica la severidad y amplitud de ésta teoría en la aplicación dentro de un sistema tributario, estableciendo que “...la base patrimonio no se busca ni se utiliza como equivalente en la base renta, por cuanto la sustancia patrimonial queda sujeta al impuesto aun cuando no produzca, accidental o en forma duradera, ninguna renta.”<sup>15</sup> Debiendo entenderse que tal

---

<sup>13</sup> Entendido éste como bien tangible o intangible para el caso del trabajo, la fuerza laboral o capacidad laboral que ese individuo represente, será su capital.

<sup>14</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p.696.

<sup>15</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 678.

apreciación del patrimonio, implícitamente abarca las rentas potenciales que al volverse efectivas se han capitalizado e incrementado el patrimonio gravado.

Se ha considerado que la capacidad contributiva, como precepto rector de los sistemas impositivos modernos, es mejor respetada con la aplicación de ésta teoría, debido a que se sostiene que renta es todo aquel incremento en la riqueza del sujeto pasivo, lo cual le permite al ordenamiento impositivo gravar todas aquellas manifestaciones de aptitud de pago real y efectivamente potencial en función de la disponibilidad de patrimonio para generar cada vez mayores ingresos, entre aquellos que tienen tal consideración tenemos a Villegas quien al abstraer de lo expuesto por John Due establece "...la forma más exacta y real de reflejar el ingreso ganado durante un período, es considerar a la renta como: 1) el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma; 2) el valor de la actividad de consumo de la persona, y 3) el incremento en el valor del activo poseído durante el período."<sup>16</sup> Para una mejor comprensión de lo manifestado en el último numeral debemos expresar, que dentro de un determinado período de tiempo el patrimonio de un sujeto se ha visto incrementado, evidentemente por que ha tenido la disponibilidad de ingresos que le han permitido dicho aumento, entendiéndose a ese incremento en el activo neto de la persona, es decir, luego de la respectiva deducción del pasivo constante, entonces, en función de ése incremento, en el patrimonio global, la teoría busca determinar la renta que ha permitido dicho aumento, la cual será gravada respectivamente, evidenciando la posibilidad de que los ingresos provengas del propio sujeto, es decir, no de terceros, bien sea por servicios prestados a sí mismo o por bienes del cual es dueño y que le representan un beneficio valorable económicamente.

El antes citado autor Jarach, resalta la amplitud de ésta teoría, en cuanto puede abarcar las diferentes manifestaciones de la capacidad contributiva al momento de la imposición, el tratadista referido establece "El concepto de rédito o renta según la teoría del

---

<sup>16</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.696.



incremento patrimonial neto comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego.”<sup>17</sup>

El Consejo de Estado colombiano en la Sentencia n0. 25000-23-27-000-2000-01028 del año 2003 expone “La renta gravable determinada por comparación patrimonial es un sistema que facilita el control de los ingresos y en consecuencia de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento patrimonial líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas. Si un contribuyente aumentó su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, se presume que omitió la diferencia, salvo que justifique el mayor valor patrimonial.”<sup>18</sup>

Quedando clara la complejidad que representa, para el sistema de recaudación tributaria determinar aquellos factores, en la realidad económica de un individuo, que se deben considerar como renta. Pero, también se resalta la lógica y congruencia que tiene esta teoría con el principio constitucional de la igualdad y con aquellos indispensables para su consecución como lo son la capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad y equidad.

En este punto nos adelantaremos a mencionar que la legislación material tributaria en el país estima ciertos parámetros de la teoría renta-incremento patrimonial para la determinación de la renta gravable de un individuo, lo hace de manera parcial en función de que por un lado establece como renta a todos los ingresos<sup>19</sup> de fuente ecuatoriana y

---

<sup>17</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 475.

<sup>18</sup> Consejo de Estado Colombiano, Sección Cuarta, Sentencia n0. 25000-23-27-000-2000-01028-01(13295) del 04 de Diciembre de 2003. Disponible en: [http://vlex.com/vid/52552731?ix\\_resultado=30&query%5Bct\\_resultados%5D=7941&query%5Bfrase%5D=equidad+tributaria&query%5Btextolibre%5D=equidad+tributaria&sort=score](http://vlex.com/vid/52552731?ix_resultado=30&query%5Bct_resultados%5D=7941&query%5Bfrase%5D=equidad+tributaria&query%5Btextolibre%5D=equidad+tributaria&sort=score)

<sup>19</sup> En el capítulo siguiente se analizará en detalle el alcance de éste término así como las exenciones que la legislación prevé para el caso del Impuesto a la Renta.

por el otro no hace uso aún como mecanismo para la determinación de esa renta gravable la comparación de dos estados patrimoniales del mismo individuo.

Es muy probable que aquello comience a suceder a partir de las reformas incluidas dentro de la Ley de Equidad Tributaria del año 2007 en el Ecuador, donde se hace obligatorio a todo sujeto que se encuentre patrimonialmente dentro de los parámetros establecidos, ha presentar una declaración patrimonial, es decir, de sus activos netos, en función de ciertos parámetros, tales como agrupamiento de bienes conyugales y de hijos no emancipados, así como el establecimiento de un margen de valor mínimo sobre el cual se debe realizar tal formalidad. Esta disposición es relevante, en tanto que supone, y así lo ha manifestado expresamente el Servicio de Rentas Internas, que la trascendencia de ésta información será referencial, y que a partir de los siguientes años se realizará una comparación periódica de las declaraciones, para así establecer variaciones patrimoniales y, en caso de que las rentas declaradas en dichos espacios de tiempo no coincidan con aquellos aumentos, se procederá a una determinación tributaria por incremento injustificado de patrimonio, tal cual lo prevé la norma material.

Es prudente señalar que la implementación de este mecanismo, hace evidenciar la aplicabilidad de la teoría de la renta incremento patrimonial en el sistema tributario nacional, asunto que por el momento no es pertinente analizar con mayor profundidad, pero que será retomado más adelante en éste documento.

### **1.1.3 Teoría de Irving Fisher**

El economista estadounidense Irving Fisher ha destinado varios estudios al desarrollo de una concepción funcional del término renta, primordialmente dentro del ámbito impositivo. La consideración del mencionado autor sobre la importancia del *income* en la realidad social es relevante, el reconocido estudioso establece *“Income plays an important role in all economic problems; it is income for which capital exist; it is income for which labor is exerted, and it is the distribution of income which constitutes*

*the disparity between rich and poor.*”<sup>20</sup> El mencionado autor ha determinado que renta o *income* es “...el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata, pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros.”<sup>21</sup>

La concepción del autor, nos permite abarcar todas aquellas valoraciones que de manera efectiva mejoran la capacidad contributiva del sujeto, cuando Fisher define el ingreso de un individuo como “...as consisting of services rendered to him. These services may come to him by virtue of his property (including his claims to, or in, physical wealth and his claims on other people service), or they may come to him as services rendered by himself – that is, by work. Services are also classified into (1) services in kind, such as the use of one’s own dwelling and (2) the bringing in of money, such as interest from bonds or dividends from stocks.”<sup>22</sup>

Los razonamientos de Fisher ya fueron esgrimidos por otros autores, quienes describieron a la renta de manera más pragmática y subjetiva, es el caso de Seligman quien expresa “...en definitiva, deseamos las cosas por su utilidad. Ellas sólo pueden impartir utilidad en la forma de una serie de sensaciones placenteras. Estas sensaciones son nuestra verdadera renta.”<sup>23</sup> Vemos que el autor citado por la tratadista española Carmen Muñoz, expone las ilimitadas fronteras del concepto de renta, al delinearla en función del beneficio intrínseco que representan los bienes y servicios para quien de

---

<sup>20</sup> Fisher, Irving. *Income in Theory and Income Taxation in Practice*. The Econometric society, 1937. p. 2.

<sup>21</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 475-476.

<sup>22</sup> *Ibíd*em, p. 1.

<sup>23</sup> C. MUÑOZ VERGER, *El Concepto de Renta Fiscal*, p.168, Disponible en: [http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR\\_078\\_159.pdf](http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR_078_159.pdf) Consultado el: 20 de octubre de 2009

ellos dispone, lo que le permite a la persona tener una capacidad económica diferenciada para quien no los posee y, por ende, tener una capacidad contributiva disímil.

En función de ésta teoría podremos comprender la delicada realidad económica de la interacción humana, donde cada diferencia tangible o intangible es relevante para determinar la riqueza y disponibilidad de la misma entre los individuos que conviven en sociedad, indicador necesario para una construcción de políticas fiscales basadas en los principios constitucionales de carácter material como la equidad e igualdad. El desarrollo ampliado de ésta teoría se concreta en lo posterior dentro de la parte medular del presente documento.

## **1.2 Impuesto a la Renta en el Ecuador**

El impuesto deberá entenderse como una institución de trascendencia pública, la cual supone un acuerdo entre el Estado y los miembros de la sociedad donde éste se erige como ente regulador, fundado en la célebre teoría política contemporánea del “pacto social”, sobre la cual ya comentamos en líneas anteriores. La obligación del impuesto recae de manera unilateral en aquel individuo (físico o jurídico) que ha encajado su situación económica personal dentro de los preceptos normativos que configuraran el hecho generador, mismo que conmina al sujeto a contribuir conforme a las disposiciones materiales. Consecuentemente con el preámbulo ut supra, debemos referirnos al tema específico que nos compete, el Impuesto a la Renta.

En el Ecuador éste impuesto representa uno de los ingresos corrientes más importantes para el Estado, la trascendencia del mencionado gravamen, radica en los requerimientos presupuestarios de la institucionalidad estatal de satisfacer las necesidades públicas, en principio esa es la principal peculiaridad de los impuestos, no existe una contraprestación directa por parte del Estado por la cuota de riqueza privada que adquiere de los contribuyentes. Estadísticamente el Impuesto a la Renta es el segundo tributo recaudado por el Servicio de Rentas Internas, con alrededor de 2 billones y medio de dólares en relación con los 3 billones y medio recaudados por concepto del Impuesto

al Valor Agregado y los casi 500 millones de dólares que recibe de la imposición a los consumos especiales; datos referentes al año fiscal 2009.<sup>24</sup>

El Impuesto a la Renta manifiestamente deberá representar, en su contenido normativo sustancial y en la aplicación del mismo, la consecución de la lógica económica tributaria, de los principios tributarios, constitucionales, legales y doctrinariamente aceptados. Aquel importantísimo esquema será desarrollado y analizado progresivamente en las siguientes páginas de ésta investigación.

### **1.2.1 Renta: definición y teorías jurídicas aplicadas por la legislación tributaria nacional**

La renta, como se explicó, es generalmente entendida como la manifestación de la disponibilidad de riqueza nueva por parte de los individuos, determinación que se establece mediante varios mecanismos, aplicando varias teorías; siendo aquella riqueza la capacidad contributiva de cada sujeto, producto de las deducciones razonables a los ingresos brutos dentro de un determinado período. En nuestro sistema tributario, para efectos del mencionado impuesto, serán consideradas todas las rentas de una persona natural o jurídica, nacional o extranjera con domicilio en el país, de manera global, así como lo expresa el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El amalgamamiento de las diversas teorías sobre renta, dentro del sistema tributario nacional, es innegable. Equivocado e impreciso sería manifestar que nuestro orden jurídico impositivo ha considerado y ha acogido uno de aquellos desarrollos doctrinarios, lo cual se pretende demostrar con el siguiente análisis.

En función de la teoría Renta-Producto, donde aquella es el resultado de un capital y sobre la cual recaerá el impuesto, podemos expresar que el ordenamiento tributario hace uso de aquella cuando establece como ingresos de fuente ecuatoriana, el cual será generador del hecho imponible, a los siguientes:

---

<sup>24</sup> <http://www.sri.gov.ec/sri/portal/searchForms/stats.do>

- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país (art. 8 # 3 LRTI)
- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología. (art. 8 # 4 LRTI)
- Las utilidades que se distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país. (art. 8 #5 LRTI)
- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza. (art. 8 #6 LRTI)
- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público. (art. 8 #7 LRTI)

Por otro lado, el artículo 2 de la LRTI también hace hincapié en la consideración de los ingresos de fuente ecuatoriana provenientes del trabajo. Se podría encontrar cabida a ésta disposición, dentro de la teoría de Renta-Producto, si se consideraría al trabajo como un capital, el cual genera un producto que es la remuneración o sueldo, en caso de relación de dependencia y en caso de trabajo independiente el beneficio que de la actividad resulte. Para el caso en cuestión el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, pecuniarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano... (art. 8 # 1 LRTI)

- Los que perciban ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del Sector Público ecuatoriano. (art. 8 # 2 LRTI)

Como podemos observar, la normativa tributaria ha recogido a éstos ingresos en su descripción, en función de la aplicación de la teoría de la Renta-Producto, con una peculiaridad que se debe señalar, que es manifestada por Villegas que “Para obtener la “renta producto” se suman los frutos o utilidades derivadas del capital...”<sup>25</sup>, que de la aplicabilidad de ésta teoría se refiere a diversos productos de varios capitales, esto en función de la premisa de globalidad del sistema impositivo. En congruencia con aquello el Art. 2 de la LRTI al definir renta menciona, entre otras circunstancias, a los ingresos de fuente ecuatoriana provenientes del capital, es decir, los beneficios obtenidos de éste. Es preciso mencionar que uno de los elementos condicionantes de la teoría Renta-Producto es que el capital generador de la riqueza nueva deberá permanecer intacto durante la manifestación de aquella, sobre el asunto Fonrouge cita a Giannini quien manifiesta “... que el rédito supone “una riqueza nueva y que ésta debe ser “realizada, debe entenderse en el sentido de un nuevo valor agregado a la riqueza preexistente o, con mayor propiedad, como un “incremento de valor producido en el patrimonio de un sujeto en un momento dado o en un determinado espacio de tiempo.”<sup>26</sup>

Adicionalmente, y siguiendo el cauce investigativo y de desarrollo doctrinario, la legislación tributaria nacional también acoge el concepto de renta sostenido por la teoría de Incremento Patrimonial, el varias veces enunciado artículo 8 de la LRTI describe, también como ingresos de fuente ecuatoriana a los siguientes:

- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador. (Art. 8 # 8 LRTI)

---

<sup>25</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.696.

<sup>26</sup> Giannini, *Instituzione*, p.362. En G. FONROUGE, *Derecho Financiero*, Tomo II, Buenos Aires, 2004, p. 787.

- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos de bienes situados en el Ecuador. (Art. 8 # 9 LRTI)

Conforme a lo enlistado, podemos evidenciar que aquellos ingresos no podrían ser considerados como beneficios o riqueza nueva producida por un capital de aquel a quien se va considerar como sujeto pasivo, evidentemente esos ingresos fueron la capitalización de rentas anteriores de otros individuos, situación que no es relevante para el caso. Por lo tanto, dichos ingresos necesariamente son simples incrementos patrimoniales del individuo, a quien aquellos se destine, por lo tanto, en estricto rigor teórico la doctrina del Renta Incremento Patrimonial es desarrollada al acoger éstos ingresos, para efectos del Impuesto a la Renta en el Ecuador. Para confirmar nuestra postura debemos transcribir lo que el artículo 50 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno expone “Son objetos del Impuesto a la Renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones” y el mismo artículo continúa “Este impuesto grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión del dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes...”

Aunque, no es el tema de nuestro estudio, tenemos que poner en evidencia, el desatino técnico con que la normativa reglamentaria establece el hecho generador del ingreso por las herencias o legados, donde se menciona que el mismo se dará al momento del fallecimiento del causante, es decir, al momento del deferimiento o apertura de la sucesión de aquel, es en éste momento donde únicamente existe el derecho del causahabiente de aceptar o repudiar la herencia o legado y aún no ha existido el ingreso de tales bienes dentro de su patrimonio; entonces mal podría gravarse un incremento que aún es posible pero no real o efectivo, ya que el heredero o legatario puede repudiar la herencia o legado y así no incrementar su acervo patrimonial, a nuestro criterio lo que existiría aquí es un impuesto al patrimonio neto, mismo que se entiende al conjunto de bienes transmisibles luego de las bajas y deducciones hereditarias de rigor. De ser así, como lo hemos expresado, estaríamos frente a un caso potencial de doble imposición, ya que si éste patrimonio es gravado con el Impuesto a la Renta como tal, previo a la



adjudicación de la cuota o legado correspondiente a los causahabientes y luego considerado como ingreso aquella parte o bien específico dentro del patrimonio de éstos y consecuentemente considerado como incremento en aquel, debiendo gravársele, no habría dudas de que un mismo hecho estaría siendo objeto del Impuesto a la Renta en dos ocasiones. Cabe añadir que la relevancia, para el tema desarrollado en éste trabajo, de la consideración que se expuso sería tener presente la apertura con la que el legislador a desarrollado las normas materiales tributarias, que en lo referente al Impuesto a la Renta, permiten éste tipo de inconsistencias.

Finalmente se resalta aún más la holgura con la que el legislador ha dejado el sistema tributario vigente, en cuanto a lo que al Impuesto a la Renta se refiere, permitiendo, según nuestra comprensión del ordenamiento analizado y, como se desarrollará posteriormente, consecuentemente con los métodos aceptados de hermenéutica jurídica, se puedan considerar dentro de la comprensión de Renta y el inseparable concepto de ingreso otras teorías desarrolladas, tales como la del reconocido economista estadounidense Irving Fisher, misma que ha sido expuesta en líneas anteriores de éste documento y, que servirá como sustento doctrinario para la argumentación central de la presente tesina. En cuanto a la comentada apertura del ordenamiento material tributario, refiriéndose al impuesto en cuestión, debemos ser concretos y directos al exponer que el artículo 8 de la LRTI establece como ingreso de fuente ecuatoriana en su numeral 10 lo siguiente:

- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Pudiendo ser dicho ingreso cualquiera que para el entendimiento jurídico, económico y político se lo sepa argumentar y sustentar. Existiendo la factibilidad formal de considerar como renta gravable el beneficio o utilidad de los bienes y servicios propios de una persona física o jurídica; siendo congruentes con el artículo 2 de la LRTI, debemos señalar que dicha renta pueden ser ingresos en dinero, especie o servicios, de éste asunto ya concretaremos en líneas siguientes.

### 1.2.1.1 *Posturas doctrinarias*

El Impuesto a la Renta ha sido objeto de diversos estudios científicos, desde sus elementos constitutivos hasta su trascendencia presupuestaria en los Estados. Es relevante hacer un breve análisis de las consideraciones que los tratadistas le han dado al asunto, siendo fieles con la perspectiva del presente estudio.

Como primer aspecto necesario para un mejor entendimiento de nuestro sistema impositivo sobre la renta, se lo debe encuadrar dentro de uno de aquellos desarrollados por la doctrina. Siendo consecuentes con el análisis realizado podemos ubicar a nuestro sistema dentro del denominado “unitario” mismo que se expone por el tratadista argentino Jarach de manera clara cuando manifiesta que éste se da cuando “Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos”<sup>27</sup> La legislación material que regula el Impuesto a la Renta en nuestro país, establece que se considerará como objeto de aquel gravamen la Renta Global de las personas, concomitantemente hace expresión de lo que considera como Renta, describiendo los supuestos de hecho que darán origen a la obligación tributaria; siendo susceptibles, todo el conjunto de ingresos gravados, de las deducciones que la ley establece; reafirmando aquello la pertinencia de considerar a nuestro sistema como unitario.

La doctrina de la mano del tantas veces mencionado Dino Jarach, expresa la amplitud que puede llegar a tener la concepción de renta dentro de su sustanciación legislativa para su posterior manifestación dentro del orden jurídico vigente, es así que claramente expone “ No existe un concepto de renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica, ser objeto de crítica bajo diversos ángulos, tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr

---

<sup>27</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 478.

determinados efectos redistributivos o su neutralidad, o bien su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo.”<sup>28</sup>

En congruencia con lo analizado en la sección de éste documento en lo tocante a las teorías de renta como Incremento Patrimonial, refiriéndonos a las transmisiones y transferencias a título gratuito del dominio, la corriente doctrinal no especula al manifestar que “No es erróneo, pues, considerar a los impuestos sobre sucesiones y donaciones en sus diversas formas como impuestos al patrimonio, a veces universal y a veces sólo sobre una parte del activo transmitido.”<sup>29</sup>

El Impuesto a la Renta, ha de presentar ventajas y desventajas, para la economía en general, en cuanto a su aplicación en los sistemas jurídicos. Entre las preeminencias que aporta éste gravamen, podemos traer a colación las brevemente detalladas por Villegas al considerar que es “... un impuesto productivo, ya que tiene un elevado rendimiento.”<sup>30</sup> Y también que “...se adapta a objetivos de justicia social mediante deducciones personales...”<sup>31</sup> el mismo autor continua exponiendo que el pragmatismo político y económico de éste impuesto radica en que “...un aumento de su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes...”<sup>32</sup>. En evidencia de que el asunto que nos atañe, no hace indispensable el estudio en detalle de éstas peculiaridades, seremos breves en enunciar las desventajas que según Villegas se generan por el Impuesto a la Renta, [tenemos críticas sobre el mencionado gravamen en cuanto a la posible obstaculización del ahorro y la capitalización de las rentas nuevas, efectos inflacionarios, complejidad y afectación al principio de simplicidad administrativa, entre otros.]<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> *Ibíd*em, p. 472.

<sup>29</sup> *Ibíd*em, p. 678.

<sup>30</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.696.

<sup>31</sup> *Ibíd*em, p. 696.

<sup>32</sup> *Ibíd*em, p. 696.

<sup>33</sup> *Ibíd*em, p. 698-699.

Todos los aspectos doctrinarios antes esbozados, permiten una mejor comprensión del delicado equilibrio económico social que se ve directamente condicionado por la imposición del gravamen a las rentas.

### **1.2.2 Definición legal del Impuesto a la Renta**

La legislación nacional tributaria, específicamente en la Ley de Régimen Tributario Interno, evita precisar una definición del Impuesto a la Renta, siendo necesario un estudio general de las disposiciones del mencionado cuerpo normativo para desarrollarla. El artículo 1 de la LRTI establece el objeto del gravamen, el cual, a *grosso modo* sería la Renta Global, siendo el sujeto pasivo del mismo las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país, de conformidad a lo estipulado en la Ley. Además, como elemento ineludible del concepto de Renta, tenemos al ingreso de fuente ecuatoriana y los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de acuerdo con lo que establece la legislación.

Son esos aspectos los que precisamente conjugados, de manera alternativa, conjunta o singularmente constituyen esta institución de derecho público, como lo es el Impuesto a la Renta, tributo que será obligatorio para todos aquellos individuos responsables por el encaje de su situación a las diferentes hipótesis normativas planteadas y, que a su vez serán encauzadas por las disposiciones reglamentarias pertinentes.

#### **1.2.2.1 Elementos y Características**

El Impuesto a la Renta está constituido básicamente por los elementos fundamentales de cualquier gravamen como lo son generalmente, a saber, el hecho generador, la base imponible y la tarifa del tributo. Siendo trascendental, como lo es para la comprensión progresiva y conjunta del objetivo de éste trabajo, hacer una descripción sucinta únicamente de uno de aquellos elementos, el hecho generador, asunto del cual nos ocuparemos en el título siguiente.

Finalmente enunciaremos, como relevantes, las características de éste impuesto que le dan su peculiaridad tanto en la economía social, presupuestaria y financiera, últimas éstas principalmente vinculadas a la realidad del Estado. Por lo tanto podemos decir que éste impuesto, es progresivo, directo y global, esto, obviamente para el caso de la legislación ecuatoriana, características que se han explicado anteriormente unas y otras se lo hará más adelante.

#### **a. Hecho generador**

Es pertinente, antes de establecer el hecho imponible para el efecto del Impuesto a la Renta, analizar lo que las corrientes doctrinarias han desarrollado sobre aquel. Éste análisis empieza con la concepción que tiene Jarach sobre el hecho generador, quien expresa “La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto.” Evidente es pues, que deba existir, en custodia del fundamento del principio de legalidad, una determinación de sucesos o hechos de la vida, mismos que tienen trascendencia jurídica y al ser abstraídos por la norma tributaria, generadores de la obligación respectiva.

El autor Villegas define al hecho imponible “...al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”<sup>34</sup>

Curiosamente, la doctrina ha discutido sobre la naturaleza de éstos hechos, dándoles por una parte la preeminencia de económicos y por el otro de jurídico, es decir, que para unos son primeramente económicos y para los contrarios inicialmente jurídicos. Podemos decir que para nuestro entendimiento, los hechos generadores, del Impuesto a la Renta, son de carácter jurídico antes que económico, [ya que su relevancia se da en

---

<sup>34</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.696.

función de las consecuencias jurídicas que generan, congruentemente no podemos desconocer la expresión económica de estos hechos.]<sup>35</sup>

El Código Tributario nacional, como legislación formal tributaria, establece al hecho generador, para todos los tributos “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (Art. 16)

Adicionalmente el cuerpo normativo antes mencionado amplía el entendimiento que se debe tener a éste elemento de los tributos y, menciona la clasificación que debe darse a los mismos, es así que primero tenemos “Cuando un hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.” Art. 17 inciso 1 del citado cuerpo normativo; conjuntamente la misma disposición establece “Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.” Art. 17 inciso 2.

En función del breve análisis doctrinario y legal del hecho generador en general, se condensa nuestro enfoque en el supuesto fáctico que genera el Impuesto a la Renta en el ordenamiento nacional. La Ley de Régimen Tributario Interno, cuerpo legal que contiene las disposiciones materiales sobre el Impuesto a la Renta, establece los elementos del hecho imponible en varias disposiciones, de manera didáctica realizaremos un esquema de cuáles son los elementos de aquel y en qué artículos se encuentran.

a. 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. Art. 2 # 1 LRTI. En éste punto el artículo 8 de la misma ley referida, hace el

---

<sup>35</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 381.

detalle de que se considerará como ingresos de fuente ecuatoriana, estableciendo específicamente los supuestos de hecho generadores de la obligación tributaria.

b. Ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en la ley. Art. 2 # 2 LRTI

Las disposiciones reglamentarias, en el caso analizado, las que se encuentran en el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, son fundamentales para la precisa delimitación de los hechos generados del Impuesto a la Renta, evidentemente, todo en congruencia con las normas legales y los principios constitucionales pertinentes.

#### **b. Ingresos de fuente ecuatoriana**

Los varios hechos generadores del Impuesto a la Renta contenidos en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, fueron ya descritos y encuadrados dentro de la teoría de renta pertinente, siendo necesario únicamente resaltar la amplitud con la que el legislador a establecido la disposición del numeral 10 del mencionado artículo, misma que permitiría, en función de los mecanismos de interpretación aceptados por nuestro ordenamiento, discutir de manera abierta a lo que se debe considerar como ingreso, siguiendo, evidentemente, la lógica y la congruencia económica en tal análisis.

La enumeración de los demás supuestos de hecho, considerados como ingresos de fuente ecuatoriana, pierde su calidad de taxativa con la disposición del numeral 10 del mencionado artículo 8, debido a que la amplitud de posibilidades y teorías que la administración tributaria podría aplicar para abstraer supuestos de hecho que se sustentaría por ese texto normativo, son vastas. Habíamos explicado la teoría de Irving Fisher, donde se considera al ingreso, de una manera muy amplia, como el uso, goce o utilidad que le generan los bienes de una persona y, siendo anfibológicos, los servicios que está esa persona en capacidad de prestar y lo hace para sí mismo, siendo éste desarrollo doctrinario un argumento sostenible dentro de la apertura normativa del numeral 10 del artículo 8 de la LRTI.

En adelante seguiremos tratando éste asunto, robusteciendo la postura defendida, de manera lógica, económica y sobre todo jurídica, aplicando cuidadosamente el entendimiento de la hermenéutica legal tributaria, la relevancia del respeto y concreción de los principios constitucionales y, la casuística.

### **1.2.2.2** *Importancia Económica y jurídica*

Los impuestos en general, pero más aún los que tienen el carácter de directos, es decir, que recaen sobre el mismo sujeto sobre aquel que se presumía ser el obligado, tienen un efecto ineludiblemente económico de impostergable análisis. El efecto al que se hace referencia se lo conoce en la doctrina como “percusión”, siendo ésta la manifestación individual de contribuir de su propiedad el importe del gravamen. El tributarista argentino Jarach es claro en la definición de aquel “Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este acontecimiento se denomina *percusión*. Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto – contribuyente *de iure* – la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo, a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas.”<sup>36</sup> Como claramente lo expone el autor citado, vemos que la incidencia en la economía individual y por ende social del impuesto es inevitable. Además hay que recordar que las relaciones humanas serán, en su gran mayoría de carácter jurídico, y totalmente de carácter económico, es pues el Impuesto a la Renta una manifestación jurídica de la necesidad económica estatal para solventar los requerimientos públicos de aquellos a quienes se debe, afectándoles de manera negativa, al percutirlos con él gravamen, en un principio y; positiva, cuando solventa las estructuras públicas, al final.

Lo dicho en las últimas líneas del párrafo inmediato anterior, no es evidenciado en la sociedad de forma clara, lo cual podría generar distorsiones en el comportamiento de los

---

<sup>36</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 336.



contribuyentes y consecuentemente de la economía en general, claro ejemplo de aquello es el excesivo nivel de traslación<sup>37</sup> del impuesto, la elusión y la evasión fiscal. Jarach al respecto dice “...no existe relación alguna entre el gasto que efectúa el Estado y los impuestos que establece o que modifica o sustituye. De esta premisa descende la consecuencia que la incidencia de los impuestos depende de la conducta del o de los contribuyentes quienes ignoran o sólo descuidan la existencia del gasto estatal, ajustando su demanda y oferta con prescindencia de los efectos del gasto público.”<sup>38</sup>

Finalmente debemos añadir la perspectiva que, sobre éste impuesto, tiene Dino Jarach refiriéndose a la renta como indicador del gravamen en cuestión, el autor manifiesta “La renta (o rédito) ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estado modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.”<sup>39</sup>

#### **a. Relevancia presupuestaria nacional**

Como se ha manifestado a lo largo de éste trabajo, el objeto principal de la imposición en general y obviamente la que recae sobre las rentas es permitir al Estado gestionar las soluciones para las necesidades públicas requeridas, esto mediante la creación o modificación de estructuras que permitan a la sociedad su desarrollo constante. Según datos obtenidos de un artículo investigativo de un medio de prensa escrita nacional, se vincula, al ingreso presupuestario, alrededor de 8.500 millones de dólares, en los últimos cuatro años por concepto de recaudación de Impuesto a la Renta.<sup>40</sup> Tal cifra se estima estar dentro de un 40 % del monto anual de ingresos para el presupuesto del Estado, innegablemente considerable, esa relevancia presupuestaria es la que define las políticas

---

<sup>37</sup> Este se lo considera, según la doctrina, como otro de los efectos económicos de los impuestos, básicamente es la transferencia de la carga impositiva a otros.

<sup>38</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 343.

<sup>39</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 471.

<sup>40</sup> Diario el Expreso, artículo de Ivonne Gaibor y Wendy Massuh. Disponible en: <http://www.expreso.ec/ediciones/2009/11/16/actualidad/impuestos-la-fuente-principal-del-presupuesto-estatal-2010/default.asp?fecha=2009/11/16>

recaudatorias e inclusive, podría, llevar a la conclusión de la necesidad de gravar con éste impuesto a espectros de la economía que podrían estar siendo beneficiadas por las omisiones actuales, mismas que según Carlos Marx Carrasco, Director Nacional de Servicio de Rentas Internas llegan actualmente a estar en niveles del 45% <sup>41</sup>, consideramos que pueden ser causada, medularmente, por los vacíos en la legislación tributaria y las inequidades prácticas que pueden generar al momento de aplicar tales normas.

#### **b. Trascendencia en la política económica del Estado**

La doctrina a manifestado la pertinencia de éste tipo de ordenes impositivas, el tratadista Cosciani citado por Villegas manifiesta "...el impuesto a las rentas tiende a equilibrar la desigualdad en la distribución de la riqueza, y es un medio de contención de gastos excesivos por las clases pudientes." Las divergencias socio económicas en países como el Ecuador, son notorias y muchas veces incomprensibles, como se ha expuesto en otros puntos de éste mismo documento y como señala el autor citado ut supra, tenemos claro que uno de los mecanismos utilizados por los gobiernos en general para redistribuir las riquezas de una sociedad, son los impuestos. En el caso del Impuesto a la Renta y su híbrides de teorías, que reúne o pretende simplificar en un solo impuesto varias de las diferentes clases de impuestos que sobre aquellas se han construido, busca, además del sostenimiento del presupuesto estatal, asegurar el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, que aunque, para el caso ecuatoriano, no específicamente referidas para el ámbito tributario, si se establecen en el texto fundamental, tal como la igualdad. La lógica que se fundamenta en la realidad de nuestra sociedad arguye que la emergente situación debe ser compelida con una fuerte dosis de solidaridad, palabra muchas veces ultrajada, pero que objetivamente aplicada significará el progreso y desarrollo del conjunto de todos y no de pocos.

---

<sup>41</sup>América Economía, Evasión tributaria en Ecuador llega a alrededor del 45%. Disponible en: <http://www.americaeconomia.com/economia-mercados/finanzas/evasion-tributaria-en-ecuador-llega-alrededor-de-45>

## **1.3 Conceptos Fundamentales**

### **1.3.1 Renta Global**

#### *1.3.1.1 Definición jurídico-tributaria*

La importancia del entendimiento del concepto de renta es impostergable para efectos del análisis del impuesto que sobre la misma recae, más aún cuando la búsqueda esta direccionada a dilucidar el alcance del término en nuestra legislación, para consecuentemente a aquello poder establecer los límites dentro de los cuales la administración tributaria podría considerar un hecho generador del gravamen y exigir a quien se encuentre en tal presupuesto el pago correspondiente.

Es fundamental que se considere tanto la perspectiva doctrinaria y legal del concepto, teniendo en cuenta las corrientes que consideran el carácter relevantemente económico antes que jurídico de renta.

#### *1.3.1.2 Definición doctrinaria*

Las definiciones de la acepción primigenia de renta se fundamentan en considerarla como aquel resultado de la actividad económica del individuo, que luego de haber solventado los costos de aquella y de su congrua existencia personal, ha quedado un excedente que constituye su utilidad, la cual al ser consumida no afectará ni a la concreción futura de la actividad ni a la subsistencia de quien la realiza. En palabras de Spisso tenemos “...renta es la riqueza producida y consumible sin disminución de la riqueza preexistente...”<sup>42</sup>

La tratadista Muñoz Verger precisa “La renta, en contraposición al capital, hace referencia a la cantidad que afluye en un determinado período y que está a disposición

---

<sup>42</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.433.

de su poseedor a efectos de consumo, de tal forma que, al gastarla, no sufra menoscabo el capital.”<sup>43</sup> Es prudente señalar la concordancia de ambos autores en la necesidad de que el excedente de la actividad no merme el capital o la riqueza preexistente.

En consecuencia de que se ha aproximado al concepto de renta, se añade el elemento adicional de globalidad, mismo con el cual se amplía la trascendencia del término básico. La legislación nacional acoge esta acepción de renta global, por lo que nos es ineludible definir aquella.

Renta global se percibe entonces como el conjunto de las utilidades o rentas nuevas de un individuo en un determinado período, sin que sea trascendente su génesis. Villegas dice al respecto “...conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen.”<sup>44</sup> El autor señala además, la posibilidad de generar un injusto trato en el sistema que la grava y expone “...al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, trata todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas.”<sup>45</sup> Aquel tratamiento injusto al que se refiere el tratadista, radica en la trascendencia social negativa que tendría el desconocer el esfuerzo detrás de la obtención de los ingresos de un sujeto; tal sería el caso al equiparar la obtención de un ingreso anual proveniente del trabajo con aquel obtenido de un dividendo accionarial.

El tratadista argentino Dino Jarach establece que el término renta, por sí solo, abarca una connotación de global, es decir, tienen una trascendencia holística, para lo cual ha sido necesario que su análisis se base en el estudio etimológico de la palabra, llegando a determinar que “...renta es equivalente al concepto ingreso neto global y corresponde al

---

<sup>43</sup> C. MUÑOZ VERGER, *El Concepto de Renta Fiscal*, p.161, Disponible en: [http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR\\_078\\_159.pdf](http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR_078_159.pdf) Consultado el: 20 de octubre de 2009

<sup>44</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p. 699.

<sup>45</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p. 700.

inglés *income*, al alemán *Einkommen*, al francés *révenue*, al italiano *reddito*.<sup>46</sup> Es entonces el indicador del ingreso neto total de un individuo, pero por cuestiones de praxis sería prudente diferenciar a la renta como el resultado de la substracción de los gastos de la adición de todos los ingresos del sujeto.

### 1.3.1.3 *Definición legal*

El ordenamiento jurídico tributario nacional establece como objeto del impuesto a la Renta Global, añadiendo que será el obtenido de las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras residentes en el país.

En la Guía Práctica sobre el Impuesto a la Renta realiza una división interesante de las clases de Impuesto a la Renta en el país y expone “a) Impuesto a la renta global: es aplicable a los ingresos no sujetos a impuesto único de las personas naturales, de las empresas del sector público gravadas con este impuesto y de las sociedades, incluidos los rendimientos financieros y las ganancias habituales obtenidas por venta de acciones o participaciones; y, b) Impuesto único de renta: es aplicable; a los ingresos provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares; a los ingresos por herencias, legados o donaciones; y a los relacionados con pagos o créditos en cuenta hechos a favor de personas naturales no residentes en el país o a sociedades constituidas en el exterior, en los casos señalados en la ley.”<sup>47</sup>

Conjuntamente la normativa material tributaria, define lo que para efectos del impuesto se considerará como renta, determinándosela como todo ingreso de fuente ecuatoriana que provenga del trabajo, capital o ambos, bien sea a título gratuito u oneroso y que consistan en dinero, especies o servicios; además señala que será todo ingreso obtenido en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

---

<sup>46</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 472.

<sup>47</sup> GUIA PRACTICA IMPUESTO A LA RENTA. Ediciones Legales, p. 47.

Como podemos observar estamos frente a una concepción de la renta, en principio, en función de la teoría de renta-producto, ya que se considera como tal a los ingresos obtenidos del trabajo, capital o de ambos, pero como veremos más adelante la legislación amplía aún más el espectro de alcance del significado de ingreso de fuente ecuatoriana, incluyendo aquellos que deberán ser mirados desde la perspectiva de la teoría de renta incremento patrimonial, esto se describirá en detalle en la parte pertinente. Por el momento podemos adelantar un criterio establecido por la Corte Nacional de Justicia que ha expuesto “la renta gravada es la utilidad, ganancia, incremento patrimonial, o; la renta percibida por el sujeto pasivo.”<sup>48</sup>

#### **1.3.1.4** *Definición económica*

La valoración jurídica del concepto renta, estará dado por la trascendencia económica que tiene en la realidad del individuo reflejada incidentalmente en su capacidad contributiva, misma que deberá ser gravada de conformidad con el cumplimiento del presupuesto de la norma material.

En la actividad económica del individuo la renta juega un papel fundamental, le permite conocer si la gestión con su trabajo o capital está siendo productiva y está generando más riqueza, por otro lado también se puede robustecer esa apreciación económica de renta al agregársele aquellos ingresos, no productos de la actividad, al caudal de un sujeto, que aunque no provengan del capital o del trabajo, generan mayor riqueza y disponibilidad de recurso a quien se beneficie de tal ingreso, como sucede con las herencias, legados, donaciones, plusvalías y, a su vez debería incluirse en el análisis al aquel beneficio del uso y goce o utilidad de bienes y servicios propios, en relación a éste último punto la explicación exhaustiva en su tratamiento se evidenciará a lo largo de este documento.

---

<sup>48</sup>Corte Nacional de Justicia Sala de lo Contencioso Tributario. Quito, 20 de Marzo de 2009. Gaceta Judicial. Año CIX-CX Serie XVIII, No. 7. Página 2557.

La renta de un individuo es por antonomasia una de las principales fuentes de recursos corrientes para el Estado, he aquí la delicadeza del trato hacia la misma, ya que su excesiva o inequitativa gravación puede repercutir en la economía general de la sociedad.

En el artículo del economista premio Nobel Gary Becker se sentencia “Mientras más altas son las tasas marginales de impuestos, mayores serán las distorsiones causadas a la oferta laboral y, por lo tanto, mayor será el "exceso de peso" del impuesto sobre la renta.”<sup>49</sup>

Finalmente cabe señalar una concepción de renta muy interesante y económicamente acertada para el fundamento de la tesis planteada y que es recogida por Muñoz Verger del maestro Seligman quien señala que aquella es “...la corriente de satisfacciones que se obtiene de los bienes por su utilidad”<sup>50</sup> Este enfoque está intrínsecamente reflejado en la sustancia de la teoría de Fisher que anteriormente se explicó.

### **1.3.2 Ingreso**

El elemento indispensable para la generación de una renta, es que el individuo que la vaya a ostentar, tenga un ingreso. Siendo éste el caudal que fluye a la realidad económica del individuo y que le debería permitir solventar los costos de su actividad, su digna subsistencia y, en ciertos casos, mejorar las condiciones de la gestión generadora de los recursos. El ingreso concebido desde esta perspectiva económica facilita o mejor dicho permite hacer determinable la renta de una persona, al proporcionar el parámetro máximo en la obtención de recursos valorables, de los cuales

---

<sup>49</sup> G. BECKER, *EL peso de los impuestos*. Disponible en: <http://www.elcato.org/node/3187>

<sup>50</sup> C. MUÑOZ VERGER, *El Concepto de Renta Fiscal*, p.161, Disponible en: [http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR\\_078\\_159.pdf](http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR_078_159.pdf) Consultado el: 20 de octubre de 2009

habrá que deducir gastos y costos, para consecuentemente obtener la renta o riqueza nueva generada. Es preciso aclarar que éste concepto de ingreso es de carácter general y aún está lejos del que la legislación le otorga dentro del régimen impositivo, son estos los lineamientos generales del concepto aplicables a una lógica económica más no jurídico-tributaria, se hará, sobre el asunto, un tratamiento más dedicado.

Por último es conveniente traer a colación a Muñoz Verger quien resume lo expuesto al decir “El ingreso viene a ser el aumento o incremento en el poder individual para satisfacer sus necesidades en un período dado, ya que tal poder consiste en: a) En dinero mismo, o b) cualquier cosa de susceptible evaluarse en términos monetarios.”<sup>51</sup>

#### **1.3.2.1** *Definición jurídico económica*

La apreciación que hace el Derecho del término ingreso está dada por la necesidad de considerar aquel suceso de la interacción económica de la sociedad, como aquel generador de efectos jurídicos para quien lo percibe, en relación con el Estado y el resto de la sociedad misma. En el ámbito del ordenamiento tributario la relevancia jurídica es suprema, en función de que a más de tener relevancia económica individual y colectiva, le permite a la legislación impositiva conocer, luego de un proceso de determinación, el beneficio, renta, o utilidad que de ese ingreso o ingresos le estará disponible al individuo; servirá entonces aquello para que el Estado, pueda generar, en primera instancia, las infraestructuras necesarias para que la sociedad pueda desarrollarse y progresar y, que sus miembros consecuentemente generen más ingresos para individual y colectivo bienestar.

#### **1.3.2.2** *Definición legal y económica nacional*

La legislación nacional en el ordenamiento material impositivo establece al ingreso como un prefijo del concepto de renta, es decir, no se puede concebir renta sin el

---

<sup>51</sup> C. MUÑOZ VERGER, *El Concepto de Renta Fiscal*, p.169, Disponible en: [http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR\\_078\\_159.pdf](http://www.cepc.es/rap/publicaciones/11/RECR_078_159.pdf) Consultado el: 20 de octubre de 2009



ingreso. En primera instancia manifiesta la norma jurídica respectiva, que para los efectos de ésta se considerará renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos del trabajo, capital o de ambos, de manera gratuita u onerosa ya sea que consistan en dinero, especie o servicios, Art. 2 LRTI, adicionalmente hace alusión a los ingresos obtenidos en el exterior.

Es relevante mencionar que hasta este punto la legislación tributaria ha de considerar renta a todos los ingresos de fuente ecuatoriana que de manera descriptiva son enumerados, abarcando inclusive a aquellos que no provienen del trabajo o del capital, como son las herencias, legados, rifas, loterías y otros; con todo esto podríamos decir que son los ingresos del individuo los que delimitarán el espectro de su realidad económica, para efectos del Impuesto a la Renta, mismo que deberá ser regulado en función de las deducciones y exenciones correspondientes, conforme a las disposiciones legales. “...en forma particular la Ley enumera cuáles son los ingresos de fuente ecuatoriana, aunque no necesariamente todos estos ingresos están sujetos al pago del impuesto a la renta. En efecto, la propia Ley señala más adelante cuáles de ellos están exentos del pago.”<sup>52</sup>

Es posible entonces manifestar que la interacción económica general del individuo, valorable monetariamente, será considerada por el ordenamiento tributario, específicamente para el caso del Impuesto a la Renta, dado que será ése el esquema donde se podrá determinar realmente la renta generada en un período de tiempo dado.

### **1.3.2.3** *Definición doctrinaria y derecho comparado*

En ciertas legislaciones como en la argentina, la diferenciación entre renta e ingreso es casi nula, se considera a ambos términos como similares y que representan, para el derecho tributario, una manifestación de riqueza nueva en una realidad económica determinada dentro de un espacio de tiempo. Es más, se asimila la connotación de renta con la de rédito, el célebre tratadista del Vecchio al ser citado por Fonrouge establece

---

<sup>52</sup> GUIA PRACTICA IMPUESTO A LA RENTA. Ediciones Legales, p. 59.

“Es inútil hacer sutiles distingos entre los conceptos de rédito y de ingreso, porque en la aplicación financiera carece de importancia práctica el elemento de repetición normal, propio del rédito, como resultaría de su correcta definición etimológica.”<sup>53</sup> Debemos añadir que al ingreso se lo ha considerado como un suceso económico que acontece progresivamente dentro de un lapso temporal y, que para muchos renta o rédito es el producto de ese acontecimiento, es decir, tiene lugar en un momento determinado, pero como lo aclara el citado autor, la diferencia es muy sutil y nos atreveríamos a decir que es casi nula.

### **1.3.3 Patrimonio**

El patrimonio es entendido principalmente de manera general y con trascendencia fundamental en el ámbito contable, por permitir conocer la realidad económica de un individuo, en función de su activo menos su pasivo. Es innegable que en el ámbito financiero, tributario y empresarial ésta figura es indicativa de las necesidades, obligaciones y del desarrollo económico de una individualidad ya sea humana o jurídica.

Será preciso comprender que dentro de un período dado, todo ingreso que tenga un individuo se verá, o deberá ser reflejado en su patrimonio, es decir, la realidad económica de la que se hablaba anteriormente está constituida por ese conjunto de activos menos pasivos, existiendo dentro de aquellos los activos corrientes mismos que servirán para afrontar los costos de la actividad del individuo así como otros elementos dinámicos, que finalmente podrían dar como resultado una utilidad bruta misma que deberá servirle para la realización de sus necesidades personales, familiares en el caso de personas naturales, posteriormente a ese proceso deductivo, el ingreso terminará siendo renta o utilidad neta, sobre la cual recae, en función del sistema aplicado, el impuesto. Para el caso de las sociedades el cumplimiento con los socios o accionistas se dará luego

---

<sup>53</sup> Del Vecchio, *Introduzione alla finanza*, Padova, Cedam, 1957, p.376. En G. FONROUGE, *Derecho Financiero*, Tomo II, Buenos Aires, 2004, p. 787.

de que sobre la utilidad bruta del ejercicio recaiga el impuesto, del resultado de aquello se repartirán los dividendos respectivos.

El patrimonio será entonces el esquema donde el ingreso se moverá en la realidad económica de un individuo. Es por esto que la razonabilidad y aplicabilidad de los principios constitucionales tributarios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad únicamente serán solventados cuando se respete el patrimonio o riqueza generadora, el tratadista argentino Spisso manifiesta al respecto “El ejercicio del poder tributario en el marco del programa constitucional impone, asimismo, que sólo se pueda considerar capacidad contributiva aquella que pueda ser distraída sin desmedro del deber de mantener intangible el capital.”<sup>54</sup> El mismo autor de manera magistral, resalta la irracionalidad de gravar el patrimonio al plantear lo siguiente “Si el patrimonio es renta ahorrada, y esa renta ya ha sido gravada con el impuesto a las ganancias, cabe preguntarse: ¿cuál es la justificación de que vuelva a ser gravada la renta que ya ha tributado y que en lugar de ser consumida se ha acumulado en forma de patrimonio para consumirla en el futuro?

Es impostergable explicar que el patrimonio se entiende como aquel conjunto de elementos económicos capaces de generar un beneficio para quien los posee, por lo tanto las interrogantes del autor antes citado, deben ser resueltas desde la perspectiva de aquellos elementos sin la consideración de aquellas utilidades o beneficios que genera el patrimonio, es entonces necesario plantearse el cuestionamiento de que si existe un beneficio por el uso, goce de los bienes propios, ¿deberá ser considerado como renta gravable aquel? El esfuerzo que contiene este documento, pretende dar una respuesta a aquella interrogante.

---

<sup>54</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.389.

### **1.3.4 Autoconsumo**

#### **1.3.4.1 Concepto Jurídico y semántico**

Es esencial analizar la definición de autoconsumo desde la individualidad de los dos vocablos que lo conforman, ejercicio que nos permitirá comprender su trascendencia semántica.

Encontramos que está compuesta por las palabras auto, que significa propio, por uno mismo, y por la palabra consumo que expresa utilización, uso o beneficio; al juntar ambos significados tendríamos que autoconsumo se refiere a la utilización propia o personal de algo que tiene su origen en quien así lo hace. La peculiaridad que reviste al término autoconsumo es la vinculación que existe entre el origen del elemento a consumirse o usarse y quien lleva a efecto tal acto. Se podría decir entonces que dentro de la actividad económica interviene un solo sujeto, siendo él mismo quien genera, usa, goza y/o se provee del bien o servicio.

Desde la perspectiva jurídica, el término autoconsumo abstraería la importancia que en el ámbito económico tiene; al ser generador de un beneficio valorable monetariamente en el patrimonio del individuo, es decir, es un ingreso a título gratuito que mejora las condiciones de capacidad económica que podrían elevar su riqueza nueva en un determinado período, dentro del cual se ha realizado el autoconsumo.

Es importante, en este punto, mencionar además, que la consideración legal del término radica en que es un acto jurídico que produce efectos de ese tipo, relevantes para el ordenamiento social, económico y evidentemente jurídico. Ospina al respecto es claro al exponer "...a las disciplinas jurídicas solamente conciernen e interesan aquellos aspectos y actividades del ser humano que tocan directamente con la ordenación social y en la medida en que lo hagan."<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> G OSPINA, E OSPINA, *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*, Sexta edición, Bogotá, Editorial Temis, 2000, p. 17.

Finalmente señalemos que el término autoconsumo resume lo que más adelante, en varias ocasiones denominaremos como uso, goce, utilidad de bienes y servicios propios, siendo que por razones de concreción y sintaxis utilizaremos en sinonimia de esta definición, la palabra autoconsumo.

#### **1.3.4.2** *Conceptualización en la legislación nacional*

##### **a. Relevancia en el Impuesto al valor agregado**

Es importante que, de manera breve, se analice en este punto la aplicación del concepto de autoconsumo en uno de los tipos de impuestos, como sucede en el IVA (Impuesto al Valor Agregado). Dentro del ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano, específicamente en la Ley de Régimen Tributario Interno, encontramos el tratamiento material al impuesto mencionado, entre las peculiaridades que la normativa le da a éste gravamen está la determinación del hecho generador, que entre otros mas, se lo establece a “El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.” (Art. 54 LRTI)

La necesidad de incorporar dentro de la normativa que regula a éste impuesto, al autoconsumo<sup>56</sup>, se da en función de que tales bienes propios fueron adquiridos o producidos mediante la compra directa de aquellos o de sus insumos a terceros, bienes que, en ciertos casos, gravarán IVA y, de ser así ese impuesto será compensado por aquel tercero con sus respectivas compras, por lo tanto el sujeto que dispone de los bienes de comercialización adquirido o producidos por este, tendría que gravar aquella disposición con el IVA, para que el gravamen cumpla su ciclo, que normalmente termina

---

<sup>56</sup> Siendo necesaria la expresión manifiesta en la normativa, en tanto que dentro de la definición general del hecho generador se establece como eje a la transferencia de bienes y servicios, entendiéndose en la misma la intervención de un tercero.

en el consumidor final, no afectando de esa manera el establecimiento de los créditos tributarios por IVA pagado en exceso. La lógica es simple y se fundamenta en los principios de equidad e igualdad, e implícitamente en todos los demás, al someter al mismo gravamen a aquel que dispone de dichos bienes tangibles y que puede adquirirlos directamente como a aquellos que deben adquirirlos de terceros, congruencia jurídico constitucional que debería guardar todo el ordenamiento tributario.

#### **b. Definición derecho comparado**

El Manual de Fiscalidad Básica del 2010 de España define dos tipos de autoconsumo en el Impuesto al Valor Agregado y los pormenoriza de la siguiente manera:

“**Autoconsumo externo.** Puede ser de dos tipos:

- Transferencia de bienes desde el patrimonio empresarial o profesional, sin contraprestación alguna, para entregarlos gratuitamente a un tercero.
- Se transmiten bienes desde el patrimonio empresarial o profesional al patrimonio privado o consumo particular del sujeto pasivo, sin que medie contraprestación.

**Autoconsumo interno.** Tiene lugar en dos casos:

- Cuando el bien sin abandonar el patrimonio empresarial o profesional, se afecta a otro sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional que otorga un derecho de deducción de menor cuantía que el correspondiente a la actividad a la que inicialmente se afectó.

- Cuando se afecta a la empresa, como bien de inversión, un bien construido por la propia empresa, evitándose así el gravamen que hubiera soportado de haberse adquirido a terceros.<sup>57</sup>

No es objeto del análisis propuesto para este documento, el tratar a fondo la trascendencia del autoconsumo en el Impuesto al valor Agregado, pero consideramos pertinente que se tome en cuenta la importancia económica y sobre todo jurídica que tiene esta peculiaridad fáctica, que afecta evidentemente la realidad o capacidad contributiva de los individuos y, por ende, a todo el orden político tributario de la sociedad.

---

<sup>57</sup> Manual de Fiscalidad Básica del 2010. Disponible en : <http://www.fiscal-impuestos.com/entregas-de-bienes-y-prestaciones-de-servicios-concepto-de-empresario-y-profesional.html>





## 2 Autoconsumo e Impuesto a la Renta

### 2.1 Casos Prácticos

La trascendencia del asunto tratado en el presente trabajo podrá únicamente ser entendido a cabalidad, desde la aproximación casuística. Por tal motivo se desarrollan a continuación dos casos prácticos de liquidación del Impuesto a la Renta, existiendo dentro de cada uno dos realidades, la A para expresar lo acontecido cuando se liquida el referido impuesto sin que el sujeto pasivo use, goce o se beneficie de sus bienes o los servicios que provee, en el caso B encontramos la realidad opuesta, el sujeto pasivo si usa, goza y se beneficia de sus bienes y servicios propios, finalmente en cada caso se realiza una liquidación concluyente donde se pretenderá dejar entrever las desigualdades resultantes. Al realizar tal desarrollo de análisis comparativo llegaremos a entender la diferencia en la realidad de económica de cada supuesto. Por lo tanto, existiendo variaciones en la capacidad contributiva en el mismo individuo, pero que en la actualidad son tratadas de la misma manera por la administración tributaria, dando como resultado una aplicación de la normativa impositiva de una manera similar a realidades distintas.

#### 2.1.1 Caso # 1: Realidad A

##### **REALIDAD A**

Juan es arquitecto y su economía personal se fundamenta en los servicios profesionales que presta a terceros, por tal motivo ha recibido \$35.000 en efectivo, 1 vehículo marca Toyota valorado en el mercado en \$20.000, así como también ha recibido el pago de sus

honorarios en servicios profesionales por parte de Pedro un ingeniero civil quien le ha elaborado los planos estructurales de la vivienda propia que está construyendo, los cuales tienen un valor promedio en el mercado de \$5.000. Adicionalmente Juan ha tenido guardada una buena suma de dinero en una cuenta de ahorros de un banco nacional lo cual le ha significado un rédito de \$2.000. Juan dentro del período adquirió una computadora portátil en \$1.500 y cancela por cuestiones de arrendamiento de su oficina un valor de \$300. En el mes de agosto realizó un viaje a las Bahamas que le significó un gasto de \$3.000

Ingresos gravados: Todos los que a continuación se detallan se consideran como ingresos de fuente ecuatoriana, recibidos en dinero, especie o servicios provenientes del capital, trabajo o ambos de manera gratuita u onerosa. Artículo 2 numeral 1, artículo 8 LRTI.

- Pago en dinero en efectivo por servicios profesionales prestados a terceros. Juan recibe por tal motivo \$35.000
- Entrega y traspaso del dominio de un vehículo (especie) valorado en \$20.000 en contraprestación de a servicios profesionales prestados durante el período.
- Servicios profesionales que recibe como pago de parte Pedro un ingeniero civil en contraprestación a servicios profesionales prestados por Juan a aquel, valorados en \$5.000

Ingresos no gravados: La legislación establece que los réditos obtenidos por el dinero en cuentas de ahorros se consideran exentos. Artículo 9 LRTI.

- Intereses ganados por el dinero ahorrado en su cuenta bancaria, los cuales ascienden a \$2.000

Gastos deducibles: Todos los gastos que se detallan a continuación han permitido obtener mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana del sujeto pasivo. Artículo 10 LRTI.

- Valor luego de la depreciación respectiva de la computadora portátil que adquirió para mejor desarrollo de sus actividades profesionales, \$500
- El canon de arrendamiento de las instalaciones donde funciona su oficina,

establecido en \$300

Gastos no deducibles: Los gastos de diversión y entretenimiento no están directamente vinculados con el desarrollo de la actividad económica del sujeto pasivo.

- El costo del viaje a las Bahamas que realizó por turismo y diversión, valorado en \$3.000

#### **2.1.1.1** *Servicios profesionales como ingresos gravados*

En el caso planteado en la anterior liquidación resalta una figura comúnmente utilizada en la dinámica de las relaciones comerciales, productivas y profesionales en la sociedad. En el caso 1A Juan es un arquitecto que ha realizado trabajos para Pedro un ingeniero civil del cual siempre ha recibido los pagos de sus servicios en dinero en efectivo, pero dadas las circunstancias de que Juan tenía el proyecto de construir su casa, solicita a Pedro que éste le cancele sus honorarios prestándole a su vez sus servicios profesionales y le realice los planos estructurales de su futura vivienda. Tales planos tienen un valor promedio en el mercado de \$5.000, se debe resaltar que Juan no recibe, por sus honorarios profesionales, dinero en efectivo, ni especie alguna por tal cantidad, sino que recibe el pago en servicios profesionales por parte de Pedro, existiendo por lo tanto un ingreso gravado en la realidad económica del arquitecto.

Juan, de la misma manera que si estuviera percibiendo ingresos en dinero o especie, recibe los servicios profesionales de Pedro, beneficiándose de la prestación de aquellos por un valor de \$5.000. Los servicios profesionales que ha realizado Juan a favor de Pedro pudieron ser cancelados de tres maneras: en dinero, especie o servicios; esto para efectos de considerar tal pago como ingresos de fuente ecuatoriana. Si Juan presta un servicio profesional a Pedro y éstos acuerdan que el pago se recibirá en servicios por parte de este último a favor del primero, esta concretándose un verdadero ingreso en la realidad económica de Juan, que aunque no sea en dinero o especie es y debe ser considerado un ingreso gravado que es facturable y cuantificable en la liquidación del Impuesto a la Renta

de Juan.

La realidad de Pedro es indiferente para la trascendencia del caso en el tema planteado, debido a que él ha recibido servicios profesionales de parte de Juan y éste ha debido recibir un pago por los mismos. Para el asunto que nos interesa, Juan recibe el pago en servicios profesionales por parte del ingeniero civil Pedro, teniendo el mismo valor que si lo recibiera en cheque, dinero efectivo, o cualesquier especie; el ingreso es cuantificable. El valor de tal servicio está dado por la utilidad que éste representa a quien lo recibe, en el caso de Juan su realidad económica sufre un incremento al momento que Pedro le presta el servicio, del mismo modo que sucedería si Pedro le hubiese cancelado en dinero o especie.

El dinero, teniendo como finalidad ineludible la obtención de bienes y servicios los cuales subsecuentemente otorgaran a quienes los usan, gozan o utilizan la satisfacción de sus necesidades, debe ser considerado como un medio y no un fin es sí mismo. Será equivocado y contrario a toda lógica considerar como ingresos en la realidad económica de un sujeto únicamente las transacciones en dinero, cuando son los bienes y servicios que se adquiere con éste los que representarían la fuente del beneficio económico y la finalidad que busca alcanzar aquel. El dinero es el producto de un acuerdo entre los individuos en sociedad para poder transaccionar los bienes y servicios de una manera ágil, práctica, segura y de mejor cuantificación. Juan recibe un pago por su trabajo en servicios profesionales por parte de Pedro, satisfaciendo éste último directamente la necesidad de Juan.

Pertinente es recordar que la vigente Ley de Régimen Tributario Interno pone de manifiesto la impostergable categorización de ingresos a aquellos consistentes en bienes y servicios, a más de los consistentes en dinerario, cuando en su artículo 2 numeral 1 expresa que se considera renta a “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios...”

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 35.000	Efectivo
\$ 20.000	Vehículo
\$ 5.000	pago en servicios
<b>\$ 60.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 500	computadora portátil depreciación
\$ 300	arriendo oficina
<b>\$ 800</b>	

INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 2.000	intereses cuenta de ahorros
<b>\$ 2.000</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	
\$ 3.000	Viaje
<b>\$ 3.000</b>	

## LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD

BI= 60.000-800

BI=59.200

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F. EXCEDENTE

F. EXCEDENTE= 59.200-51.080

F. EXC= 8.120

IMP. B. IMP= 6.705

IMP. F. EXC= 8120 x 25%

IMP. F. EXC= 2.030

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

6.705+2.030=8735	
------------------	--

### **2.1.1.2 Caso #1: Realidad B**

#### **REALIDAD B**

Juan es arquitecto y su economía personal se fundamenta en los servicios profesionales que presta a terceros, por tal motivo ha recibido \$40.000 en efectivo (incluidos los \$5.000 de parte de Pedro el ingeniero civil que para ésta realidad se los ha pagado en efectivo y no en servicios profesionales), 1 vehículo marca Toyota valorado en el mercado en \$20.000. Además Juan, por sus años de experiencia y constante capacitación en el área de la construcción ha desarrollado las destrezas necesarias para elaborar la planificación estructural, es de tal modo que para su vivienda que esta por construir realiza los planos estructurales por sí mismo, los cuales tienen un valor en el mercado en un promedio de \$5.000. Adicionalmente Juan ha tenido guardada una buena suma de dinero en una cuenta de ahorros de un banco nacional lo cual le ha significado un rédito de \$2.000. Juan dentro del período adquirió una computadora portátil en \$1.500 y cancela por cuestiones de arrendamiento de su oficina un valor de \$300. En el mes de agosto realizó un viaje a las Bahamas que le significó un gasto de \$3.000

Los hechos que se detallan en el párrafo anterior son casi similares a los planteados en la realidad A, existiendo una única variación en las condiciones intrínsecas del sujeto pasivo Juan. Como se explica en el ejemplo Juan ha desarrollado, durante sus varios años de experiencia en la construcción, la capacidad de elaborar por cuenta propia planos estructurales, lo cual le es conveniente al momento ya que esta por construir su vivienda propia. Tales planos tendrían en el mercado un valor de \$5.000, así como quedó expresado en la realidad A donde Pedro le cobró tal cantidad a Juan por realizar ese trabajo, cancelando de ésta manera los servicios pendientes de pago en favor de Juan.

Al realizar por sí mismo los planos estructurales Juan está recibiendo un servicio profesional de manera gratuita, servicio que ésta valorado en el mercado en \$5.000 y que al

venir de un tercero sería considerado como ingreso gravado, pero que según las condiciones de aplicación de la legislación existente no es considerado como tal al ser realizado por el mismo individuo a su favor; a pesar de ser un ingreso que modifica positivamente la capacidad económica y por ende contributiva del sujeto pasivo que del mismo se beneficia, no se lo está considerando en la liquidación del Impuesto a la Renta como ingreso gravado.

Las consecuencias de tal excepción dan lugar a que se consideren como similares dos situaciones distintas y, que se las grave según los mismos criterios económicos, cuando existe claramente un ingreso adicional en la realidad B.

El análisis práctico de los casos debe exponer la inconsecuencia de la aplicación actual de las normas tributarias, las cuales se hacen uso dentro de un entorno simplista y cerrado a otras teorías de Renta, cuando la misma Ley de Régimen Tributario Interno expresa en el artículo 8 numeral 10, que se considerarán como de fuente ecuatoriana todos los demás ingresos, entendiéndose que tales otros ingresos deben también ser los que las teorías modernas consideran, siendo ese el caso de las que consideran al uso, goce o utilidad de los bienes y servicios propios como ingreso. Para efectos del presente caso práctico son los servicios, los cuales inequitativamente son considerados como ingresos cuando provienen de un tercero, pero cuando son prestados por el mismo contribuyente no son tomados como tal, dejando de contabilizarse para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta un ingreso que modifica la situación económica de quien de éstos se beneficia. Podemos observar en la liquidación siguiente que Juan recibe los \$5.000 dólares en efectivo y, que éstos son considerados como un ingreso gravado de la misma forma que el valor por los servicios profesionales otorgados por Pedro en el ejemplo de la realidad A. La diferencia, en ésta realidad B radica en que Juan se presta un servicio a sí mismo, servicio valorado en el mercado en \$5.000, el cual según las condiciones de aplicación de la normativa impositiva no es valorado como ingreso, a pesar de que existe el beneficio económico y el consecuente incremento en la capacidad contributiva de Juan, como se demostró en la liquidación de la realidad A. El impuesto causado será igual en ambas realidades, aunque

existan capacidades contributivas diferentes.

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 40.000	Efectivo
\$ 20.000	vehículo
<b>\$ 60.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 500	computadora portátil depreciación
\$ 300	arriendo oficina
<b>\$ 800</b>	

INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 2.000	intereses cuenta de ahorros
\$ 5.000	Planos elaborados por Juan para su beneficio propio
<b>\$ 7.000</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	
\$ 3.000	viaje
<b>\$ 3.000</b>	



## LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD

BI= 60.000-800

BI=59.200

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F.

EXCEDENTE

F. EXCEDENTE= 59.200-51.080

F. EXC= 8.120

IMP. B. IMP= 6.705

IMP. F. EXC= 8.120 x 25%

IMP. F. EXC= 2.030

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

6.705+2.030=8735	
------------------	--

### 2.1.1.3 Conclusiones

Es evidente que en ambas realidades, de la manera que se las ha planteado, causan un impuesto a la renta por un mismo valor. Pero debemos ser enfáticos en aclarar que si se tomara en cuenta el ingreso proveniente del servicio profesional prestado por Juan para su propio beneficio los resultados serían otros, siendo analógicos, si el servicio prestado por Pedro en la realidad A es considerado un ingreso gravado, debería serlo también aquel que Juan se presta a sí mismo, por el simple hecho de que el beneficio que tal servicio otorga a Juan es el mismo en ambos casos, así como su valoración está dada por tal beneficio, su importancia económica está ligada a la satisfacción de la necesidad de quien recibe el servicio. Juan satisface su necesidad tanto cuando Pedro le paga sus honorarios en servicios profesionales elaborando los planos de su casa, como cuando el mismo Juan realiza dicho trabajo para su propio beneficio. Para demostrar la importante variación de impuesto causado al considerar como ingreso gravado el proveniente de la prestación del servicio para sí mismo por parte de Juan realizaremos una liquidación

final donde Juan recibe todos sus ingresos de terceros (incluidos los \$5000 de Pedro) en dinero y especie y, obtenemos:

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 40.000	Efectivo (incluidos los \$5.000 en efectivo que paga Pedro)
\$ 20.000	Vehículo
\$ 5.000	Servicios propios
<b>\$ 65.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 500	computadora portátil depreciación
\$ 300	arriendo oficina
<b>\$ 800</b>	

INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 2.000	Intereses cuenta de ahorros
<b>\$ 2.000</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	
\$ 3.000	viaje
<b>\$ 3.000</b>	

### LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD

BI= 65.000-800

BI=64.200

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F. EXCEDENTE

F. EXCEDENTE= 64.200-51.080

F. EXC= 13.120

IMP. B. IMP= 6.705

IMP. F. EXC= 13120 x 25%

IMP. F. EXC= 3280

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

6.705+3.280=9985	
------------------	--

La diferencia entre el impuesto causado en la realidad A donde no existe autoconsumo y la B donde sí existe, pero no se lo considera, es menor a aquel que se tendría que pagar a la administración tributaria en el supuesto de que el beneficio o utilidad de los servicios prestados a sí mismo por Juan sea considerados como ingresos gravados. Aquello queda evidenciado en los \$1.250 de diferencia que causa en la liquidación inmediatamente anterior donde sí se considera el autoconsumo como un ingreso gravado.

Esta expuesto que el valor de \$5.000 que el mercado da a los planos estructurales de la vivienda de Juan, son parte de la Renta de aquel que de ellos se beneficie, es decir, si en el caso 1A Juan recibe tales servicios de parte de Pedro un tercero, quien le paga a Juan con su trabajo y, la legislación expresa claramente que tal acontecimiento es y debe ser considerado como un ingreso gravado; de igual manera deberá suceder cuando el servicio proviene del mismo sujeto pasivo, porque el origen de la renta no es trascendente para la consideración de aquella como gravable o no, según nuestra legislación.

Al no realizar tal consideración la Administración Tributaria, debemos señalar que estaríamos frente a una vulneración de principios tributarios acogidos constitucional, legal y doctrinariamente entre los cuales se destacan entre otros la generalidad, equidad e igualdad. Tales principios, como se explica en detalle más adelante, son los parámetros materiales que encauzan a las normas tributarias hacia la concreción de sistemas impositivos razonables.

Al existir una realidad económica diferenciada, en sujeción a la perspectiva negativa del principio de igualdad, debería gravarse de manera igualmente diferenciada, aplicándose la lógica de que a diferente situación diferente trato. Por otro lado el principio de generalidad establece que las normas tributarias son aplicables de manera ampliada y con la misma intensidad a todo el grupo social, en la medida en que las circunstancias, principalmente económicas de los sujetos pasivos, sean similares. Finalmente el principio de equidad, precepto angular para el desarrollo de los regímenes tributarios

democráticos, procura que los sistemas impositivos encaucen la realidad de la sociedad donde se aplican, hacia un equilibrio mínimo de condiciones, que permitan la convivencia armónica de sus miembros. Los principios enunciados se encuentran sustancialmente ligados entre sí, la vulneración de uno de éstos supone la falta a los demás. De tal manera al no considerarse el autoconsumo, que genera una situación económica diferente, dentro de la liquidación del Impuesto a la Renta, estaríamos tratando a dos realidades desiguales de manera igual; causando impuestos similares a dos realidades económicas diferentes y; alejando la consolidación de las bases de una sociedad democrática que busca la participación proporcional y moderada de sus individuos en su desarrollo.

### **2.1.2 Caso #2: Realidad A**

#### **REALIDAD A**

Daniel es fabricante de muebles, en el período ha tenido ventas de \$50.000, además ha realizado asesorías en diseño y decoración de interiores lo que le ha representado un ingreso de \$10.000. Ha recibido por motivo de intereses en una cuenta de ahorros un valor de \$200. Realizó gastos en materia prima e insumos para su taller por un valor de \$20.000. Para su vivienda recibe un mobiliario de cocina por un valor de \$10.000 como bonificación extraordinaria por el considerable incremento en sus compras de insumos, esto por parte de su principal proveedor de materias primas.

Ingresos gravados: Los ingresos que a continuación se detallan se consideran como ingresos de fuente ecuatoriana, recibidos en dinero y especie provenientes del capital, trabajo o ambos de manera gratuita u onerosa. Artículo 2 numeral 1, artículo 8 LRTI.

- Pago en dinero en efectivo por ventas realizadas. Daniel recibe por tal motivo \$50.000
- Pago en dinero en efectivo por servicios profesionales por un valor de \$10.000
- Bonificación extraordinaria de una especie valorada en \$10.000 consistente en mobiliario de cocina, proveniente de uno de los proveedores de Daniel, como consecuencia de los considerables incrementos en la compra de materias primas. Este se considera como un ingreso gravado en congruencia con lo establecido en el artículo 2 de la LRTI donde la renta puede ser aquel ingreso proveniente del trabajo a título gratuito, en el presente caso Daniel como consecuencia de su relación comercial ha recibido gratuitamente una especie.

Ingresos no gravados: La legislación establece que los intereses obtenidos por el dinero en cuentas de ahorros se consideran exentos. Artículo 9 numeral 6 LRTI.

- Intereses ganados por el dinero ahorrado en su cuenta bancaria, los cuales ascienden a \$200

Gastos deducibles: Todos los gastos que se detallan a continuación han permitido obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana del sujeto pasivo. Artículo 10 LRTI.

- Costos y gastos requeridos para la elaboración de sus productos vendidos dentro del período, por un valor de \$20.000

Gastos no deducibles: No existen gastos no deducibles.

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 50.000	Ventas
\$ 10.000	Asesoramiento
\$ 10.000	Mobiliario de cocina
<b>\$ 70.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 20.000	materia prima e insumos de taller
<b>\$ 20.000</b>	

INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 200	intereses cuenta de ahorros
<b>\$ 200</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	
\$ 10.000	mobiliario de cocina
<b>\$ 10.000</b>	

### LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD

BI= 70.000-20.000

BI=50.000

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F. EXCEDENTE

F. EXCEDENTE= 40.000-34.060

F. EXC= 15.940

IMP. B. IMP= 3.301

IMP. F. EXC= 15.940 x 20%

IMP. F. EXC= 3.188

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

3.301+3.188=	<b>6.489</b>
--------------	--------------

La actividad artesanal de Daniel, como fabricante de muebles, se destaca principalmente por la venta del mobiliario que se elabora en su taller, adicionalmente cuenta con ingresos provenientes del asesoramiento a sus clientes en decoración de interiores. Por tales actividades ha recibido en el período anterior una cantidad de \$60.000 y, de manera gratuita un mobiliario de cocina que en el mercado tiene un valor de \$10.000 mismo que debe ser considerado como ingreso gravado por ser una especie obtenida a título gratuito proveniente del trabajo, causando el impuesto establecido en el ejemplo.

#### **2.1.2.1 Caso #2: Realidad B**

##### **REALIDAD B**

Daniel es fabricante de muebles, en el período ha tenido ventas de \$50.000, además ha realizado asesorías en diseño y decoración de interiores lo que le ha representado un ingreso de \$10.000. Ha recibido por motivo de intereses en una cuenta de ahorros un valor de \$200. Realizó gastos en materia prima e insumos para su taller por un valor de \$20.000. Para su vivienda elaboró en su taller un mobiliario de cocina por un valor de \$10.000, teniendo un costo total de fabricación de \$5.000

La realidad B de Daniel se diferencia de la descrita en la realidad A únicamente en el hecho de que el artesano no recibe de su proveedor el mobiliario de cocina, sino que él mismo lo fabrica, teniendo como costo de elaboración un valor de \$5.000 mismo que debe considerarse como un gasto no deducible, por no ser de aquellos que le permiten obtener, mantener o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, en el supuesto actual de que el autoconsumo no es un ingreso de

fuente ecuatoriana. Por lo tanto, en el supuesto de la realidad B encontramos que, en la manera en la que se aplica la normativa impositiva de renta en la actualidad, Daniel al fabricar por sí mismo el mobiliario que en la realidad A recibió de un tercero, no estaría ingresando a su haber un valor de \$10.000 correspondientes al valor de mercado del mobiliario de cocina. Es claro que no podría deducir el gasto que se realizó para la fabricación del mismo, el cual asciende a \$5.000, en razón de que no son gastos imputables a la obtención, mejora o mantenimiento de sus ingresos de fuente ecuatoriana. En resumen Daniel hace uso de bienes propios para su beneficio personal, lo cual en comparación con la realidad A le permite, según la aplicación de la normativa tributaria actual, tener una ventaja cuando existe uso, goce o utilidad de sus bienes propios, debido a que tal ingreso en especie se lo considera como un ingreso no gravado. En ambos casos existe gratuidad y un incremento en el patrimonio de Daniel pero se considera al bien como ingreso gravado solo cuando proviene de un tercero y no al ser fabricado por él mismo, siendo el beneficio que éste le representa es exactamente igual en ambos casos.

En la realidad B donde se puede evidenciar el autoconsumo, Daniel ha declarado \$2.000 menos que en la realidad A, cuando, a nuestro criterio, ha obtenido los mismos ingresos en ambas situaciones.

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 50.000	Ventas
\$ 10.000	Asesoramiento
<b>\$ 60.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 20.000	materia prima e insumos de taller
<b>\$ 20.000</b>	



INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 200	intereses cuenta de ahorros
\$ 10.000	mobiliario de cocina
<b>\$ 10.200</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	
\$5000	materia prima e insumos para elaboración del mobiliario de cocina para su uso propio
<b>\$ 5000</b>	

### LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD

BI= 60.000-20.000

BI=40.000

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F. EXCEDENTE

F. EXCEDENTE= 40.000-34.060

F. EXC= 5.940

IMP. B. IMP= 3.301

IMP. F. EXC= 5.940 x 20%

IMP. F. EXC= 1.188

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

3.301+1.188=	<b>4.489</b>
--------------	--------------

Al no ser considerados los ingresos provenientes del autoconsumo para la declaración y posterior liquidación del Impuesto a la Renta en el Ecuador encontramos que existe, como se explicó en Caso 1 que se vulneran principios tributarios generalmente aceptados y, sobre todo, acogidos por la Constitución de la República, de manera directa e indirectamente vinculantes.

### 2.1.2.2 Conclusiones

En la realidad A tanto como en la B, existe una variación considerable entre los valores causados por el impuesto a la renta. Tal diferencia será acortada al momento de realizar la liquidación de dicho impuesto, basándonos en el supuesto de que el autoconsumo es un ingreso de fuente ecuatoriana. El valor de \$10.000 del mobiliario de cocina será tomado como un ingreso gravado. La elaboración de dicho mobiliario tiene un costo de \$5.000, mismo que debe ser considerado como gasto deducible, en tanto y en cuanto éste gasto permite obtener un ingreso de fuente ecuatoriana, por ser el autoconsumo un ingreso de tal consideración. Siendo los demás hechos similares para todos los casos, tendríamos la siguiente liquidación:

INGRESOS GRAVADOS	
\$ 50.000	ventas
\$ 10.000	asesoramiento
\$10.000	Mobiliario de cocina
<b>\$ 70.000</b>	

GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 20.000	materia prima e insumos de taller
\$ 5.000	materia prima e insumos para elaboración del mobiliario de cocina para su uso propio
<b>\$ 25.000</b>	

INGRESOS NO GRAVADOS	
\$ 200	intereses cuenta de ahorros
<b>\$ 200</b>	

GASTOS NO DEDUCIBLES	

### LIQUIDACIÓN

B. IMPONIBLE= IG-GD  
 BI= 70.000-25.000  
 BI=45.000

B. IMPONIBLE - F. BÁSICA= F. EXCEDENTE  
 F. EXCEDENTE= 45.000-34.060  
 F. EXC= 10.940

IMP. B. IMP= 3.301

IMP. F. EXC= 10.940 x 20%  
 IMP. F. EXC=

IMP. BI+ IMP. F. EXC= IMPUESTO CAUSADO

3.301+2188=5.489
------------------

En ésta liquidación donde se considera al autoconsumo como ingreso de fuente ecuatoriana y, a los costos de producción del mobiliario que genera tal ingreso como una deducción, es mayor en \$1.000 en comparación con aquella de la realidad 2B donde no se considera como ingreso de ningún tipo a la elaboración y uso, por parte de Daniel, del mobiliario. Por otra parte el caso de la realidad 2A nos permite visualizar la trascendencia que tiene en la realidad económica de Daniel el ingreso de dicho mobiliario, el cual es considerado un ingreso gravado. Realizando un análisis comparativo de los tres casos se debe concluir que aunque el resultado en las tres liquidaciones es distinto, es menor el valor del impuesto causado en la realidad donde no se considera el autoconsumo, generando las distorsiones económicas, jurídicas y sociales que se expondrán.

Es impostergable resaltar que los preceptos de generalidad, igualdad y equidad quedan vulnerados al no ser considerado el goce, uso o utilidad de los bienes y servicios propios

dentro de los ingresos de fuente ecuatoriana. Esto a pesar de que la misma legislación pertinente, como lo es la Ley de Régimen Tributario Interno según nuestro planteamiento lo hace; al establecer la amplitud normativa suficiente para que se consideren como gravados cualquier ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras que residan en el país, pudiendo serlo aquel que se obtenga del autoconsumo de bienes y servicios.

Si se considerase, como se plantea en la presente tesis, los ingresos provenientes de la fabricación del mobiliario por parte de Daniel para su propio beneficio, tendríamos que éste vería gravada la misma cantidad de ingresos tanto cuando recibe la especie a manera de bonificación extraordinaria por parte de su proveedor como cuando lo produce el mismo, estableciéndose la reducción, en el segundo supuesto, de los costos de elaboración como deducciones permitidas. Esto permitirá que tales casos, el principio formal de igualdad ante la Ley, así como el material de trato igual en circunstancias iguales, sea honrado; además se proveería de equidad en la aplicación de la normativa tributaria y se aplicaría el principio de la generalidad de la normativa para todo aquel que encaje en los presupuestos que en ésta se establecen.

Tanto en el Caso 1 como en el 2 podemos verificar que al existir, lo que se ha denominado, como autoconsumo en la realidad económica de los individuos, se producirá una variación en su capacidad contributiva, misma que está determinada por aquellas variaciones positivas o negativas en la riqueza nueva que afluya durante un período determinado en la economía del sujeto. Al usar, gozar o utilizar sus bienes o servicios propios el individuo ha de evitar un gasto adicional, manteniendo más altos sus ingresos gravados, pero además tendrá un ingreso valorable, en función del beneficio mismo del bien o servicio que usa, goza o utiliza, inclusive más que el mismo dinero, siendo que tales bienes o servicios son la finalidad que aquel busca obtener. Los bienes y servicios, como se ha dicho, generan un beneficio cuantificable monetariamente, es pues ese valor aquel que los bienes y servicios tienen en el mercado, siendo tal valor el que debe ser considerado como ingreso gravado para liquidar y causar el Impuesto a la Renta.

Se ha expresado en la casuística con la solvencia de los cálculos y las respectivas explicaciones concluyentes de nuestra postura, la repercusión económica que tiene el beneficio del uso goce o utilidad de los bienes y servicios propios para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta; pero será indispensable comprender la trascendencia de aquel desde una perspectiva jurídica más amplia, siendo para tal cometido necesario un análisis minucioso de la normativa tributaria nacional, partiendo de la hermenéutica jurídica, pasando por las normas legales y consolidando la postura con el desarrollo de los principios constitucionales tributarios.

## **2.2 Vinculación jurídica**

El Impuesto a la Renta en la legislación tributaria nacional, como se expuso anteriormente en éste documento, está desarrollado en consonancia con la aplicación de varias teorías que se han conocido en la doctrina económica y tributaria, siendo específicos, en lo referente a la concepción de Renta, elemento éste de trascendental relevancia para la institución de derecho público en análisis.

Consecuentemente será necesario hacer un preámbulo, resumiendo ciertos aspectos antes desarrollados, para enlazar de manera precisa los vínculos posibles y existentes entre la figura del autoconsumo y el Impuesto a la Renta.

En primer lugar debemos recordar la definición del concepto autoconsumo, entendido éste como el uso, goce o utilidad de bienes o servicios propios. En consecuencia de aquello es momento de proyectar el concepto referido con base en la teoría de Irving Fisher sobre lo que se considera como renta a toda utilidad o beneficio producido de o generado por los bienes de que dispone una persona y, siendo consistentes con la lógica del desarrollo teórico de Fisher, deberá añadirse el beneficio que generan los servicios que un individuo está en capacidad de prestarse a sí mismo. La brevedad y avidez con la que se ha expuesto lo antes dicho, se sucede por la necesidad metodológica de hacerlo

de manera ampliada en la parte pertinente. Tenemos entonces expuesto el vínculo teórico conceptual entre autoconsumo y renta, ahora es oportuno mencionar la sujeción de ambos al sistema impositivo, para el caso que nos atañe, referente al Impuesto a la Renta.

La Ley de Régimen Tributario Interno y su respectivo reglamento que tienen el carácter de material en cuanto a ciertos impuestos del Régimen Tributario nacional, dan el tratamiento general al Impuesto a la Renta, estableciendo los elementos esenciales a éste como los son el hecho generador, la base imponible y la tarifa progresiva. El artículo 1 de la LRTI define el objeto del impuesto, consecuentemente el artículo segundo, del mismo cuerpo legal, plantea el concepto de renta, empezando así a establecer el hecho imponible mismo que es complementado en el artículo 8 del mismo cuerpo legal, es en éste artículo donde se establece el pliego de situaciones fácticas que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana y que generarían la obligación del Impuesto a la Renta.

Es ineludible la importancia para el desarrollo de los objetivos intrínsecos de las normas legales, que tienen los reglamentos y demás disposiciones de carácter general. Para efectos del Impuesto a la Renta y la necesidad de entenderlo a plenitud será prudente la utilización del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Es preciso mencionar que el Código Tributario ha establecido claramente que la facultad reglamentaria en cuanto al régimen impositivo central lo tiene el Presidente de la República. Artículo 7.

La consideración jurídica de renta, dentro del ordenamiento material sustantivo tributario, como se explicó en detalle anteriormente, es paralela a la de ingreso, tal es así que en el artículo 2 de la LRTI se establece que renta es todo ingreso de fuente ecuatoriana, obviaremos los demás elementos y consideraciones por el momento. Desde un análisis lógico jurídico, que será debidamente sustentado más adelante, tomaremos la amplitud del numeral 10 del artículo 8, que describe a los ingresos de fuente ecuatoriana, basándonos en la posibilidad de gravar cualquier otro “ingreso” con el Impuesto a la Renta, se entiende posible desde la perspectiva objetiva de la norma positiva, de que la

consideración teórica que defendemos, es decir, que todos aquellos beneficios valorables económicamente en la realidad de un individuo provenientes del uso, goce o utilidad de sus bienes y/o servicios propios, son un ingreso que, dentro de ciertas condiciones, al ser determinante en la capacidad contributiva del sujeto, podría ser considerado como supuesto de hecho o hecho generador del Impuesto a la Renta.

La vinculación ha sido esgrimida con sutileza y superficialidad voluntarias, en ésta sección de éste capítulo iremos desenredando el asunto y proveyendo los sustentos hermenéutico jurídicos, doctrinarios y constitucionales indispensables para un cabal entendimiento de la problemática y, con aquello plantear la tesis que busca encontrar la salida.

### **2.3 Análisis normativo en función de los métodos de interpretación de las normas jurídicas.**

El Código Tributario en su esencia formal dentro del régimen impositivo, establece los procesos hermenéuticos que deberán seguirse para la interpretación de las normas tributarias, el artículo 13 de aquel cuerpo normativo expresa, en sus dos primeros incisos “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.” Para el caso que nos atañe, deberemos analizar el desarrollo doctrinario sobre los métodos interpretativos siguiendo las pautas del artículo descrito.

Consideramos contundentes las afirmaciones abstraídas en el Curso de tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de los autores Mouchet y Zorraquín Becú quienes expresan que “...el derecho, en cuanto arte, vive – se elabora y

aplica- mediante técnicas, existiendo por tanto una técnica relativa a la elaboración de las normas jurídicas y otra que señala las reglas destinadas a aplicarlas.”<sup>58</sup>

En el ámbito tributario encontramos la aplicabilidad de todas los métodos interpretativos acogidos por el Derecho, existiendo ciertas restricciones a algunos de aquellos en tanto la amplitud de los mismos y las consecuencias que esto tendría para la seguridad jurídica de la sociedad. En primer término debemos explicar que la doctrina ha señalado que la interpretación normativa se da inclusive al momento de aplicarla en todos los casos, no solo en aquellos donde el texto de la disposición es ininteligible o confuso. El tratadista tributario Amatucci precisa al respecto “La interpretación permite el pleno conocimiento de la norma tributaria y, por tanto, también de las notas de concreción y de funcionalidad que se comprenden solo valorando exhaustivamente en el ámbito de las finalidades económicas normativas...”<sup>59</sup>

Para darle concreción y fluidez al asunto controvertido en el presente documento, haremos un análisis de los parámetros hermenéuticos establecidos en el artículo 13 del Código Tributario, ampliando su entendimiento en función de la doctrina, para concluyentemente llegar a determinar la pertinencia de nuestra perspectiva sobre el autoconsumo y el Impuesto a la Renta.

El inciso primero de aquel artículo menciona, que los métodos aceptados en Derecho para la interpretación de la norma jurídica son válidos, pero concomitantemente limita aquello al manifestar que se deberá tener en cuenta los fines y la significación económica de las disposiciones legales tributarias, entonces estamos hablando de los métodos funcional y de realidad económica. Siendo el primero aquel que busca encuadrar la disposición normativa con los fines buscados por el legislador al elaborarla y consecuentemente con los principios rectores del ámbito donde se desenvolverá la misma. Por otra parte el método de realidad económica busca desentrañar la connotación jurídica de la norma con criterios económicos sobre las realidades de los sujetos pasivos

---

<sup>58</sup> Curso de tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *derecho tributario*, Lección 1, p. 12. Compendio curso derecho tributario Prof. Javier Bustos.

<sup>59</sup> A. ANATUCCI, *Tratado de Derecho Tributario*, op. cit. p.598.



sobre las que recaen los efectos de la disposición. Como podemos deducir ambos métodos no son opuestos, sino más bien complementarios entre sí. Jarach ha manifestado que “...la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imposables según su naturaleza económica.”<sup>60</sup>

El segundo inciso del artículo 13 hace referencia al método exegético de interpretación normativa, siendo éste el más antiguo e históricamente el que comúnmente se ha utilizado; debemos entenderlo desde el fundamento gramatical, es decir, que serán los elementos semánticos de la norma los que deberán ser analizados, como el mismo texto del artículo en cuestión lo establece al decir que las palabras de las leyes tributarias serán comprendidas o interpretadas conforme a su sentido jurídico, técnico o usual.

Con todo lo esbozado en los párrafos anteriores pretendemos llegar a establecer la vinculación, en función de la hermenéutica jurídica, del término renta y su componente normativo, los ingresos de fuente ecuatoriana, con la disposición del numeral 10 del artículo 8 de la LRTI; todo aquello en aplicación de la teoría de Irving Fisher, partiendo desde la concepción del autor estadounidense de que son ingresos todos aquellos beneficios que fluyen en la realidad económica del individuo, inclusive aquellos provenientes del uso, goce o utilidad de los bienes y servicios propios; hasta concluir en la comprensión de la disposición legal puesta ha interpretación.

El mencionado numeral 10 contiene la disposición que será analizada e interpretada según los métodos legislativa y doctrinariamente aceptados. Recordemos brevemente lo que establece la norma, que en lo referente a la consideración de ingresos de fuente ecuatoriana prevé que pueden ser “Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.”

Método Funcional: Según lo expuesto es preciso entender o tratar de hacerlo, desde el contexto general donde se desenvuelve el antes mencionado numeral 10 del art. 8 LRTI.

---

<sup>60</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 396.

El Impuesto a la Renta tiene carácter de global y, la normativa define a la renta, entre otras cuestiones, como “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dineros, especies o servicios.” Art. 2 # 1 LRTI. Por lo tanto debemos entender que el legislador al establecer la amplitud manifiesta del numeral 10 del artículo 8 de la LRTI de permitir que se consideren como ingresos, para efectos del Impuesto a la Renta, será de cualquier otro que tenga esa cualidad.

Desde la perspectiva funcional, que busca darle sentido a la norma jurídica en razón de la finalidad de la misma, aquella sobre la que estamos interpretando busca que los preceptos constitucionales tributarios de equidad y generalidad y, los preceptos generales contenidos en el Código Tributario, tales como el de igualdad y proporcionalidad, se vean reflejados al momento de gravar con el impuesto los supuestos fácticos que tengan la connotación de ingresos. En resumen, según el sucinto análisis desde la metodología funcional, deben ser ingresos gravados todos aquellos que así sean considerados en razón y consistencia con la lógica buscada por los principios antes enunciados y por las mismas disposiciones legales establecidas a lo largo de la LRTI en lo referente al Impuesto a la Renta.

El tratadista Dino Jarach ha expuesto lo manifestado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina que sobre el asunto dice “...las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal, que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.”<sup>61</sup> El propósito de la ley, en caso ecuatoriano, es gravar la renta global de los individuos; que ciertos sucesos económicos, tales como el autoconsumo, no hayan sido tomados en cuenta por las administraciones tributarias para ser gravados con el Impuesto a la Renta, no debe significar que carecen de trascendencia contributiva, ya que como se ha explicado y demostrado casuísticamente el beneficio que se obtiene del uso, goce o utilidad de los bienes y servicios propios si es un ingreso

---

<sup>61</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 395.

y, dentro del contexto legal de liquidación establecido en la LRTI generan variación en la capacidad contributiva del sujeto pasivo que de los mismos se aprovecha.

Método de realidad económica: Es prudente empezar de la misma manera que con el mecanismo anterior, estableciendo que el contexto de la norma a analizar es relevante para poder aplicar el método presente. Por lo tanto si el ingreso de fuente ecuatoriana puede ser cualquiera, desde la perspectiva económica tendrá que ser aquel que deleve la capacidad que de tal carácter tengan los individuos, siguiendo de ésta manera la lógica de todo el contexto de las disposiciones que regula el Impuesto a la Renta. Él varias veces citado tributarista argentino Jarach al respecto menciona “La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.”<sup>62</sup> El mismo tratadista menciona “El criterio político que constituye el fundamento del impuesto es el de la capacidad contributiva. Ésta significa una apreciación por el legislador, de fenómenos o manifestaciones de riqueza.”<sup>63</sup>

Para solventar doctrinariamente lo establecido es pertinente traer a colación la consideración de la tratadista García Viscaino que manifiesta que éste método de interpretación es un “Instrumento jurídico que permite investigar los hechos reales, considerando que ha sido la valoración económica del hecho o acto gravado lo que ha determinado la imposición.”<sup>64</sup> Al establecerse en la normativa tributaria pertinente que es gravada la Renta Global de los sujetos, y al ser esta, entre otras, los ingresos de fuente ecuatoriana, ineludiblemente debemos enfatizar que el autoconsumo, es un ingreso y que éste modifica la realidad económica de quien lo realiza.

---

<sup>62</sup> *Ibíd*em, p. 395

<sup>63</sup> *Ibíd*em, p. 396

<sup>64</sup> C. GARCÍA VISCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 2da edición, Tomo I, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1999, p. 182.

Método exegético gramatical: Finalmente debemos concertar nuestros esfuerzos explicativos, con el análisis de las palabras que componen el texto de la norma del numeral 10 del Art. 8 LRTI. Centraremos nuestra interpretación en una de ellas, los ingresos. Para dilucidar el uso jurídico que se le da al término ingresos, debemos investigar dentro del mismo contexto cercano a la norma que contiene la palabra a interpretar. La utilización que le da al ingreso, la norma del artículo 2 de la LRTI menciona que son ingresos de fuente ecuatoriana todos los que provengan del capital, trabajo, o de ambos de manera gratuita u onerosa y que se reflejen en especie, dinero o servicios, prácticamente abarca casi toda las posibilidades económicas de generación de riqueza nueva en la realidad de un individuo. Es éste el sentido jurídico que la normativa le da a la palabra ingreso. Por lo tanto según los parámetros que el método exegético establece se debe entender que ingreso es todo aquel que tiene tales características. Creemos pertinente no hacer un análisis del sentido técnico o usual del término, en cuanto consideramos que la relevancia jurídica del mismo dentro del contexto expresado, evidencia tal menester.

Como conclusión a este proceso hermenéutico podemos sostener que “cualquier otro ingreso”, como así lo expresa el numeral 10 del art. 8 LRTI, debe ser entendido por quienes aplican la normativa, en éste caso principalmente el Servicio de Rentas Internas, como todas las manifestaciones lógicas de riqueza nueva, inclusive el flujo de beneficios que brindan los bienes y servicios propios de los contribuyentes, que se obtiene luego de las respectivas deducciones del costo y gasto para generarlas y tomando como referencia los precios de transferencia y sobre todo los valores promedio de mercado. Es prudente resaltar que tal cometido sería en estricto respeto a los parámetros de interpretación de la normativa tributaria, expresados en el Código Tributario y, como se verá luego con firme solvencia, sobre los principios constitucionales, legales y doctrinarios en materia tributaria.

## **2.4 Autoconsumo de bienes y servicios como parte de la Renta Global y de los ingresos de fuente ecuatoriana.**

### **2.4.1 Hecho generador**

En las primeras secciones del presente capítulo nos habíamos referido ya al concepto de hecho imponible dentro del Impuesto a la Renta en general, es momento entonces, de hacer el respectivo desarrollo de tal figura sobre los parámetros del beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios. Para aquello debemos recordar la importancia del hecho imponible dentro del régimen tributario, Jarach conceptualiza aquello al expresar “La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí la obligación, sino lo hace a través de la ley.”<sup>65</sup> Como podemos observar del criterio del tratadista argentino, el hecho imponible tiene dos aristas, la una abstracta y la otra concreta. En el contexto de la institución de pública del Impuesto a la Renta encontraremos que el hecho imponible abstracto será el que se encuentra contenido en la norma del artículo 2 de la LRTI y, por otra parte el hecho imponible concreto serán todas las manifestaciones fácticas descritas en los diez numerales del artículo 8 del mismo cuerpo legal.

Para efectos del planteamiento requerido en éste punto de nuestro análisis, diríamos que el hecho generador del Impuesto a la Renta, que se sucede con motivo de la manifestación económica dentro de la realidad de los individuos, denominado ingreso por nuestra legislación tributaria, tiene que abarcar aquellos beneficios del uso, goce y utilidad que brindan los bienes y servicios propios, lo cual quedó demostrado en la ejemplificación casuística expuesta en líneas previas, donde al ser liquidado el Impuesto a la Renta en las dos realidades, tanto la que autoconsume como la que no, existían márgenes de diferencia en el impuesto causado, dejando claro que el denominado

---

<sup>65</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 381.

autoconsumo es un ingreso. La complejidad de esta valoración de riqueza nueva, no puede ser un motivo para no considerar la pertinencia de éstas dentro de los sucesos generadores del Impuesto a la Renta en nuestra legislación. Adicionalmente debemos recordar, brevemente, que la legislación actual dentro del artículo 8 numeral 10 de la LRTI expresamente menciona que deberán considerarse como hechos generadores concretos del Impuesto a la Renta cualquier otro ingreso de las personas naturales y jurídicas domiciliadas en el país.

El hecho generador de la imposición de las rentas obtenidas por el beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios está dado por la realización de tal aprovechamiento que genera los ingresos que fluyen en la realidad económica del individuo.

#### **2.4.1.1** *Base imponible o base de medición*

La cuantificación del hecho imponible es lo que se denominará por base imponible o base de medición del impuesto, será entonces el monto sobre el cual se calculará las tarifas progresivas, en el caso del Impuesto a la Renta, y se obtendrá el impuesto causado, valor que deberá pagarse para cumplir con la obligación tributaria. El célebre tratadista argentino Dino Jarach define “ La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.”<sup>66</sup>

En consecuencia de la premisa del párrafo anterior y en relación con la manifestación económica, en la realidad de un individuo, que representan los ingresos obtenidos del beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, la base imponible para el caso de aquellos ingresos dentro de la Renta Global deberá ser determinada en aplicación estricta de la normativa establecida para los precios de transferencia y en su

---

<sup>66</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 384.

defecto los valores promedios de mercado, por la razón fundamental de la naturaleza de las transacciones en cuestión, la gratuidad.

Evidentemente el establecimiento de la base o monto imponible<sup>67</sup> deberá alcanzarse luego de realizadas, por parte del contribuyente, las respectivas deducciones que la ley establece pertinentes. En el caso del ingreso que se genera por el uso, goce o utilidad de los bienes y servicios propios deberá aplicarse los parámetros generales para la depuración del ingreso que están establecidos de manera expresa en la sección 1a del capítulo IV de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De manera consecuente con lo establecido por nuestro análisis, la legislación española esgrimida en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valladolid, Castilla y León de la Sala de lo Contencioso Administrativo plantea que La Ley 18/1991 sobre el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas en el artículo 41 en el numeral primero establece “El rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determinará, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, por la diferencia entre la totalidad de los ingresos, incluidos el autoconsumo<sup>68</sup>, las subvenciones y demás transferencias y los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que procedan los ingresos”<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Cuando se habla de monto imponible se hace referencia al valor monetario como base del impuesto; en los casos donde se utiliza el peso, volumen u otras maneras de medición será consecuente utilizar la expresión base imponible.

<sup>68</sup> Refiriéndose con aquel término a la figura del beneficio del uso, goce y utilidad que los bienes y servicios propios de un individuo le pueden generar.

<sup>69</sup> Tribunal Superior de Justicia - Valladolid, Castilla y León - Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia del 04 de Octubre 2005. Disponible en: [http://vlex.com/vid/search/impuesto-renta-personas-fisicas-as-21028589?ix\\_resultado=15&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=234&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score&word=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo#ixzz0dwVXtUfX](http://vlex.com/vid/search/impuesto-renta-personas-fisicas-as-21028589?ix_resultado=15&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=234&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score&word=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo#ixzz0dwVXtUfX)

## 2.5 Principios Constitucionales tributarios

La organización política de la sociedad contemporánea<sup>70</sup> tiene su óbice en la abstracción de sus valores más celosamente concebidos en una compilación fundamental, denominada Constitución. Siendo elementos claves de la norma fundamental de un Estado, los principios rectores que generalmente delimitan el cauce jurídico y político de los diversos aspectos de interacción del aparato estatal, Estado-sociedad y viceversa, así como dentro de la sociedad en general, ámbitos donde indudablemente el Derecho Tributario se desarrolla con intensidad. Serán entonces esos principios constitucionales los que garantizarán<sup>71</sup> el cumplimiento de la voluntad política de la sociedad en la que rigen, regulando las potestades del Estado como ente generador de norma tributaria<sup>72</sup>, recaudador de tributos y sancionador del incumplimiento de las obligaciones contenidas en aquellos<sup>73</sup>; es en función de esto que toda norma jurídica deberá crearse, modificarse o extinguirse en consecuencia a tales parámetros, y su constitucionalidad dependerá del apego a los mismos; pero también de la interpretación, que en congruencia a aquellos se le dará al ordenamiento jurídico positivo en su aplicación a las realidades, especialmente aquellas que la normativa no ha previsto expresamente o que lo ha hecho superficial y vagamente.

---

<sup>70</sup> A partir de la Revolución francesa la autoridad ya no radica en un solo hombre, sino en el pueblo, y quienes temporalmente tengan funciones públicas deberán rendir cuentas a los ciudadanos por sus actos en el ejercicio de sus funciones, y estos deberán regirse a la voluntad popular expuesta a través de la Ley, y es esta la que pondrá de ahí en adelante los límites y potestades de quienes ejercitan los poderes a ellos encargados. "...el poder público se descompondrá en un conjunto de competencias legales específicas asignadas a los distintos agente, según las materias que correspondan a su lugar en la distribución organizativa de los diferentes servicios." E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Las Lenguas del Derecho*, cap. III, Madrid, p. 111.

<sup>71</sup> Se habla entonces de garantías formales y materiales, debiendo ser de las primeras la más importante, el principio de legalidad y; de las segundas aquellos tales como el principio de igualdad, equidad, progresividad, capacidad contributiva, generalidad, entre otros.

<sup>72</sup> Función legislativa.

<sup>73</sup> Administración tributaria y Función legislativa



Los principios constitucionales tributarios, que contienen tanto las garantías formales como materiales, en la actual Norma Fundamental ecuatoriana, se encuentran principalmente ubicados en la sección correspondiente al régimen tributario, específicamente en el artículo 300, pero debemos señalar, como en su momento lo explicaremos en detalle, que en otras partes de la Carta Magna se desarrollan preceptos que por su generalidad de aplicación deberán entenderse como vinculantes al orden impositivo nacional.

Será relevante para la cabal comprensión de la trascendencia práctica de la aplicación de los principios constitucionales tanto de carácter formal como material, que desarrollemos casuísticamente su funcionalidad. La garantía formal de carácter fundamental dentro del ordenamiento tributario, y en general del ordenamiento jurídico total, es la que se genera en función del principio de legalidad, el cual restringe la creación, modificación o extinción de tributos a la necesaria expresión positiva, es decir, a la Ley, solamente ésta, mediante los mecanismos de expedición establecidos podrá alterar el ordenamiento jurídico tributario. Concomitantemente las garantías materiales permiten la delimitación de esa manifestación legal, asegurando que el contenido de la misma sea consecuente con la voluntad política de la sociedad sobre la cual recaerán sus efectos, los principios de equidad, progresividad, generalidad y demás son las expresiones de dichas garantías materiales.

### **2.5.1 Igualdad**

La doctrina ha desarrollado extensamente el alcance de éste principio tributario, que es acogido de manera expresa en Constituciones de varios países, entre los cuales tenemos Argentina (Constitución de 1994 art. 16), España (Constitución de 1978 art. 31) entre otros, no siendo el caso del Ecuador, donde la actual Carta Magna, para la regulación del régimen tributario no establece directamente como precepto rector a la igualdad. No obstante a aquello será trascendental para el presente trabajo develar la importancia que éste principio tiene en la manifestación política máxima de la sociedad ecuatoriana, para

consecuente y lógicamente reafirmar su vinculación con el orden tributario nacional y de manera más específica en la figura de la Renta y el impuesto que sobre ella recae.

El principio de igualdad es parte del conjunto de garantías materiales que regulan el contenido de la norma tributaria, siendo éste el de mayor complejidad y en el cual el resto de límites materiales de rango fundamental encuentran su sustento.

La igualdad como precepto constitucional tributario en principio tiene dos aristas, una de carácter positivo y la otra negativo, no siendo esto por sus efectos sino más bien por la función teórico práctica que cumplen cada una. Desde la perspectiva positiva se ha establecido la búsqueda de que todos los individuos sean iguales ante la Ley y tratados en congruencia con ésta, sin distingos. De manera intrínsecamente complementaria está el enfoque negativo del principio en cuestión, ya que plantea además de la búsqueda de trato igual a los iguales aquel trato desigual a los desiguales<sup>74</sup>, no estando ambas perspectivas en contradicción como a simple vista parece, más bien, siendo más precisos, podríamos decir que la perspectiva negativa se encuentra o es elemento necesario para la consecución de la positiva, ya que solamente con aquel trato desigual se podrá ir generando realidades sociales mayormente equilibradas como bien lo expresa Spisso al establecer que “El tratamiento fiscal formalmente discriminatorio viene impuesto por la desigualdad de hecho a efectos de tender a reconducir situaciones de discriminación hacia situaciones de igualdad relativa.”<sup>75</sup>

Es por demás evidente que el principio analizado no se plantea en la teoría ni en la praxis como un mecanismo, mediante la norma jurídica, para alcanzar la homogenización total de las realidades subjetivas, como bien lo ha expresado la Corte Suprema de la Nación Argentina al sentenciar que “No es pues, la nivelación absoluta de

---

<sup>74</sup> Acertadamente resalta Héctor Villegas al mencionar la propuesta de ésta teoría por parte del Estagirita Aristóteles en su magnífica obra *La política*. Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002

<sup>75</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.335.

los hombres, lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales.”<sup>76</sup> En similar análisis el ex Tribunal Constitucional del Ecuador ha expresado “El derecho a "la igualdad ante la ley" obliga a que ésta sea aplicada de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación o circunstancia, pudiendo la misma establecer determinadas distinciones en beneficio de quienes no están en iguales situaciones. Vale añadir que las diferenciaciones normativas puedan considerarse no discriminatorias, si existe una justificación objetiva y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.”<sup>77</sup>

Como consecuencia de lo antes expuesto y, a manera de conjugación sistémica de las dos aristas de entendimiento y aplicación del principio de igualdad en función al régimen tributario, debemos entender que el precepto busca garantizar una paridad de tratamiento de la ley frente a situaciones o circunstancias similares, no siendo entonces una igualdad aritmética la que propugna éste principio; debiendo aclararse que el distingo de situaciones deberá ser apreciado primordialmente en función de criterios de la capacidad económica del contribuyente, salvo excepciones planteadas por política estatal de diversa índole, al respecto de esto último y lo inmediatamente anterior Spisso transcribe lo expresado por Fritz Neumark “...todas las personas (naturales o jurídicas) - en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria

---

<sup>76</sup> Ibídem, p. 334.

<sup>77</sup> Tribunal Constitucional del Ecuador, Tercera Sala, R.O 336, 17 e Mayo del 2004.

subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria.”<sup>78</sup>

El Tribunal Constitucional español hace hincapié en la necesidad legislativa de respeto de los preceptos constitucionales inclusive, cuando las razones de política fiscal le conminen a tomar otro rumbo, manifiesta el alto Tribunal, lo siguiente “En el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede... estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la más conveniente o adecuada. Sin embargo aún admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 C.E.”<sup>79</sup>

Es entonces necesaria la distinción, entre igualdad formal ante la Ley y desigualdad de trato a desiguales circunstancias o situaciones en función de los preceptos legales, debemos aclarar que el objeto de este principio en el régimen tributario es ineludible; grave sería, verbi gracia, que la imposición a un individuo A que ha obtenido una renta gravable de valor X y que sobre ésta deba declarar y pagar a la administración tributaria lo mismo que B quien ha obtenido una renta gravable de valor Y, por que en tal caso el principio de igualdad, desde la perspectiva de aplicación negativa del mismo, es decir, trato desigual en desigualdad de condiciones, se vería flagrantemente ultrajado, existiendo además la inconcebible consecuencia económica del lapidamiento gradual de la propiedad privada en todas sus formas. Debiendo entonces la norma jurídica tributaria expresar, dentro de sus elementos hipotéticos o tipológicos cuales serán las situaciones de hecho que permitirán la determinación correcta de situaciones disimiles que generarán una imposición igualmente dispar, en ese sentido Villegas manifiesta “que la

---

<sup>78</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p. 326.

<sup>79</sup> Tribunal Constitucional Español, Sentencia n0. 214/1994, del 14 de Julio de 1994.

capacidad contributiva debe ser siempre evaluada sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas.”<sup>80</sup>

En este punto debemos adelantarnos a exponer la trascendencia que el analizado principio tiene sobre la interpretación de Renta que la administración tributaria deba concebir y subsecuentemente a esto, determinar la existencia de un hecho generador del impuesto sobre aquella, cuestión que será analizada y expuesta en detalle posteriormente en el presente trabajo.

La Constitución de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial el día 20 de octubre de 2008, en la parte pertinente a los principios de aplicación de los derechos contenidos en aquella Norma Fundamental, encontramos expresamente en el inciso segundo del numeral 2 del artículo 11 referente a la igualdad de todas las personas donde se establece “El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real a favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad” siendo consecuentes con lo expresado por la doctrina y el análisis que se realiza de ella, debemos señalar que la voluntad política manifiesta en la Constitución, en el artículo descrito, es de garantizar el trato desigual en situaciones de desigualdad, con el objetivo de alcanzar una igualdad al menos relativa; el régimen tributario nacional no es ajeno al imperativo de aplicación de ésta garantía material, tanto en la creación de normas, aplicación de éstas y sanción del incumplimiento de las obligaciones contenidas en aquellas. Un ejemplo evidente de aquello encontramos en una de las exenciones que prevé la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 9 numeral 12 en cuanto a los ingresos obtenidos por personas con discapacidades, éstos ingresos no se consideran como tales para efectos de la determinación y pago del Impuesto a la Renta , evidente es el objetivo buscado por la norma material sustantiva en cuestión, que procura equilibrar la realidad de quienes han visto disminuida sus capacidades y por lo tanto, en cierta

---

<sup>80</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p. 273.

medida, complicadas sus actividades normales, todo aquello en pertinencia con los principios de aplicación de los derechos fundamentales, en éste caso, la igualdad.

El ordenamiento tributario vigente, debe ser aplicado por la administración tributaria y exigido y respetado por los individuos en función de éste fundamental principio de igualdad, por las razones antes expresadas en la doctrina, la Constitución y además por disposición del cuerpo normativo angular del Derecho tributario formal nacional, el Código Tributario, que en el artículo 5 establece a éste principio como rector del régimen tributario ecuatoriano. Siendo por lo tanto necesario e indispensable que los elementos normativos tributarios tanto materiales como formales sean interpretados y aplicados en su conjunto en virtud de los objetivos y garantías que el principio de igualdad propugna y sustenta, tales como la contribución de los individuos de conformidad a su capacidad económica<sup>81</sup>, a la progresividad en las rentas obtenidas, la razonabilidad en las políticas estatales y el respeto a la propiedad privada.<sup>82</sup>

### **2.5.2 Proporcionalidad**

La innegable necesidad del Estado de obtener recursos mediante la recaudación de tributos y, la obligación de las personas a pagarlos, debe ser distribuida de manera razonable. Es evidente que esa razonabilidad deberá estar sustentada en el principio de igualdad<sup>83</sup>, especialmente en su elemento negativo, ya que la ley deberá hacer un

---

<sup>81</sup> Que no es lo mismo que capacidad contributiva, como lo explicaremos más adelante en éste documento.

<sup>82</sup> El principio de igualdad, es el espectro donde principios como generalidad, progresividad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y equidad, encuentran su satisfacción; en palabras de Spisso "...son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho" R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p. 336.

<sup>83</sup> Entendido éste como el conjunto de preceptos o garantías que lo componen y le dan eficacia. Es el caso de la capacidad contributiva, progresividad, no confiscatoriedad y generalidad.

distingo entre los desiguales para que en proporción a esa desigualdad fáctica, sustancialmente económica, se vean gravadas las rentas de esa persona.

La proporcionalidad como garantía o límite material de orden constitucional, en el espectro del régimen tributario, consolida y permite que el principio de igualdad se acerque a su objetivo, buscar una paridad de tratamiento entre los miembros de la sociedad, en razón de su capacidad contributiva. La aptitud económica de un individuo, será gravada en función del precepto de proporcionalidad, sobre el monto que resultare determinable como renta libre en un determinado periodo, mismo que será diferente para todas las actividades y en todos los individuos. El tratadista Spisso expresa “La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. La igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquélla.”<sup>84</sup>

El Impuesto a la Renta es el tributo por excelencia, para efectos del actual trabajo es el centro alrededor del cual desarrollamos nuestra posición, por lo tanto será necesario entender que renta es la manifestación de la capacidad económica del individuo, reducida en capacidad contributiva, por ser ésta sobre la cual la norma material tributaria se aplicará y conminará al sujeto pasivo a calcular el impuesto y consecuentemente a pagarlo. Es evidente entonces que cada individuo como contribuyente tendrá diferente capacidad económica y por ende distinta capacidad contributiva según el caso y, en proporción a esa renta se aplicará un tratamiento normativo distinto, es decir, a mayor renta mayor impuesto y por lo tanto mayor contribución y sacrificio de la utilidad obtenida; claramente lo resume Villegas “La fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva”<sup>85</sup> En el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano podemos

---

<sup>84</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.336.

<sup>85</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.275.

evidenciar claramente, dentro de las tarifas establecidas para la liquidación del Impuesto a la Renta para personas naturales, como se dispone normativamente la proporcionalidad como parámetro rector de éste sistema impositivo, es el caso del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se establece las diferentes bases imponibles y sus respectivas tarifas aplicables, tanto para la fracción básica como para la excedente.

La proporcionalidad que regirá como técnica para la consecución del objetivo del principio de igualdad deberá ser concebida y aplicada de manera flexible con las situaciones económico prácticas, Villegas lo aclara al formular "...la proporcionalidad que menciona la Constitución quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esa graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios de los contribuyentes."<sup>86</sup>

En el orden constitucional vigente encontramos expresamente establecido al principio de proporcionalidad en la sección correspondiente al régimen tributario, quedando claro entonces, que al ser éste principio de aquellos que ineludiblemente sirven al objetivo buscado por el precepto de igualdad, la Constitución de manera implícita acoge a éste último y lo convierte en parámetro rector del desarrollo material, formal, procedimental y sancionador del ordenamiento tributario en el país. Siendo por lo tanto exigibles en la interpretación y aplicación de la normativa tributaria.

### **2.5.3 Equidad**

La concepción del alcance del principio de equidad, trasciende los límites jurídico-positivos. Es la conceptualización del objetivo último, que conjuntamente con el de justicia, busca alcanzar el Derecho en general; su rango de principio constitucional tiene una evidente manifestación de la voluntad de la sociedad de concebir las herramientas jurídicas necesarias para que, aplicándolas en la vida diaria, se equilibren las naturales

---

<sup>86</sup> *Ibíd*em, p. 275.



diferencias de los individuos entre sí. Evidente es que éste principio tenga trascendencia en el régimen tributario, para procurar que las normas impositivas estén dirigidas a la consecución de ese imperativo social.

Las políticas públicas destinadas a obtener los recursos necesarios para ejecutar los proyectos indispensables para el desarrollo de la colectividad a la que se debe el Estado, tienen que ser razonablemente justas, término éste que por su complejidad de definición y por ende consecución se ve suplido por la concepción de equidad; siendo también el principio de equidad entendido como un mecanismo para la concreción de aquel antes analizado de igualdad y, por ende, así permitir al orden jurídico tributario cumplir su objetivo en beneficio del conglomerado social, Villegas manifiesta al respecto “...la imposición debe ser regida por un fin justo, siendo en tal sentido base de todo derecho positivo, desde su primera manifestación en la carta constitucional hasta sus últimas expresiones en las reglamentaciones administrativas.”<sup>87</sup>

La equidad es un principio que se debe a un fin en sí mismo, buscando alcanzar la armonía en la norma tributaria sostenida y protegida por el ideal de justicia para así asegurar el balance en las relaciones sociales y de ésta con el Estado y viceversa.

#### **2.5.4 Progresividad**

Es indispensable entender y analizar el principio constitucional de progresividad en materia tributaria, desde la funcionalidad que éste aporta al precepto de igualdad. Para que un tributo cumpla con los parámetros de trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, debe necesariamente estar estructurado en función de la aplicabilidad progresiva del mismo sobre los hechos generados de la contribución.

En el caso que nos asiste, el Impuesto a la Renta, será necesario que tanto la legislación tributaria como la administración que la hace efectiva, deban permitir aquella y aplicar

---

<sup>87</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.276.

ésta última el gravamen de manera sistemática, en consecuencia con la capacidad contributiva<sup>88</sup> del sujeto pasivo y, de manera proporcional a ésta; deberá, entonces, ser apreciado este principio congruentemente con las necesidades racionales del presupuesto del Estado, en el campo de las finanzas públicas. Spisso nos instruye al decir “Es claro que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho efectiva, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme a la regla de progresividad.”<sup>89</sup>

El régimen constitucional actual le da el rango de principio constitucional a la proporcionalidad, que teniendo su aceptación científica individual, es también considerado como una técnica que facilita alcanzar el principio de igualdad en el ámbito contributivo. Es por lo tanto reafirmante, con la presencia expresa de éste principio de progresividad en la norma constitucional, la manifestación política dentro de la Norma Suprema de la vigencia del principio de igualdad como regulador del ordenamiento jurídico impositivo.

La progresividad también deberá ser entendida singularmente para la denominación de una tipología de impuestos, aquellos progresivos. Siendo el caso del Impuesto a la Renta, fundamental para la concreción de los intereses legítimos del Estado en pro del bienestar social. La Corte Suprema de la Nación Argentina ha puesto de manifiesto, como bien lo expone Villegas cuando aquella dice “...el impuesto progresivo ha sido aceptado legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque supone que el

---

<sup>88</sup> Entendiéndose a ésta como la disponibilidad de renta libre que tiene un individuo dentro de un determinado periodo sobre la cual, según la teoría aplicada, se gravará la tarifa del impuesto correspondiente.

<sup>89</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.337.

rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.”<sup>90</sup> Como queda dicho, es evidente que la progresividad está procurando la consecución de la igualdad en la aplicación del impuesto, pasando por la capacidad contributiva, basándose en la concepción filosófica de la equidad y pretendiendo obtenerla.

La administración tributaria deberá entonces disponer, conforme a sus facultades legales y en respeto de las normas constitucionales, resoluciones generales que permitan la concreción de éstos requerimientos políticos manifiestos en la Carta Magna. La interpretación que las entidades de control tributario hagan de la normativa pertinente deberá estar siempre motivada primordialmente por los imperativos de igualdad, progresividad, proporcionalidad, capacidad contributiva, generalidad, no confiscatoriedad y equidad. Para ser de esa manera consecuentes con la realidad social de nuestra nación.

### **2.5.5 Capacidad contributiva**

Los tributos, como hemos manifestado a lo largo de este trabajo, tienen una finalidad principal, aunque no única, de permitirle al Estado como ente recaudador de los mismos, gestionar y concretar las estructuras que permitan a la sociedad una convivencia armónica. Es por lo tanto necesario que la razonabilidad y la lógica primen, tanto en la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias, características aquellas que se ven reflejadas en la diligencia del principio de igualdad. Spisso manifiesta “El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.”<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.275.

<sup>91</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.353.

Es entonces que para la satisfacción de aquel principio de igualdad, los tributos, para el caso de nuestro análisis, el Impuesto a la Renta, deberán sujetarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Villegas explica "...los valores de justicia y equidad son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la comunidad según su mayor o menor riqueza."<sup>92</sup> Será necesario entender que la manifestación de aquella capacidad deberá establecerse en el presupuesto de hecho contenido en la norma tributaria y, que al contenerla deberá ser interpretada o podrá ser interpretada por quien está conminado a aplicarla, conforme a la disponibilidad de renta libre<sup>93</sup> que tenga el sujeto pasivo.

El tratadista Ferreiro Lapatza lo ejemplifica al exponer que "Conferir el mismo tratamiento fiscal al inmueble que se utiliza como vivienda familiar, al inmueble que está desocupado, porque no se encuentra quien lo arriende o adquiera o porque no se quiere arrendar ni vender, esperando que el transcurso del tiempo aumente su precio, etc., no deja de suscitar notorios reparos desde el punto de vista del principio de capacidad económica, dado que se meten en el mismo saco situaciones indicativas de capacidades económicas muy diferentes."<sup>94</sup> En igual sentido se manifiesta Jarach expresando "...los impuesto deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la capacidad contributiva es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación."<sup>95</sup>

La capacidad contributiva es el elemento fundamental para que pueda cumplirse con la exigencia de igualdad en la imposición sobre las rentas de una persona física o moral, en

---

<sup>92</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.259.

<sup>93</sup> Es aquella asimilable con el término capacidad contributiva, es decir, la disponibilidad económica que tiene un individuo luego de haber afrontado los costos de su actividad y haber cubierto sus necesidades mínimas para vivir dignamente.

<sup>94</sup> FERREIRO LAPATZA, QUERALT y otros, *Crisis Económica y Finanzas Públicas*, Universidad de Alicante, 2001, p.84.

<sup>95</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 321.

tanto que obliga en mayor proporción a quien más renta libre posee y, podría inclusive no ser gravada la renta de un individuo que aunque tenga capacidad económica, de ésta no sea determinable una capacidad contributiva, en virtud de que el sujeto pasivo podría ver afectada su disponibilidad de recursos para una subsistencia mínima personal e incluso familiar, en el caso de las personas naturales y que se genere iliquidez o descapitalización; el tratadista argentino Spisso acota “No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.”<sup>96</sup> Reforzando lo manifestado por el doctrinario argentino debemos subrayar los expuesto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado Colombiano “Lo razonable y equitativo es que la cuantía del tributo se mida por la facultad o capacidad contributiva de las diferentes personas que conforman la sociedad. Siendo obligación de todos y cada uno contribuir en la medida de sus capacidades con las cargas del Estado, de tal manera que quien más tenga, más aporte, pero de manera tal que la carga económica o sacrificio fiscal sea igual para todos los contribuyentes, logrando que se cumpla el principio de eficiencia del sistema tributario como instrumento, que además de lograr una redistribución del ingreso permita el desarrollo económico y social del país a fin de elevar el nivel de vida de la población.”<sup>97</sup>

Para la consecución de éste principio en la realidad de la praxis impositiva, la norma tributaria material debe ser poco más que flexible, es decir, contener hipótesis alternativas para que los hechos generadores del impuesto sean compatibles con las diversas capacidades contributivas de los individuos; claramente lo manifiesta Spisso

---

<sup>96</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.354.

<sup>97</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Colombia, Sentencia no. 5527 de 08 de Mayo de 1994, Disponible en : [http://vlex.com/vid/52616686?ix\\_resultado=10&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwaXevR9](http://vlex.com/vid/52616686?ix_resultado=10&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwaXevR9). Consultado el: 07 de febrero de 2010

“...el principio de capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generados de la obligación tributaria.”<sup>98</sup>

Además debemos añadir que la capacidad contributiva es comprendida como la causa misma del impuesto. En el caso de que existiera tal capacidad deberá existir el impuesto y gravar tal aptitud, por lo tanto es la legitimación del gravamen, le da eficacia, es equitativo y por sobre todo no vulnerará la propiedad privada respetando el principio de no confiscatoriedad.

Hay que resaltar que son diversos los mecanismo que la doctrina ha establecido para determinar la capacidad contributiva de un individuo, mismos que se derivan de las variadas teorías de renta desarrolladas, que al ser abstraídas por la legislación se positivizan y obligan a quienes encajan en tales presupuestos. El tantas veces citado autor Spisso describe aquellos índices “...la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio”<sup>99</sup>

La Constitución actual no establece expresamente el principio de capacidad contributiva pero conforme nuestro análisis podemos dilucidar que la voluntad política plasmada en la Norma Fundamental, al regir al orden tributario por principios como la proporcionalidad, progresividad y equidad está necesariamente expresando la necesidad de que la capacidad contributiva será un parámetro fundamental al momento de la obtención de recursos públicos mediante los impuestos. Es evidente aquello en función de que principios tales como proporcionalidad, progresividad y equidad son cauces a los cuales se llega únicamente mediante la aplicación del principio de capacidad contributiva, con lo cual, como hemos demostrado anteriormente, se obtiene el fin

---

<sup>98</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.383.

<sup>99</sup>R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p.354.

máximo de un sistema tributario razonable, la igualdad relativa material, producto de un trato desigual formal.

### **2.5.6 Generalidad**

En una sociedad democráticamente organizada las implicaciones de las políticas tributarias deben ser aplicables a todos aquellos que hayan encajado en el presupuesto de hecho que se establece en las normas materiales, es decir, tienen el carácter de generales. El principio de generalidad, como se ha expuesto en puntos anteriores de este documento, es un elemento necesario o complementario para la satisfacción del principio de igualdad, una igualdad de todos ante la Ley, siendo ésta vinculante a todos los individuos por igual sin distinción alguna, entendiendo que la misma ley contendrá los tratamientos desiguales a los desiguales en función del cumplimiento del principio de capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad y equidad, para que quien se encuentre inmerso en un hecho generador deba cumplir con la obligación que la respectiva norma así lo prevea. Villegas anota “El principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta.”<sup>100</sup>

El tratadista italiano Amatucci tiene más bien una perspectiva de acción positiva del principio en cuestión y manifiesta “Todos deben concurrir al interés común por el mero hecho de tener la idoneidad de realizarlo y ello por motivo de tal idoneidad y prescindiendo de específicas relaciones conmutativas”<sup>101</sup>

---

<sup>100</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.264.

<sup>101</sup> A. AMATUCCI, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Temis S.A., 2001, p.241.

El Impuesto a la Renta por ser un impuesto directo<sup>102</sup>, progresivo<sup>103</sup> y, que representa un ingreso general de los tributos para el Estado que le permite y conmina a éste, a la realización y satisfacción de las necesidades públicas de toda la nación, debería entenderse como aquellos de espectro de exigencia general a todo el territorio ecuatoriano, las rentas libres obtenidas dentro de él por cualquier persona, así como también en aquellos casos de personas nacionales o extranjeras cuyos ingresos hayan sido obtenidos fuera de éste provenientes de personas naturales o sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el país o de entes públicos, artículo 8 numeral 2 LRTI.

La utilización del régimen tributario como herramienta de política económica y no solo como política presupuestaria, ha permitido el desarrollo de diversas excepciones al principio de generalidad, estableciéndose beneficios de tributar menos o no tributar del todo aunque se haya configurado el hecho imponible que lo obligue. La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de España en un fallo relevante a expuesto “la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE ), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc. quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31”<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> Se determina a un impuesto dentro de ésta categoría en tanto que la liquidación y pago del mismo es atribuible al mismo sujeto que se pretende así lo haga. No son trasladables.

<sup>103</sup> Tiene el carácter de tal, debido a que en la medida que va aumentando la base imponible se incrementa la tasa que la grava.

<sup>104</sup> Sentencia Audiencia Nacional- Sala de lo Contencioso Administrativo, España, de 19 de Septiembre 2007, Disponible en: <http://vlex.com/vid/economicas-exenciones-aplicables-31->



La Constitución vigente, en la sección pertinente al régimen tributario, específicamente en el artículo 300, preceptúa como principio regulador del ordenamiento impositivo en el país a la generalidad. El Código Tributario, por su parte, también acoge el mencionado principio; conforme lo habíamos expuesto anteriormente y a manera de refuerzo, debemos acotar que al recoger la Carta Magna éste precepto necesariamente está ordenando la aplicación de aquellos no establecidos expresamente como el de capacidad contributiva e igualdad, Villegas resalta la vinculación al exponer “...en referencia a la “generalidad”, sostuvimos que este principio exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva.”<sup>105</sup> Es relevante todo aquello, para nuestro estudio, en virtud de que serán todos estos principios los que dan sustento y solvencia constitucional a nuestra posición teórico-jurídica del peculiar impuesto a las rentas del ingreso obtenido del beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios.<sup>106</sup>

### **2.5.7 La no confiscatoriedad**

El principio de igualdad, como hemos manifestado anteriormente hace uso de otro principio que a manera de técnica le permite satisfacer su objetivo, nos referimos al precepto de la capacidad contributiva; relevante todo aquello porque la no confiscatoriedad está intrínsecamente vinculada con el respeto de los tributos a aquella aptitud de pago de estos por parte del sujeto pasivo. Será éste principio el límite al que debe someterse el régimen tributario para garantizar el derecho a la propiedad privada de los individuos, el jurista argentino Villegas explica “...es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse en un régimen democrático de gobierno que

---

31960684?ix\_resultado=3&query%5Bbuscador\_id%5D=119001&query%5Bct\_resultados%5D=1686&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+generalidad&query%5Bfrom\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+generalidad&sort=score#ixzz0dwnV7iAH Consultado el: 07 de febrero de 2010.

<sup>105</sup> H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. p.265.

<sup>106</sup> Concepto que será también, a lo largo de este trabajo, definido como autoconsumo.

ha organizado la propiedad de modo tal que se excluye la confiscación de la fortuna privada, ya sea por vía directa o valiéndose de los impuestos.”<sup>107</sup> Añade el mismo autor para resaltar la explicación que “el principio exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes. Por capacidad económica ha de entenderse la posibilidad de ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación.”<sup>108</sup>

En términos prácticos diríamos que éste principio es una protección de la aplicación del precepto de capacidad contributiva, desde la perspectiva como limitante máximo, es decir, la frontera entre la aptitud de pago y la transgresión a la propiedad privada de manera implícita e injustificada. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional de España se ha manifestado concretamente al decir “El principio de no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible, que está en la base de toda tributación, so pretexto del deber contribuir a los gastos públicos; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su “alcance confiscatorio”. Y dado que este límite se establece con referencia al resultado de la tributación (no prohíbe la confiscación sino otra cosa: que la tributación “tenga alcance confiscatorio”), es claro que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de diversas tributaciones se llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y bienes...”<sup>109</sup>

Es la protección de la propiedad privada que garantiza la Constitución vigente en el Ecuador, la que sobrentendidamente establece a la no confiscatoriedad como parámetro rector del régimen tributario. Por lo tanto, la omisión en el texto constitucional, del principio de no confiscatoriedad no significa que la Norma Fundamental, en el conjunto de sus disposiciones, haya deliberadamente permitido aquello que dicha garantía quiere

---

<sup>107</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2003, p.277.

<sup>108</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p.278.

<sup>109</sup> Audiencia Nacional, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 16 de Enero de 2001.

evitar. Adicionalmente debemos referirnos a lo dispuesto en el artículo 6 del Código Tributario, donde se establece que será, el sistema tributario, un mecanismo para incentivar la inversión, la reinversión y el ahorro, siendo éste último el producto de renta neta que ha quedado luego de haberse gravado la renta global del contribuyente, es decir, la propiedad privada o riqueza nueva de éste, prevaleciendo la no confiscatoriedad como un principio rector dentro del ordenamiento jurídico tributario. Los sistemas tributarios deben mantener un equilibrio entre el cumplimiento de los límites de la no confiscatoriedad y su razón primordial de ser, la obtención de los recursos necesarios para la creación, mantenimiento y desarrollo de las infraestructuras necesarias para el desarrollo social, esto último recogido en el principio de suficiencia recaudatoria; es importante recordar que la susceptibilidad de las economías puede ser directamente afectadas por la transgresión tanto de la no confiscatoriedad como límite máximo y de la suficiencia recaudatoria como límite mínimo en la obtención de los recursos mediante los tributos.

## **2.6 Análisis en consecuencia de los principios constitucionales tributarios y económicos con las políticas fiscales actuales en el Ecuador**

En un Estado constitucional de derechos, donde el ordenamiento jurídico que lo sostiene tendrá que estar desarrollado en función de las declaraciones políticas abstraídas de la voluntad social, deberá procurar que la legislación que rige las relaciones Estado-Estado, Estado –Nación y viceversa se enmarquen en el respeto y congruencia con las disposiciones de la Norma Fundamental. Éste caso no le es ajeno al Régimen Tributario, donde se regula instituciones tales como el Impuesto a la Renta y, por ende, todos sus elementos materiales o sustantivos.

El artículo 300 de la Constitución recientemente en vigencia, describe los principios fundamentales para el desarrollo del Régimen Impositivo dentro del ordenamiento jurídico del país. Destacándose los preceptos o garantías materiales tales como generalidad, progresividad y equidad. En el inicio de éste numeral hemos realizado un

detallado análisis de aquellos principios y, además, investigamos otros tales como igualdad y proporcionalidad, mismos que son acogidos por el Código Tributario como preceptos que rigen el régimen tributario, conjuntamente se procuró el estudio de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; todos las anteriores garantías materiales tienen una profunda vinculación teórica, como se explicó en su debido momento, la falta de expreso establecimiento en la Constitución no los hace incompatibles con nuestra realidad jurídica ni peor aún social, puesto que la misma Carta Magna para algunas de aquellas, en postulados más amplios y generales les da relevancia y, en otros casos la doctrina ha expuesto la necesidad de su aplicación por los Estados que se jacten de ser democráticos, constitucionales y de derechos. Al respecto, y con la agudeza que lo caracteriza, Jarach ha expresado al referirse a los principios constitucionales que su "...aplicación es insoslayable cuando ellos son receptados, como generalmente acontece, en las cartas constitucionales. Si esto no ocurre, su aplicación depende de la conciencia de su imperatividad por los poderes públicos y por la voluntad general."<sup>110</sup>

El Régimen Tributario en el Ecuador ha de regular material y sustantivamente el Impuesto a la Renta conforme a los principios y garantías constitucionales de carácter específico y general, además, es menester de que el sistema impositivo este encausado por los lineamientos doctrinarios que le dan fortaleza y eficacia a tales preceptos. Se pudo evidenciar en el análisis teórico de los principios constitucionales tributarios, realizado en líneas iniciales de éste trabajo, que la piedra angular de todas estas garantías es la igualdad. Es la consecución de la igualdad la que reviste de importancia a otros principios como capacidad contributiva, generalidad, progresividad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, únicamente al precepto de equidad se le reserva el status de objetivo máximo de todo el sistema de principios, es conjuntamente con la justicia el fin último de todo ordenamiento jurídico racional.

---

<sup>110</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 475-476.

El Impuesto a la Renta, como mecanismo de importancia en el financiamiento del gasto público, deberá permitir al Estado tener el ingreso presupuestario consecuente con las expectativas de cumplimiento de las necesidades de la Nación, pero que siempre y cuando para tal cometido se respeten las garantías constitucionales indispensables para un sano desarrollo económico y social de los individuos.

La imposición sobre la renta en nuestra legislación prevé los elementos requeridos para la determinación del hecho generador, así como las deducciones pertinentes para determinar la renta neta dentro un período específico de tiempo, entre otros elementos más. Para el caso de nuestro estudio analizamos un aspecto de la realidad económica de los individuos, el beneficio que le genera el uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios y, las manifestaciones cuantitativas, que dentro de su situación singular, representan tales hechos. Como se pudo evidenciar al inicio de éste capítulo, mediante la ejemplificación casuística, realizando comparativamente un análisis de dos casos donde se liquidaba el Impuesto a la Renta, existiendo como variable, dentro de los mismos, la utilización y la no utilización en beneficio propio de bienes y servicios del sujeto pasivo, existiendo como resultado una evidente disminución en el gravamen causado para aquel que autoconsume en comparación de aquel que no tiene esa posibilidad; tal diferencia genera una desigualdad en la aplicación de la normativa tributaria para situaciones económicamente similares.

El uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios de una persona le significan a ésta el ingreso cuantificable del beneficio material de dichos acontecimientos, ya que en unos casos verá acrecido su patrimonio por bienes adquiridos a precio de costo<sup>111</sup>, en otros podrá gozar de bienes adquiridos en períodos impositivos anteriores pero que le

---

<sup>111</sup> Lo que le significa gratuidad en el bien adquirido, que al ser producido por el mismo sujeto no ha visto egresado de su patrimonio el valor que ese producto tendría en el mercado, solamente los costos y gastos para producirlo, pero también es preciso señalar que hay un ingreso tangible a la realidad económica del sujeto, existiendo así un beneficio, que sería la diferencia entre el precio de mercado y el costo y gasto, al cual denominaríamos utilidad, misma que es un ingreso y por lo tanto un hecho generador del Impuesto a la Renta. Ver casos prácticos al inicio del presente capítulo.

genera riqueza nueva<sup>112</sup>, así como también podrá beneficiarse de bienes y servicios de su propio peculio tangible e intangible<sup>113</sup>, entre otras posibilidades más, como se ejemplificó casuísticamente. El economista estadounidense Irving Fisher advertía la importancia económica de éstos sucesos en los individuos y sus repercusiones en la vida en sociedad, específicamente en la aplicación de los regímenes impositivos, el autor mencionado establece que debe considerarse como renta a “...el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata, pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros”<sup>114</sup> entendiéndose a renta como ingresos. Es por tal motivo que al ser omitidos tales sucesos, de trascendencia económica, a la sujeción del Impuesto a la Renta se estaría inaplicando los principios constitucionales que para esa institución rigen.

El principio de igualdad que garantiza el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, y de todos por igual ante la Ley, únicamente podrá ser alcanzado en un sistema que encauce la aplicación de sus normas en función de los preceptos de capacidad contributiva, generalidad, proporcionalidad y progresividad; solo así la equidad en el régimen impositivo contendrá las normales resistencias sociales que los tributos suelen generar.

Al no ser gravados los ingresos de las personas naturales o jurídicas obtenidos del beneficio del uso, goce o utilidad de los bienes y servicios propios se generará un trato igual en desigualdad de condiciones, vulnerando un precepto tributario, que aunque la

---

<sup>112</sup> Estos bienes que han sido adquiridos por el contribuyente con ahorros de períodos anteriores, le generan en los actuales beneficios productos del uso y, ocasionalmente del goce de los mismos. Los beneficios obtenidos deben ser considerados como ingresos, que se producen en la realidad económica del individuo.

<sup>113</sup> En éste caso nos referimos en específico al goce de los frutos de los bienes que posee el sujeto, así como también del beneficio obtenido de la prestación de servicios proveídos por y para él mismo.

<sup>114</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 475-476.

Constitución no lo acoge expresamente, haciéndolo de manera general en cuanto a los principios de aplicación de los Derecho, además el Código Tributario si establece el principio de igualdad como rector del régimen impositivo. El tratadista argentino Dino Jarach, quien ha sido un investigador de temas polémicos en materia tributaria, al analizar la teoría de Fisher menciona la posible transgresión lógica de un sistema que busca ser equitativo, al no prever los ingresos mencionados en aquella, el autor dice “La inclusión del goce de servicios prestados por los bienes en poder del contribuyente elimina la desigualdad que surge entre el sujeto que posee, por ejemplo, una casa propia y el que, en cambio, debe tomar su vivienda en locación.”<sup>115</sup> Así como también en el caso de la prestación de servicios en beneficio propio, es decir, al proveerse uno mismo los servicios que requiere y que está en condiciones de hacerlo a terceros, tal como se demostró en el caso # 1 anteriormente establecido.

El precepto fundamental para concebir la aplicación del principio de igualdad, dentro de un sistema tributario, será definitivamente el de capacidad contributiva. Entendiéndose ésta como la manifestación de la riqueza nueva que el sujeto obtiene en determinado período y sobre la cual debería aplicarse proporcional y progresivamente el impuesto. Siendo indispensable, que en función del cumplimiento con dicho principio que se consideren como ingresos a aquellos generados por el beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, al respecto Jarach es claro, al referirse a tales ingresos, al expresar “ No hay duda que el concepto de renta o rédito no puede, frente al principio rector de la capacidad contributiva, dejar fuera de su ámbito el goce directo por su propietario de la utilidad o de los servicios que prestan los bienes de uso –consumo duradero- que obran en su patrimonio.”<sup>116</sup>

En la misma línea de análisis se ha manifestado el Tribunal Constitucional español en sentencia número 37 del 26-03-87 citada por el tratadista Villegas donde expone “Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial o actual, en la

---

<sup>115</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 476.

<sup>116</sup> *Ibídem*, p. 505.

generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo.”<sup>117</sup> Al respecto de éste pronunciamiento del alto tribunal español debemos aclarar que en el ordenamiento jurídico nacional no se ha establecido expresamente el principio de capacidad contributiva, pero debemos a su vez recordar que éste es un elemento indispensable para el cumplimiento del fin último de nuestro régimen tributario, la equidad; debiendo pasar por el respeto del precepto de la igualdad.

Respaldando nuestra postura se expresa Jarach al expresar que “La igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, concebida dentro de una política económica de bienestar...”<sup>118</sup>. Además sobre el mismo pronunciamiento del tribunal español debemos resaltar que en nuestra legislación sustantiva si se prevé la posibilidad de considerar como hecho generados del impuesto a aquellos ingresos obtenidos del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, como al respecto se realizó, dentro de éste documento, un análisis hermenéutico de la normativa específica, resultando contenible tal acontecimiento económico dentro de lo previsto por el numeral 10 del artículo 8 de la LRTI.

El ordenamiento tributario del país está concebido innegablemente en función de los principios constitucionalmente acogidos y aquellos indispensables para un racional y equitativo desarrollo de las manifestaciones de poder impositivo del Estado. El trato igualitario ante la ley de los individuos y el contenido de aquella que deberá propender a un trato igual en igualdad de condiciones y desigual en desigualdad de condiciones son fines que se alcanzan únicamente aplicando los parámetros establecidos por los preceptos antes analizados de capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad y generalidad; la equidad en el conjunto de las relaciones entre la sociedad y el Fisco estará más cercana a ser una realidad palpable, si el ordenamiento jurídico respeta todos aquellos principios.

---

<sup>117</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.262.

<sup>118</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 476



## **2.7 Bienes y servicios susceptibles de generar un ingreso gravado por su autoconsumo**

### **2.7.1 Análisis económico práctico de los bienes y servicios generadores de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, desde la perspectiva del uso, goce y utilidad de los mismos.**

La peculiaridad del asunto tratado puede generar especulación y recelo desde la perspectiva de la complejidad de determinación objetiva, en primer lugar, de los bienes y servicios capaces de generar un ingreso considerable dentro de la realidad económica de los individuos y, por otro lado, el valor asignable a ese beneficio material que al no ser producto de una transacción con otro u otros individuos deberá ser razonablemente establecido. En vista de aquello se pretenderá establecer de manera general, las consideraciones ampliadas que habrán de ser analizadas para que sea posible una determinación concreta de los bienes y servicios generadores de riqueza nueva para quienes los usan, gozan y prestan para su propio beneficio.

La realidad económica de un individuo, ya sea físico o moral, estará determinada en función de la interacción de éste con el mundo que lo rodea, es decir los beneficios que obtiene su singularidad de aquel entorno. Los ingresos son las manifestaciones permanentes o esporádicas de beneficios apreciables materialmente, debido a la utilidad que representan para quien los recibe, es decir, la mejora en sus condiciones y capacidades de interacción, así como por el incremento en su patrimonio, considerado éste como el respaldo material o valorable materialmente que tiene un sujeto. Aquellos bienes poseídos por una persona y disponibilidad de prestar servicios con los cuales cuenta la misma, generarán indiscutiblemente un beneficio para éste, permitiéndole usar éstos, gozar de sus frutos de los primeros y obtener utilidad de su prestación de los segundos.

Con todo aquello podemos iniciar éste complejo análisis, estableciendo como elemento fundamental para la determinación de los bienes y servicios propios capaces de generar un ingreso o una renta para su dueño o prestador será la trascendencia material e

indiscutiblemente relevante que sobre su capacidad económica reflejen, es decir, en estricto sentido todos los bienes y servicios generarán un beneficio económico, pero en virtud del pragmatismo lógico deberán ser únicamente considerados aquellos que por su utilidad en el estándar de las existencias ponga de manifiesto situaciones económicas desiguales, utilizando parámetros sociológicos y económicos similares a aquellos que se argumentan para no grabar con el Impuesto a la Renta a los sujetos que no han alcanzado la base imponible.

No se pretende establecer consideraciones odiosamente segmentadoras, sino más bien aquellas que permitan al sistema tributario la consideración concreta de cuales bienes y servicios deberán ser gravados en función de los principios que lo rigen, el tratadista Spisso al respecto dice “La formación de distintas categorías de contribuyentes a las que se les aplique distinto tratamiento fiscal, tendiente a superar situaciones de manifiesta desigualdad, resulta legítima en la medida en que el distingo escogido para la formación de aquellas sea razonable, y las consecuencias jurídicas que tales distingos se deriven entre los supuestos fácticos sean adecuados al fin perseguido y proporcionales a las desigualdades mismas.”<sup>119</sup> En la cita anterior, Spisso habla sobre distinción de contribuyentes, el caso de nuestro análisis se refiere más bien a distintos tipos de bienes y servicios, que serán tomos en consideración, sus beneficios y utilidades, para su inclusión dentro del concepto ingreso y la consecuente imposición.

Habrá que dejar claro, además, que entre esas distinciones establecidas deberán considerarse aquellos bienes o servicios autoconsumidos que son utilizados sin la intención, evidentemente, de un beneficio valorable monetariamente, Muños Verger al respecto establece “...hay que tener en cuenta que muchas veces estas tareas para obtener autoconsumo se realizan en ratos de ocio y esparcimiento, y no parece lógico gravar el ocio, ya que en alguno casos se busca una satisfacción moral y no material.”<sup>120</sup>

---

<sup>119</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p. 385.

<sup>120</sup> C. MUÑOZ VERGER, *El Concepto de Renta Fiscal*, op. cit. p.176.

### **2.7.2 Peculiaridades de la determinación de los valores asignables a los bienes y servicios autoconsumidos**

El uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, generan, como se ha manifestado y explicado en éste trabajo, un flujo de beneficios para quienes los poseen y están en capacidad de prestarlos, todo aquello de maneras diversas. Lo cual trae consigo ciertas complejidades, destacándose entre las más relevantes, la valorización de tales beneficios, es decir, dada la sutileza con la que se generan en la vida económica, existe la dificultad de determinarlos de manera razonable. Tal riesgo advierte claramente Jarach al expresar “La equidad que exige la inclusión de las rentas de goce en renta imponible puede trocarse en la inequidad en la estimación del valor de dichas rentas.”<sup>121</sup>

Las necesidades jurídicas que envuelven requerimientos de la lógica y la equidad, jamás deberán ser limitadas por obstáculos de tipo práctico. En el caso de la valorización de los ingresos obtenidos del uso, goce y utilidad de los bienes propios, su evidente complejidad no podrá ser argumento válido para desestimar su relevancia en la capacidad económica de un individuo y la consecuente capacidad contributiva que es la que interesa al sistema impositivo sobre la renta. Dino Jarach al respecto opina “La dificultad en la determinación del valor económico de dichos ingresos no excluye la necesidad de incluir, por lo menos, los rubros más importantes en el concepto de renta imponible.”<sup>122</sup>

Las dificultades que se presentan en el caso analizado ya se han dado en otros hechos de relevancia económica para el Derecho Tributario y se ha resuelto aquello mediante el establecimiento de parámetros normativos, que son abstraídos de la realidad comercial a los cuerpos legales pertinentes. Tenemos el claro ejemplo de las transacciones efectuadas entre partes relacionadas, siendo necesario el establecimiento del régimen de precios de transferencia. Por otra parte la normativa generalmente establece la necesidad de valorar los bienes y servicios en función de las cuantificaciones que el mercado suele

---

<sup>121</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 506.

<sup>122</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 476.

darles a bienes o servicios similares. Para la valorización de los beneficios que fluyen de los bienes y servicios propios en razón de su uso, goce o utilidad, debemos señalar que ambos mecanismos podrán ser herramientas válidas para la cuantificación del ingreso acaecido.

### **2.7.2.1** *Análisis desde la perspectiva de los precios de transferencia y los valores generales de mercado*

El sistema de precios de transferencia en la legislación ecuatoriana está destinado a regular las transacciones que entre partes relacionadas<sup>123</sup> se efectúan, para de ese modo garantizar el principio de plena competencia<sup>124</sup> en el la aplicación del régimen impositivo. En cuanto a la necesidad de determinar los valores de los ingresos obtenidos del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios podemos establecer la aplicación de éste mecanismo de cuantificación, para efectos de la determinación del goce de los frutos o productos de un bien propio; las vinculación de las que atañe a las partes relacionadas en general, en el caso que analizamos, será la que tiene el dueño de un bien con su patrimonio y dentro de éste aquel objeto.

El valor que se determinará será el de la utilidad que hubiese generado la comercialización de ese fruto o producto del bien propio, debiendo ser la utilidad aquel valor que queda luego de la resta del costo total del producto menos el valor de venta (o que el consumidor está dispuesto a pagar por el), es decir, si tenemos un vehículo que

---

<sup>123</sup> Personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. Art. 4.1 LRTI inc.1. Además, Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes. Art. 4.1 LRTI no. 3.

<sup>124</sup> Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición. Art. 15.2 LRTI.

tiene un costo de producción y comercialización de \$10,000 y que en el mercado tiene un valor de \$20,000 tendremos que la utilidad que este bien genera tanto para quien lo vende como para quien lo adquiere es de \$10,000; el vendedor recibirá esa utilidad en dinero mientras que al comprador en los beneficios que el automóvil le genere.

La Ley de Régimen Tributario Interno regula tanto el sistema de las partes relacionadas como el de los precios de transferencia y lo hace en el Título del Impuesto a la Renta, que es justamente donde se desarrolla el sustento de nuestra postura.

En consecuencia, como se puede evidenciar, solamente se aplicaría el régimen analizado a las circunstancias expuestas, siendo necesario establecer el mecanismo regulador de las cuantificaciones para hechos generadores distintos, dentro del uso, goce y utilidad de bienes y servicios propios. Es para tal efecto relevante referirnos al Reglamento de Aplicación del Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno donde su artículo primero establece los parámetros de regulación de las cuantificaciones de bienes y servicios obtenidos a título gratuito u oneroso en razón de ingresos de fuente ecuatoriana. Siendo tales lineamientos aquellos valores que el mercado de a esos bienes y servicios de manera general, actual y racionalmente. Por lo tanto el beneficio que fluye del uso y utilidad<sup>125</sup> de los bienes y servicios propios, será determinado como ingreso en el valor que tal servicio tenga de manera regular en el mercado en el momento que sucede tal acontecimiento, es decir, el ingreso que se considerará renta para efectos del impuesto pertinente, es "...el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período."<sup>126</sup> Siendo tales servicios valorados conforme a los precios del mercado antes explicados.

---

<sup>125</sup> Nótese que no se incluye al goce, en tanto que a ésta manifestación económica se le aplicará el régimen de precios de transferencia.

<sup>126</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, op. cit. p. 475-476.

### **a. Comparación con legislaciones extranjeras**

La consideración del beneficio del uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios dentro de los ingresos gravados, se ha desarrollado de menuda manera en otras legislaciones, la más cercana a la nuestra es la española. Podemos advertir y realizar un breve análisis de las consideraciones que hacen las manifestaciones de la autoridad respectiva del país ibérico sobre el asunto, lo que nos permitirá comprender su perspectiva del asunto de la valoración de aquellos ingresos para considerarlos en la imposición.

El Departamento de Economía y Hacienda de Navarra (España) ente encargado de la recaudación de los tributos para ésa circunscripción territorial, responde a una consulta administrativa donde se precisa conocer el mecanismo de determinación del valor de los servicios prestados a sí mismo por un arquitecto que construyó su casa para vivienda habitual. La administración tributaria establece “A efectos de la valoración de esta operación habrá que estar a lo establecido en el artículo 34.4 de la Ley Floral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 4. Se entenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el sujeto pasivo ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio...”<sup>127</sup> Como podemos evidenciar la metodología de la legislación española prevé la aplicación de los precios de mercado, coincidiendo en aquel sentido en el análisis realizado sobre nuestra legislación, en tanto que la lógica y razonabilidad de tal método son suficientes para validarlo en cualquier lugar donde se lo aplique.

---

<sup>127</sup> Departamento de Economía y Hacienda de Navarra. Opinión consultiva no. 2004/2350 del 05 de abril de 2005. Disponible en: [http://www.navarra.es/home\\_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Acciones/Buscadores+de+informacion+fiscal/Buscador+Criterios/Criterios/2004/IRPF-04-04-05-AUTOCONSUMO.htm](http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Acciones/Buscadores+de+informacion+fiscal/Buscador+Criterios/Criterios/2004/IRPF-04-04-05-AUTOCONSUMO.htm)



## 3 Administración Tributaria: Opiniones consultivas

### 3.1 Opinión Consultiva del Servicio de Rentas Internas

#### 3.1.1 Opiniones consultivas tributarias

El asunto tratado en éste trabajo académico ha sido planteado en algunas ocasiones ante la autoridad tributaria central del Ecuador, como se mencionó anteriormente ante el Servicio de Rentas Internas. Siendo relevante las opiniones consultivas emitidas por tal organismo en razón del planteamiento de la problemática generadora de ésta tesina. Nos referiremos concretamente a las opiniones consultivas No. 117012009068478 y 117012009067541, en razón de la similitud casi exacta de los planteamientos jurídicos esgrimidos por la administración tributaria en ambos casos, procederemos a realizar un análisis conjunto de las opiniones consultivas referidas, abstrayendo las consideraciones más relevantes vertidas en las mismas.

#### 3.1.2 Análisis de las resoluciones a las consultas planteadas a la administración tributaria

- Los fundamentos de hecho sobre los que se desarrollan las opiniones consultivas del SRI que hemos traído a colación se plantean en el caso real del uso, goce y utilidad que los bienes propios proveen a los sujetos que los poseen, siendo entendidos éstos bienes como universalidades, como es el caso de negocios personales. En ambas consultas planteadas a la administración tributaria podemos observar que los consultantes han usado y gozado de los productos que su negocio personal produce.
- La administración tributaria responde a las consultas planteadas, analizando primero la figura del autoconsumo o consumo de bienes propios para efectos



del Impuesto al Valor Agregado, siendo relevante aquello únicamente para conocer la figura del autoconsumo y su aplicación en la transferencia de bienes.

- Continúa la opinión consultiva fundamentando su análisis en razón de las disposiciones legales que plantean el concepto de renta, y el subsecuente elemento del ingreso de fuente ecuatoriana y demás.
- Añade además al análisis la consideración de ingreso según las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), donde, se abstrae para nuestras conclusiones lo más relevante en que considera a tal suceso como la entrada bruta de beneficios económicos durante un período. En dicha definición se hace referencia a que tales beneficios son de origen de las actividades ordinarias de una empresa.
- Posteriormente se abstrae las opiniones doctrinarias de tratadistas como Villegas y Jarach, sobre las diferentes teorías de renta y la definición de éste concepto.
- Consecuentemente se colige lo establecido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del año 2002, donde se resalta la interpretación que del término se hace, en función de los métodos autorizados para aquello por la legislación nacional, y concreta "...renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva."<sup>128</sup> Además el mismo alto tribunal expone las consideraciones doctrinarias que sobre las teorías de renta se ha desarrollado. Finalizando con aquello, la argumentación jurídica de las opiniones consultivas en cuestión.

Inmediatamente a los elementos de juicio que hemos apuntado y simplificado, por razones de praxis, procederemos a considerar los planteamientos de la administración

---

<sup>128</sup> CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL. 13-V-2004, Resolución No. 86-2002, R.O. 435, 5-X-2004.

tributaria en relación al tema desarrollado a lo largo de ésta tesina, para obtener las pertinentes conclusiones que al respecto se deban.

La administración tributaria absuelve las consultas planteadas, estableciendo que no se reputa ingreso considerable, en el Impuesto a la Renta, el consumo de los bienes y servicios propios del sujeto pasivo en razón de que la legislación sustantiva que regula tal gravamen manifiesta que se considera renta solamente a "...los ingresos de fuente ecuatoriana u obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, obtenidos gratuita u onerosamente, provenientes de una fuente productiva (trabajo, capital o de ambas fuentes) consistentes en dinero, especies o servicios, características que no se presentan en el autoconsumo de mercaderías o bienes que sean objeto de su producción o venta habitual.”<sup>129</sup>

Consecuentemente a aquella postura nos compete, y haciéndolo a manera de cuestionamiento, razonar sobre lo siguiente, ¿el uso, goce o utilidad que generan los bienes y servicios propios para quien los poseen y utilizan, respectivamente, no son renta según lo dispuesto en las NEC como así lo ha esgrimido la administración tributaria?, ¿Según la interpretación exegética gramatical que hace la Corte Suprema de Justicia en el fallo mencionado, la renta gravada en sentido amplísimo, que incluye al ingreso, no es “la utilidad, ganancia o beneficio alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe incremento en el patrimonio”<sup>130</sup>? ¿El autoconsumo<sup>131</sup> proviene de una fuente productiva, como lo es el capital, trabajo o de ambos?, ¿El autoconsumo no consiste en especies o servicios valorables económicamente?, y finalmente ¿Renta no puede ser considerada como cualquier otro

---

<sup>129</sup> Opinión Consultiva SRI No. 117012009068478.

<sup>130</sup> CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL. 13-V-2004, Resolución No. 86-2002, R.O. 435, 5-X-2004.

<sup>131</sup> Entendiéndose a éste como el uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios de una persona.

ingreso de fuente ecuatoriana, según lo expresamente establecido en el numeral 10 del artículo 8 de la LRTI?

En primer lugar queda claro que indiscutiblemente el uso, goce y utilidad de bienes y servicios propios generan un beneficio económico en quienes lo poseen, en estricto sentido lógico, la consecuencia económica de todo bien o servicio es el beneficio que éstos representan para las personas, pero lamentablemente se suele entender a beneficio o utilidad únicamente al dinero, cuando el dinero solamente es la manifestación de un acuerdo que hemos hecho en sociedad para poder transaccionar de manera ágil y práctica aquellos bienes y servicios que nos generan un beneficio o utilidad, siendo éste nuestro verdadero ingreso el economista Fisher al respecto menciona “*Originally “income” was probably thought of as simply incoming money.*”<sup>132</sup> Resaltando la común confusión y enfoque que se suele tener acerca del ingreso, como el dinero que fluye dentro de un patrimonio. Las NEC son claras al respecto, al establecer que renta es el ingreso de beneficios económicos dentro de un período determinado; la argumentación planteada en función del concepto de ingreso establecido en las aquellas, no respaldan la postura de la administración tributaria, al contrario se oponen a aquella.

En cuanto al cuestionamiento que hacemos sobre la concepción jurisprudencial del alto tribunal de la nación, debemos ser igual de concretos que en el caso de las NEC, pero añadiremos la relevancia jurídica que tienen las manifestaciones de los fallos de Corte Suprema. Es entonces necesario comprender que renta gravada es el ingreso que fluye de una fuente productiva como la utilidad, beneficio o ganancia que se considera como riqueza nueva. El uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, como queda dicho, provienen de una fuente productiva y de hecho importan un incremento patrimonial, porque generan riqueza nueva, valorable monetariamente, no consistente en dinero, pero si en especie y servicios, elementos considerados en nuestra legislación como requisitos para configurar a un ingreso gravado.

---

<sup>132</sup> Fisher, Irving. *Income in Theory and Income Taxation in Practice*. op. cit. p. 1.

Siguiendo con la resolución de los cuestionamientos planteados, y continuando con la línea de argumentación de la parte final de párrafo anterior, debemos afirmar que el uso, goce y utilidad de bienes y servicios propios pueden provenir del capital<sup>133</sup> o del trabajo<sup>134</sup>, reafirmando que existe un ingreso que afluye dentro del patrimonio del sujeto.

Concomitantemente la figura del autoconsumo y lo que ésta envuelve, es decir, el uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios, tiene una valoración económica tangible y evidente, que generarán para quien se beneficie de aquello una mejoría en su condición patrimonial. En el caso del goce de bienes propios, es decir, de sus frutos, existe un ingreso en especie que puede ser cuantificable monetariamente y, en el supuesto de la utilización de los servicios que el mismo sujeto está en capacidad de prestar, existe la ineludible posibilidad de valorarlos materialmente, de la misma manera que sucedería si a una persona le cancelan sus servicios profesionales con la prestación de otros servicios profesionales estimables en el mercado por el mismo valor que representaron los suyos.

En tanto a la disposición del numeral 10 del artículo 8 de la LRTI, tenemos que concretar rápidamente que al establecerse, dentro de tal norma, que serán considerados como ingresos de fuente ecuatoriana, cualesquier otros que perciban las personas naturales o sociedades extranjeras residentes en el Ecuador, y en razón de las explicaciones dadas en las líneas *ut supra* y dentro de todo el presente trabajo, debemos afirmar que el uso, goce y beneficio que generan los bienes propios deben ser considerados dentro de los alcances de la disposición legal en mención, siendo aquellos ingresos gravables con el Impuesto a la Renta.

A manera de conclusión final de éste análisis debemos expresar que la absolución de las consultas planteadas ante el SRI ha sido resuelta de una manera superficial y sin el más mínimo intento de comprensión ampliada del asunto ante la administración tributaria

---

<sup>133</sup> Como sería el caso de los beneficios obtenidos del goce de los bienes productivos, o de los bienes universales como negocios personales.

<sup>134</sup> Este sería el caso de la prestación de servicios, que los utilizó para mi propio beneficio.

expuesto. Queda clara nuestra postura, que ha sido confrontada con la propuesta por la administración tributaria, en base a argumentos jurídicos y económicos.

## 4 Conclusiones

### 4.1 Conclusiones Generales

#### 4.1.1 Política económica y fiscal ecuatoriana

Se ha manifestado al inicio de éste trabajo que el desarrollo del Derecho Financiero, tiene dos aristas, el entendimiento y aportes del Derecho Presupuestario y el del Derecho Tributario. En función de aquello es preciso resaltar que para el cumplimiento de las necesidades de las estructuras sociales de un Estado, se requiere de la planificación de los gastos que a tales exigencias se atribuyen y, a su vez, la concreción de los ingresos que sostendrán a aquellos. En el caso ecuatoriano consideramos, desde una perspectiva muy personal, que las deficiencias en las estructuras básicas de la sociedad han sido descuidadas a lo largo de la historia, siendo vilipendiados rapazmente los recursos generados por los ciudadanos escudriñándose, ciertos individuos, en políticas económicas y fiscales vacías de lógica e interés nacional, realidad que es la ejemplificación de los temores aseverados por Pareto que han sido expuestos por Villegas donde se manifiesta que “...las elecciones financieras no son sino decisiones de la minoría gobernante, compuesta por un conjunto de individuos fuertes y dominadores, coordinados entre sí, que ostentan el poder y que imponen su voluntad a la mayoría dominada, compuesta por una masa amorfa de individuos sometidos.”<sup>135</sup>

Aunque la aseveración de Pareto pueda ser verdadera en cuanto a las frías artimañas que se utilizan para ocultar protervos intereses singulares, también es veraz el hecho de que el diseño de políticas económicas y fiscales por parte de los gobiernos, son de indiscutible relevancia para el desarrollo de los pueblos, siendo mecanismos de planificación de los esquemas donde se desarrollarán los factores económicos de la

---

<sup>135</sup> H. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit. p.23.

sociedad y las estrategias normativas y administrativas que regularán los ingresos fiscales.

Las políticas económicas podrán contener políticas fiscales, de hecho, casi siempre así lo hacen, utilizan de éstas últimas para reducir o fomentar la producción en ciertos sectores, restringir o liberar el ingreso o salida de capitales y demás objetivos, todos encaminados, en teoría, a mejorar las condiciones del conglomerado social a través del desarrollo económico, hemos recogido la siguiente manifestación de Spisso para enriquecer nuestra conclusión, quien expone “La política fiscal es un componente esencial de la política económica y social. La relación entre imposición y sistema económico, o entre imposición y extrafiscalidad, es tal, que a pensar en la existencia de un impuesto neutral es una verdadera utopía.”<sup>136</sup> El Estado ecuatoriano, en la actualidad ha visto necesaria la implementación de políticas económicas severas, que contienen lineamientos fiscales tales como las últimas reformas de la Ley de Equidad Tributaria, entre los más relevantes y de interés a nuestro tema; como consecuencia de aquello se ha buscado obtener un incremento en los ingresos estatales para solventar el fuerte gasto de inversión que se ha realizado para cumplir los requerimientos relegados por varios años.

Las intenciones o certezas de tales decisiones no son objeto de análisis en el presente trabajo, pero sí el enfoque que tales políticas tienen, concretamente, el Estado ecuatoriano, requiere de más ingresos para sostener los gastos que aún faltan por hacer para concretar los ofrecimientos olvidados y tratar de forjar un patrón de condiciones sociales, donde los individuos puedan encontrar oportunidades de desarrollo. En vista de aquello consideramos que los déficits actuales en el presupuesto proyectado para el plan de desarrollo establecido, van a generar la necesidad de ampliar las consideraciones tributarias en ciertos impuestos, podríamos decir el caso del Impuesto a la Renta, en el que ya han existido cambios, sistema dentro del cual aún hay expresiones de riqueza que no se gravan, como sucede en aquellas expuestas en ésta tesina, que podría ser incluidas dentro de las políticas fiscales venideras, teniendo que ser aquella riqueza la

---

<sup>136</sup> R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit. p. 382.

representación de ingresos que dejan en evidencia una disparidad de capacidades contributivas entre las realidades individuales en la actualidad, sin que tal circunstancia permita al Estado absorber la riqueza de los sujetos de manera progresiva, pero que en parte debe ser entregada como bien lo sentencia Spisso al decir “No se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución.”<sup>137</sup>

#### **4.1.2 Relevancia presupuestaria nacional del Impuesto a la Renta sobre el autoconsumo de ciertos bienes y servicios.**

La delicadeza del asunto de valoración del ingreso generado por el uso, goce y utilidad de los bienes y servicios propios se ve acompañada de la determinación de los que serán relevantes, esto en función del gasto que deberá hacer la administración tributaria en el proceso de estimación de los mismos y todo lo que ello implica, así como también las consideraciones que sobre la productividad de los bienes y su incremento que envuelvan a las políticas fiscales planteadas. Es indiscutible, conforme se ha demostrado a lo largo de este trabajo, que los bienes y servicios en general generan beneficios valorables monetariamente, considerados como ingresos y subsecuentemente como renta y que representan una manifestación de riqueza nueva para quienes los poseen o están en condiciones de prestarlos, respectivamente; pero también es evidente que será engorrosamente caro, complejo y sobre todo ineficaz la estimación de beneficios de menor cuantía y de tortuosa estimación.

Las necesidades presupuestarias y de cumplimiento con la razonabilidad económica del Impuesto a la Renta sobre los ingresos de uso, goce y utilidad de bienes y servicios propios, deberán ser consecuentes con las capacidades de control y estimación que tenga la administración tributaria, debiendo ser considerados, por cuestiones de pragmatismo

---

<sup>137</sup> *Ibíd.*, p. 417.



burocrático, la segmentación de ingresos obtenidos, valorados según los parámetros ya explicados en el capítulo segundo de esta tesina.

Las diversas expresiones de los ingresos provenientes del autoconsumo que tengan el carácter de relevantes y que sean consecuentes con las necesidades presupuestarias y con el principio de equidad y generalidad estimamos que tendrán que ser consideradas. La extensa enumeración de tales bienes y servicios que podrían ser gravados es de amplitud y requerimiento inoficioso para el presente estudio, simplemente debemos mencionar que los ingresos que se obtienen del uso, goce y utilidad de bienes y servicios propios están presentes de manera generalizada, siendo prioritarios aquellos de mayor envergadura y más fácil estimación y, que puedan representar para el Estado una verdadera recuperación de recursos, sin perjuicio de los costos que tendría que erogar para tal cometido, así como también manteniendo mesura y respeto frente al aparato productivo nacional.

Todo aquello obteniendo previamente los argumentos técnicos y estadísticos concretos y veraces, para así lograr no una transgresión a los principios de generalidad e igualdad sino más bien un encuadre de aquello en políticas fiscales razonables y equitativas, el anteriormente citado autor argentino Spisso, al respecto, concreta “...los impuestos deben ser establecidos no sólo en función de la capacidad contributiva, sino recogiendo otras pautas que posibiliten alcanzar el modelo delineado en la Constitución, o bien refiriéndonos a capacidad económica cualificada por exigencias colectivas. En este último sentido, los propósitos extrafiscales de los tributos no implican un desplazamiento del principio de la capacidad contributiva sino, por el contrario, su realización en clave de solidaridad.”<sup>138</sup>

Los ingresos provenientes del autoconsumo y la expresión de riqueza que éste fenómeno puede concebir en la realidad de la sociedad, son manifestaciones ineludibles de capacidad contributiva, desde la perspectiva casuística ha sido demostrado tal suceso; para efectos del Impuesto a la Renta tales ingresos encuentran apertura normativa en la

---

<sup>138</sup> *Ibíd.*, p. 384.

legislación vigente, congruentemente los requerimientos infranqueables del orden constitucional fertilizan el cauce legal, económico y práctico por donde encaminamos nuestra argumentación.

#### **4.2 Conclusiones específicas: Uso, goce y utilidad de los bienes y servicios: su finalidad**

Los bienes y servicios están destinados, desde cualesquier perspectiva con que se los analice, a satisfacer las necesidades de quienes de estos se benefician. Desde las necesidades más básicas hasta las más suntuosas los bienes y servicios tienen una finalidad intrínseca, otorgar uno o varios beneficios a quienes los poseen o reciben. Pero, tal realidad se ve opacada por la sombra de aquel compromiso social que ha hecho el ser humano. El dinero. Es éste el que permite el intercambio ágil y dinámico de aquellos bienes y servicios entre los miembros de la comunidad. Pero el dinero es únicamente el medio a través del cual las personas realizamos transacciones de bienes y servicios. Buscamos obtener dinero y lo valoramos, entendiendo de antemano que éste, nos permitirá adquirir servicios y bienes que podrán a su vez satisfacer aquellas necesidades básicas o banales.

La tendencia generalizada es considerar casi sagradamente al dinero como el único indicador de capacidad económica de un individuo. Los ingresos de las personas son principalmente valorados, equivocadamente, según las cifras de dinero que afluyan a su realidad patrimonial. Dejándose casi olvidados aquellos ingresos consistentes en especie o servicios. Se ha confundido al dinero como el fin en sí mismo, dándole una importancia inconsecuente, cuando es éste únicamente la herramienta que nos permite satisfacer nuestras necesidades y deseos adquiriendo los bienes y servicios que cumplirán tales objetivos. Debe quedar claro que los ingresos de un individuo pueden y deben ser entendidos tanto en dinero, especie o servicios, dado que el primero nos permite adquirir los dos siguientes y consecuentemente todos ellos satisfacen aquellas necesidades naturales o artificiales que se nos presentan.

El uso, goce y utilidad de los bienes y servicios es una manifestación de la capacidad económica y, para el objeto del presente trabajo de capacidad contributiva. La apreciación del dinero como única expresión de riqueza, no tendría sustento desde la perspectiva utilitarista que el mismo Mills magistralmente mantenía, al expresar que [las cosas se valoran según el beneficio que generan a quienes de ellas se aprovechan], siendo entonces las cosas las que se buscan obtener mediante el dinero, son éstas las que tienen el valor último y primordial

La legislación impositiva vigente en el Ecuador expresa conformidad con dicho análisis de tal modo que considera, para efectos del Impuesto a la Renta, como un posible ingreso gravado aquel que consista en especie o servicios. Esto confirma nuestra postura, que se basa en el entendimiento lógico del desarrollo económico de la sociedad. En el presente trabajo fue preciso ir un poco más allá y comprender que tales ingresos no solo son aquellos que provienen de transacciones con terceras personas, sino además desde un mismo individuo, que usa, goza y utiliza bienes y servicios propios en busca de satisfacer sus necesidades. Por lo tanto, el beneficio se encuentra en la utilidad que los bienes y servicios representan para nuestra realidad, es éste el ingreso por antonomasia.

## Bibliografía

- ÁLVAREZ GARCÍA S., PIETRO RODRÍGUEZ J.: La reforma del IRPF y los determinantes de la oferta laboral en la familia española, Universidad de Oviedo. Disponible en: [https://w3.grupobbva.com/TLFU/dat/DT-04%20\(final\).pdf](https://w3.grupobbva.com/TLFU/dat/DT-04%20(final).pdf)
- AMATUCCI ANDREA: “Tratado de Derecho Tributario: La relación jurídico tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria”, Tomo II, Editorial Temis S.A., Bogotá Colombia, 2001.
- ANATUCCI, Andrea: “Tratado de Derecho Tributario: La relación jurídico tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria”, Tomo I, Editorial Temis S.A., Bogotá Colombia, 2001.
- AUTOR INIDENTIFICABLE: *Época Contemporánea*, Buenos Aires-Argentina, Kapelusz, 1962.
- AYALA HUGO: *Declaración de impuesto sobre la renta ISLR*, El cid Editor, 2009
- BADENES N., LÓPEZ LABORDA J. y otros: *Tributación de la Familia, Desigualdad y Bienestar social en el IRPF*, *Revista económica aplicada* número 17 (vol.VI), 1998, pág. 29 a 51. Disponible en: [http://www.revecap.com/revista/numeros/17/pdf/badenes\\_lopez\\_onrubia\\_ruiz.pdf](http://www.revecap.com/revista/numeros/17/pdf/badenes_lopez_onrubia_ruiz.pdf)
- BENEGAS LYNCH A.: *Sistemas tributarios, un análisis en torno al caso argentino*-Libretas 33, Eseade, Argentina, 2002.
- BORON, ATILIO A.: *La filosofía política moderna, de Hobbes a Marx*, CLACSO, 2005
- CABANELLAS Y OTROS: *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Ed. Heliasta. Argentina. 1989.
- CARZOLA PRIETO Luís, PEÑA ALONSO José Luís, *Curso de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Editorial Foro, Burgos 1997

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS: *Manual de Fiscalidad Básica*. Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/3-rendimientos-de-actividades-economicas.html>

D. JARACH: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, Abeledo Perrot, 1996

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE NAVARRA: Opinión consultiva no. 2004/2350 del 05 de abril de 2005. Disponible en: [http://www.navarra.es/home\\_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Acciones/Buscadores+de+informacion+fiscal/Buscador+Criterios/Criterios/2004/IRPF-04-04-05-AUTOCONSUMO.htm](http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Acciones/Buscadores+de+informacion+fiscal/Buscador+Criterios/Criterios/2004/IRPF-04-04-05-AUTOCONSUMO.htm)

EL NUEVO SISTEMA DE MÍNIMO PERSONAL y familiar en la ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios. Disponible en: [http://vlex.com/vid/69300264?ix\\_resultado=1&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=2410&query%5Bfrase%5D=principios+constitucionales+tributarios&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principios+constitucionales+tributarios&sort=score#ixzz0dwXHJHyV](http://vlex.com/vid/69300264?ix_resultado=1&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=2410&query%5Bfrase%5D=principios+constitucionales+tributarios&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principios+constitucionales+tributarios&sort=score#ixzz0dwXHJHyV)

FERNANDEZ DEL SOTO BLASS MARIA LUISA: *Practicum del derecho tributario español*, Dykinson, Madrid, 2006.

FERREIRO LAPATZA J., QUERALT J., CLAVIJO HERNÁNDEZ F., PÉREZ ROYO F., *Crisis Económica y Finanzas Públicas*, Universidad de Alicante, 2001.

FERREIRO LAPATZA J.J., FERNANDEZ J.M., y otros: *Curso de Derecho Tributario. Los tributos en particular*, Cuarta edición, Marcial Pons, Madrid, 2009.

FERRER LÓPEZ MIGUEL ANGEL: *Como redactar solicitudes, reclamaciones, demandas y recursos laborales*, Deusto edición 16, 2009.

FISHER, IRVING: *Income in Theory and Income Taxation in Practice*. The Econometric society, 1937.

G OSPINA, E OSPINA: *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*, Sexta edición, Bogotá, Editorial Temis, 2000.

G. BECKER: EL peso de los impuestos. Disponible en: <http://www.elcato.org/node/3187>

G. FONROUGE: *Derecho Financiero*, Tomo II, Buenos Aires, 2004.

- GARCÍA SUAREZ ARLENIS: Aspectos generales del impuesto sobre utilidades y sobre ingresos personales, El Cid Editor, Argentina, 2009.
- GARCÍA VISCAÍNO, Catalina: “Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas”, 2da edición, Tomo I, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1999.
- GARCÍA VISCAÍNO, Catalina: “Derecho Tributario: Parte Especial, Derecho tributario vigente”, 2da edición, Tomo III, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1999.
- GARCÍA VISCAÍNO, Catalina: “Derecho Tributario”, 2da edición, Tomo II, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1999.
- GONZALEZ GARCIA E., VILAR MAYER P.: Temas actuales de derecho tributario, J.M.Bosch Editor, 2008, España.
- JIMÉNEZ COMPAIRED ISMAEL, ÁLVAREZ MARTÍNEZ JOAQUÍN y otros, El impuesto sobre la renta de las personas físicas en la ley 35/2006, de 28 de noviembre, 1era edición, Edita La Ley, Madrid, 2007
- LA REFORMA TRIBUTARIA EN LA ARGENTINA, Tomo II, Fondo de Investigaciones Económicas Latinoamericanas. Disponible en: <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/reformatrib.pdf#page=8>
- MANN ARTHUR J.: Guatemala: La incidencia del Sistema tributario en el año 2001, Noviembre del 2002. Disponible en:
- MANUAL DE FISCALIDAD BÁSICA, Centro de Estudios financieros. Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/3-rendimientos-de-actividades-economicas.html>
- MARTINEZ ALVAREZ, JOSE ANTONIO: El INR (Impuesto Negativo sobre la Renta), una solución novedosa y eficiente a la pobreza, Red Estudios de Economía Aplicada, 2006
- MENDEZ MORENO ALEJANDRO y otros, Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes: Estudio de sus leyes reguladoras y reglamentos generales, 1era edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2008
- MOZO CISQUER, IGNACIO: La fiscalidad de los dividendos, Ediciones Deusto-Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L.
- MUÑOZ VERGER, Carmen: El Concepto de Renta Fiscal. Disponible en: [http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/11/RECP\\_078\\_159.pdf](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/11/RECP_078_159.pdf)
- MURRAY N: Impuesto al consumo: una crítica- Libertas 32, Rothbar, 2002

- PAZOS M., RABADÁN I., La desigualdad horizontal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Universidad Complutense de Madrid, revista de Economía Aplicada, número 9 (vol. III) 1995, pág. 5 a 20. Disponible en: [http://www.revecap.com/revista/numeros/09/pdf/pazos\\_rabadan\\_salas.pdf](http://www.revecap.com/revista/numeros/09/pdf/pazos_rabadan_salas.pdf)
- PEREZ DE AYALA, José Luís, GONZALEZ Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Tomo II, 6ta. Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1991.
- PERROTE COSTE, IRENE SALAS RAFAEL: Ensayos sobre la eficiencia y equidad de un impuesto sobre la renta, Universidad Complutense de Madrid, 2006
- PRESNO J.: Impuesto a la Renta de las personas físicas, Revista Antiguos Alumnos del IEEM, Universidad de Montevideo. Disponible en: [http://socrates.ieem.edu.uy/articulos/archivos/102\\_impuesto\\_a\\_la\\_renta.pdf](http://socrates.ieem.edu.uy/articulos/archivos/102_impuesto_a_la_renta.pdf)
- PROF. JAVIER BUSTOS: Curso de tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, derecho tributario, Lección 1, p. 12. Compendio curso derecho tributario.
- QUELART, J.M.; LOZANO SERRANO C.; CASADO OLLERO G.; TEJEIRO LÓPEZ, J.M.: “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 11va edición, Editorial Tecnos, Madrid-España, 2000.
- QUELART, J.M.; LOZANO SERRANO C.; POVEDA BLANCO F.: “Derecho Tributario”, 6ta edición, Editorial Aranzondi, España, 2001
- RAIMONDI A. CARLOS, ATCHABAHIAN ADOLFO, El impuesto a las ganancias, Tercera Edición, Depalma, Buenos Aires, 2000
- ROMERO CONTRERAS YIBETZA THAIS: Principios que rigen el impuesto sobre la renta, El Cid Editor (apuntes), Argentina, 2009.
- ROTHBARD, MURRAY: El impuesto al consume. Una crítica – Libretas 32, Eseade, 2002
- RUIZ QUINTANILLA, JACINTO FRUTOS RODRIGUEZ, GEMA DE MARTINEZ MENENDEZ: La reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas, Ediciones Deusto- Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L., 2004
- SENTENCIA DE AUDIENCIA NACIONAL - SALA DE LO CONTENCIOSO, de 19 de Septiembre 2007  
Disponible en: [http://vlex.com/vid/economicas-exenciones-aplicables-31-31960684?ix\\_resultado=3&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=1686&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+generalidad&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+generalidad&sort=score#ixzz0dwnV7iAH](http://vlex.com/vid/economicas-exenciones-aplicables-31-31960684?ix_resultado=3&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=1686&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+generalidad&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+generalidad&sort=score#ixzz0dwnV7iAH)

SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - SEVILLA, ANDALUCÍA - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de Diciembre 2002 Disponible en: [http://vlex.com/vid/renta-fisicas-estimacion-directa-ta-ba-21528738?ix\\_resultado=52&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwdsBths](http://vlex.com/vid/renta-fisicas-estimacion-directa-ta-ba-21528738?ix_resultado=52&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwdsBths)

SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - VALLADOLID, CASTILLA Y LEÓN - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 04 de Octubre 2005. Disponible en: [http://vlex.com/vid/search/impuesto-renta-personas-fisicas-as-21028589?ix\\_resultado=15&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=234&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score&word=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo#ixzz0dwVXtUfX](http://vlex.com/vid/search/impuesto-renta-personas-fisicas-as-21028589?ix_resultado=15&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=234&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score&word=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo#ixzz0dwVXtUfX)

SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPREMO - SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, de 27 de Junio 2002. Disponible en: [http://vlex.com/vid/impuesto-sociedades-20-18527183?ix\\_resultado=9&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=2410&query%5Bfrase%5D=principios+constitucionales+tributarios&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principios+constitucionales+tributarios&sort=score#ixzz0dwXq55V3](http://vlex.com/vid/impuesto-sociedades-20-18527183?ix_resultado=9&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=2410&query%5Bfrase%5D=principios+constitucionales+tributarios&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principios+constitucionales+tributarios&sort=score#ixzz0dwXq55V3)

SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPREMO - SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, de 14 de Septiembre 2001. Disponible en: [http://vlex.com/vid/rentas-fisicas-capacidad-profesionales-18-15210585?ix\\_resultado=66&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwekALWT](http://vlex.com/vid/rentas-fisicas-capacidad-profesionales-18-15210585?ix_resultado=66&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwekALWT)

SENTENCIA Nº 10062/2008 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - MADRID - SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, de 25 de Febrero 2008. Disponible en: [http://vlex.com/vid/renta-fisicas-indirecta-ca-51-c-d-38994343?ix\\_resultado=72&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=619&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwm3nzCq](http://vlex.com/vid/renta-fisicas-indirecta-ca-51-c-d-38994343?ix_resultado=72&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=619&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwm3nzCq)



SENTENCIA Nº 1709/2006 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - MADRID - SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, de 30 de Noviembre 2006. Disponible en: [http://vlex.com/vid/liquidacion-provisional-irpf-u-31-27817322?ix\\_resultado=51&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwdc mvj0](http://vlex.com/vid/liquidacion-provisional-irpf-u-31-27817322?ix_resultado=51&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=622&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btexto libre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwdc mvj0)

SENTENCIA Nº 247247 DE TRIBUNALES COLEGIADOS DEL CIRCUITO, Tesis Jurisprudenciales, Tesis Jurisprudencial de Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis aislada, de 21 de Abril 2007. Disponible en: [http://vlex.com/vid/tribunales-colegiados-circuito-aislada-27153547?ix\\_resultado=27&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=9066&query%5Bfrase%5D=renta+global&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=renta+global&sort=score#ixzz0dx8acXcw](http://vlex.com/vid/tribunales-colegiados-circuito-aislada-27153547?ix_resultado=27&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=9066&query%5Bfrase%5D=renta+global&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=renta+global&sort=score#ixzz0dx8acXcw)

SENTENCIA Nº 35/2008 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - LAS PALMAS, CANARIAS - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 01 de Febrero 2008. Disponible en: [http://vlex.com/vid/impuesto-renta-personas-fisicas-da-38075885?ix\\_resultado=40&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=1391&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwcvtFI5](http://vlex.com/vid/impuesto-renta-personas-fisicas-da-38075885?ix_resultado=40&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=1391&query%5Bfrase%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=principio+tributario+de+capacidad+contributiva&sort=score#ixzz0dwcvtFI5)

SENTENCIA Nº 59/2007 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - ASTURIAS - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 31 de Enero 2007. Disponible en: [http://vlex.com/vid/renta-fisicas-actividades-economicas-52076209?ix\\_resultado=10&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=9066&query%5Bfrase%5D=renta+global&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=renta+global&sort=score#ixzz0dx5wcaYh](http://vlex.com/vid/renta-fisicas-actividades-economicas-52076209?ix_resultado=10&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=9066&query%5Bfrase%5D=renta+global&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=renta+global&sort=score#ixzz0dx5wcaYh)

SENTENCIA Nº 62/2005 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - MADRID - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27 de Enero 2005. Disponible en: [http://vlex.com/vid/impuesto-renta-personas-fisicas-as-17979118?ix\\_resultado=28&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=224&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score#ixzz0dwWOrZbv](http://vlex.com/vid/impuesto-renta-personas-fisicas-as-17979118?ix_resultado=28&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=224&query%5Bfrase%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=impuesto+a+la+renta+AND+autoconsumo&sort=score#ixzz0dwWOrZbv)

SENTENCIA Nº 673/2000 DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA - LA RIOJA - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de Diciembre 2000.

Disponible en: [http://vlex.com/vid/patrimonio-tributaria-renta-fisicas-ca-17500093?ix\\_resultado=19&query%5Bbuscador\\_id%5D=119001&query%5Bct\\_resultados%5D=298237&query%5Bfrase%5D=patrimonio&query%5Bfrom\\_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=patrimonio&sort=score#ixzz0dxP5BJO8](http://vlex.com/vid/patrimonio-tributaria-renta-fisicas-ca-17500093?ix_resultado=19&query%5Bbuscador_id%5D=119001&query%5Bct_resultados%5D=298237&query%5Bfrase%5D=patrimonio&query%5Bfrom_idioma%5D=ES&query%5Bmodo%5D=all&query%5Btextolibre%5D=patrimonio&sort=score#ixzz0dxP5BJO8)

SIMÓN ACOSTA EUGENIO: (coordinador), Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Editorial Aranzandi, Pamplona 1995

SORIANO JOSÉ M.: Fiscalidad inmobiliaria: promotores, constructores y arrendadores de inmuebles, Editorial CISS, Valencia, 2006

SPISSO R. RODOLFO, Derecho Constitucional Tributario, 2da edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000

TANZI V., ZEE H.: La política tributaria en los países en desarrollo, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001. Disponible en: <http://www.perjacobsson.org/external/pubs/ft/issues/issues27/esl/issue27s.pdf>

TORRES PEREZ, MIGUEL: Impuestos, El Cid editor, 2009

VILLEGAS, Héctor Belisario: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 8va edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

VITERBO, Camilo: “El Hecho Imponible”, 3era edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina.