



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

SEDE MANABÍ
COORDINACIÓN DE GRADO
CARRERA DE DERECHO

TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA PROPUESTO

Desconfiguración de la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia en Ecuador: un análisis desde el principio de capacidad contributiva

DOMINIO CIENTÍFICO:

Política y derecho para la participación social y el establecimiento de las relaciones justas

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:

Desarrollo, sostenibilidad y gestión

PREVIO AL TÍTULO DE:

ABOGADA

AUTOR

GILMA DANIELA VÉLIZ BRAVO

TUTOR

AB. HÉCTOR RANGEL URDANETA

PORTOVIEJO, OCTUBRE 2024

Certificación del Tutor de Trabajo de Integración Curricular

Héctor Eduardo Rangel Urdaneta, docente de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador sede Manabí.

CERTIFICO:

En mi calidad de tutor del Trabajo de Integración Curricular, certifico haber revisado el presente manuscrito de investigación, el cual que se ajusta a las normas vigentes de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Manabí, cumpliendo la Normativa del Trabajo de Integración Curricular; en consecuencia, es apto para su presentación y sustentación.

Portoviejo, 16 de Agosto del 2024

Atentamente,

Héctor Eduardo Rangel Urdaneta

Acta de Aprobación del Trabajo de Integración Curricular

El Tribunal examinador aprueba el Trabajo de Integración Curricular titulado “Desconfiguración de la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia en Ecuador: un análisis desde el principio de capacidad contributiva” en nombre de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Manabí.

Ab. Mg. Héctor Eduardo
Rangel Urdaneta,
Lector 1/Tutor

Ab. Mg. Luis Angel Jara
Pallas
Lector 2

Ab. Mg. Patricio Alejandro
Giler Fernández,
Lector 3

Declaración de Originalidad

Este manuscrito no contiene ningún tipo de material que ha sido aceptado para la obtención de un título universitario en otra institución, excepto en forma de información de soporte que ha sido debidamente citada. Este trabajo es de total responsabilidad del autor, quien declara bajo juramento que ninguna sección de este trabajo de integración curricular infringe los derechos de otros autores.

Portoviejo, 16 de Agosto de 2024

Declaración sobre Derechos de Autor

Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a distribuir este manuscrito de investigación en medios físicos y electrónicos con el fin de promover la divulgación de mis resultados a la comunidad científica y a la sociedad en general. Adicionalmente, autorizo el uso de los contenidos de esta investigación como bibliografía para fines académicos, por cualquier medio o procedimiento, citando como fuente al autor de este trabajo.

Portoviejo, 16 de Agosto de 2024

Aprobación de Defensa Oral Pública

Los miembros del Tribunal designados por el honorable Comité Académico dan por aprobado el Trabajo de Titulación “Desconfiguración de la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia en Ecuador: un análisis desde el principio de capacidad contributiva”.

Ab. Mg. Héctor Eduardo
Rangel Urdaneta,
Lector 1/Tutor

Ab. Mg. Luis Angel Jara
Pallas
Lector 2

Ab. Mg. Patricio Alejandro
Giler Fernández,
Lector 3

Agradecimiento

Agradezco a mis padres, Metri y Xiomara, por su amor, su guía, sus consejos, sus enseñanzas y por ser su hija, que es el orgullo y honor más grande. Gracias por creer en mí, por motivarme y apoyarme a lo largo de este camino. Su esfuerzo, trabajo en equipo y actitud ante las adversidades han sido la motivación para alcanzar mis metas, seguir aprendiendo y soñar en grande.

A Taylor, mi hermano, por su amor y cariño, que expresado con sus bromas, chistes y ocurrencias, me daban un respiro en momentos de estrés para seguir adelante.

A Luciana, mi rubia, siempre interesada en escucharme, dándome ánimos cuando creía no poder, apoyándome y creyendo siempre que puedo lograr lo que anhele.

A mis abuelitos, a quienes agradezco su sabiduría, amor y cariño, enseñándome cosas que no se aprenden en un aula de clase, pero necesarias para la vida misma.

A José Luis, que sin importar que papel tuviera en mi vida, siempre ha estado presente, creyendo en mí y motivándome, escuchándome hablar de lo que iba aprendiendo, gracias por el interés genuino en mi formación y el apoyo incondicional a través de los años.

A los grandes amigos que la carrera me dejó, personas genuinas y únicas, con quienes comencé este camino de aprendizaje, gracias por el cariño, el apoyo, y por estar.

A mi tutor, el abogado Héctor Rangel, docente entregado a sus estudiantes, quien sembró en mí el interés por el derecho tributario, gracias por su guía y acompañamiento, durante la carrera y en este trabajo de investigación.

A los abogados y abogadas con quienes recorrí las aulas de clase, gracias por compartir sus conocimientos, por su amor a la docencia y contribuir en mi formación como profesional, llevo conmigo todos sus consejos, sabiduría y enseñanzas.

Dedicatoria

Dedico este trabajo de investigación a todos los que no dan una verdad por sentada, que buscan explicación y respuesta por lo que creen correcto y justo. Que en estas páginas encuentren apertura a las interrogantes que surgen ante Reformas y Leyes como respuesta directa ante las crisis económicas y sociales, la vulnerabilidad de los Principios Constitucionales, y el respeto ante la capacidad contributiva de los ciudadanos. Promuevan la transparencia, cooperación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, necesarias para la eficiencia del sistema tributario.

Resumen

La presente investigación titulada "Desconfiguración de la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia en Ecuador: un análisis desde el principio de capacidad contributiva" establece un recorrido a través del tiempo del Impuesto a la Renta, que al ser un impuesto directo y progresivo, es el que más cambios ha tenido, centrándonos en las reformas de este impuesto de los años 2021, 2022 y 2023, donde se desconoce el concepto de la renta real del contribuyente, aumentándole la carga fiscal. Las reformas han sido objeto de debate y cuestionamiento, al no seguir principios como la equidad tributaria, la progresividad, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador, y reglamentados en normativas como la Ley de Régimen Tributario Interno. El Análisis de la sentencia No 110-21-IN/22 y Acumulados, es parte del estudio, al centrarse en la forma y fondo constitucional de la Reforma del año 2021, pero dejando de lado cuestiones propias del diseño del sistema tributario que se rige en el Ecuador y expresando las limitaciones de la Corte ante estos temas.

Por esta razón la metodología de la investigación empleada es la visión tridimensional del derecho, mediante una tipología socio-jurídica, y un enfoque cualitativo, junto a un método analítico– sintético.

Palabras claves: Impuesto a la renta, principio de capacidad contributiva, principio de progresividad, principio de equidad tributaria, principio de no confiscatoriedad.

ABSTRACT

The present research, titled "Deconfiguration of Income Tax for Dependent Workers in Ecuador: An Analysis from the Principle of Tax Capacity," traces the history of Income Tax, which, as a direct and progressive tax, has undergone the most changes, focusing on the tax reforms of 2021, 2022, and 2023, where the concept of the taxpayer's real income is unknown, increasing the tax burden. These reforms have been the subject of debate and questioning, as they do not follow principles such as tax equity, progressivity, tax capacity, and non-confiscatory nature, recognized in the Constitution of the Republic of Ecuador and regulated in norms such as the Internal Tax Regime Law. The analysis of ruling No. 110-21-IN/22 and its related cases is part of the study, as it focuses on the form and constitutional substance of the 2021 Reform, but leaves aside issues inherent to the design of the tax system in Ecuador and expresses the limitations of the Court in addressing these issues.

For this reason, the research methodology employed is the three-dimensional vision of law, through a socio legal typology, and a qualitative approach, along with an analytical-synthetic method.

Keywords: Income tax, principle of tax capacity, principle of progressivity, principle of tax equity, principle of non-confiscatory nature.

Tabla de contenidos

Introducción	14
Presentación del Problema Jurídico	15
Objetivos:	18
Aporte y valor de la investigación	19
Capítulo I: Marco teórico y/o doctrinal	20
1.1 Antecedentes históricos sobre el Impuesto a la Renta.....	20
1.2 Marco Legal del Impuesto a la Renta.....	26
1.3 Facultad legislativa: la potestad de crear, modificar y extinguir impuestos.....	27
1.4 Políticas Tributarias y las reformas	28
1.5 Principio de capacidad contributiva	29
1.6 Principio de progresividad.....	31
1.7 Principio de equidad tributaria	32
1.8 Principio de no confiscatoriedad	33
Capítulo II: Marco Metodológico Jurisprudencial.....	35
Marco Metodológico	35
2.1 Reforma Tributaria 2021: Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 publicada en el 3S.R.O. 587 de 29/11/2021	37
2.2 Reemplazo de gastos deducibles por una rebaja	38
2.2.1 Justificación.....	39
2.2.2 Resultado dados en el 2022	40
2.2.2.1 Contribuyentes: personas asalariadas	41
2.3 Reforma Tributaria 2023: Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar publicada en el Suplemento del R.O. 335 de 20/06/2023	43

2.4 Gastos: Cargas familiares	44
2.4.1.- Justificación.....	46
2.4.1 Resultado dados en el 2023	47
2.4.4.1 Contribuyentes: personas asalariadas	48
Capítulo III: Análisis de jurisprudencia y/o resultados de investigación	49
3.1 Análisis de la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19).....	49
Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por la forma	50
Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por el fondo	51
Argumentos de la Presidencia de la República	52
Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo	52
Argumentos de la Asamblea Nacional	52
Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo	52
Argumentos de la Procuraduría General del Estado.....	53
Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional	53
Sobre los cargos relativos a la reforma del impuesto a la renta de personas naturales	53
Limitaciones de la Corte Constitucional	55
3.2 Cuadros referenciales de la Renta: Gastos deducibles, rebaja y cargas familiares (2021, 2022, 2023).....	55
Cálculo del Impuesto a la Renta Año 2021:	56
Cálculo del Impuesto a la Renta Año 2022:	59
Cálculo del Impuesto a la Renta 2023:.....	62
CONCLUSIONES	64
RECOMENDACIONES.....	66
Bibliografía	68

ANEXOS: 72

Introducción

Las reformas tributarias son normas que se proponen y se publican para mantener en un periodo de tiempo determinado, pueden ser progresivas, regresivas o proporcionales, generando un impacto significativo en la economía de un país, dichos cambios se pueden percibir de manera positiva o negativa para los contribuyentes a los que van dirigidas, además, apuntan a equilibrar la distribución de las caras tributarias entre impuestos directos e indirectos, entre el consumo y el capital. En el Ecuador, los periodos de los años 2021, 2022 y 2023, representaron un estado de necesidad para la reactivación económica tras la pandemia de COVID-19, y las reformas tributarias que surgen con el fin de sostener la infraestructura y el gasto público, aduciendo la temporalidad de las medidas, dejan de lado la posición economía de la sociedad.

Con el impuesto a la renta y los gastos que se efectúan para obtener, mantener y mejorar los ingresos, es decir, los gastos deducibles, son lo que se han visto en un cambio constante y considerable en estos años marcados por la crisis sanitaria, mismos cambios que no han sido beneficiosos para el contribuyente y la posición económica en la que este se encuentre. En el año 2021, con la eliminación de la deducción de los gastos personales aplicados a las personas naturales y al ser sustituidos por una rebaja, no se obtiene la verdadera renta del contribuyente, dejando de lado la capacidad contributiva, poniéndolo en la situación de pagar un valor más alto del impuesto. En el año 2022, con la Ley para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, se buscó incrementar el margen de los gastos que se pueden deducir para el cálculo del impuesto a la renta, justificándola con el principio de progresividad del régimen tributarito al tomar en cuenta el número de cargas familiares, como una forma de corregir la reforma anterior, aunque se seguía desconociendo el verdadero concepto de renta y la capacidad contributiva de la persona asalariada.

Presentación del Problema Jurídico

La parte teórica de las reformas tributarias, se mantiene en normas que se proponen y se publican para que se mantengan durante un periodo determinado de tiempo, esto dependiendo de la situación que un país esté atravesando, como manifiesta Lucio Suárez & Arriaga Baidal (2022), estas normativas pueden ser progresivas, regresivas o proporcionales, generando un gran impacto a la economía del país que las aplique, este efecto puede ser negativo o positivo según como sea percibida por los contribuyentes.

Las reformas tributarias de 2021, 2022 y 2023 se dieron ante la necesidad de sostener la infraestructura y el gasto público, así como aportar a la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID-19, pero sin considerar la posición económica de la sociedad y aduciendo que en algunos de los casos son medidas temporales, pero medidas que al fin y al cabo pudieran mermar el capital de trabajo e ingresos de los contribuyentes.

El impuesto a renta y los gastos deducibles que por lo general son todos los gastos imputables al ingreso, es decir, todos los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos, se han visto en un cambio constante en estos años, cambios que no han sido beneficiosos a la posición económica del contribuyente, justificando que en algunos de los casos son medidas temporales.

Con la reforma del año 2021, al eliminar las deducciones de gastos personales aplicables a las personas naturales y sustituirlos por una rebaja o crédito fiscal, no se logra obtener la verdadera renta del contribuyente sobre la cual debe tributar, se desnaturaliza por completo el concepto de la renta, y se deja de lado la capacidad contributiva que realmente tiene, obligándolo a pagar un valor más alto del impuesto, sin tomar en cuenta que su renta, que es producto de su ingreso y sus gastos, no reflejan la realidad de estos últimos.

En la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, la Corte Constitucional examina la constitucionalidad por la forma y por el fondo de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la

Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, en la ratio decidendi se expuso que si bien el impuesto a la renta de personas naturales establece que, quienes perciban una renta superior a la fracción básica gravada con tarifa 0% de impuesto a la renta, tienen la capacidad económica para efectuar el pago del tributo, con el hecho de que exista una gradación de los mismos y una tabla progresiva no implica que esta reforma sea compatible con los principios tributarios, particularmente el principio de capacidad contributiva, pues la existencia de una gradación o segmentos no garantiza que el hecho generador de una obligación tributaria cumpla con la connotación de que “los particulares están obligados a contribuir en función a su capacidad económica”. La misma Corte reconoce los límites a la recaudación tributaria, por lo que “ni la idea de que puede gravarse las formas de manifestación de riquezas para financiamiento del gasto público (capacidad contributiva), ni la idea de quien más “tiene” más debe “contribuir” (progresividad), pueden convertirse en una excusa para que el Estado despliegue conductas de confiscación, de anulación o limitación ilegítima de la propiedad privada”. (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados).

Las reformas tributarias anunciadas por los gobiernos deben apuntar a equilibrar la distribución de las cargas tributarias entre impuestos indirectos y directos, entre estratos sociales, entre el trabajo y la riqueza, y entre el consumo y el capital (Oxfam, 2020), pero con lo expuesto en la reforma de 2021, se dejan de lado los principios de capacidad contributiva, progresividad, equidad tributaria y no confiscatoriedad; y, como señala la misma Corte “está limitando de forma ilegítima el derecho a la propiedad privada de los ciudadanos que están llamados a contribuir al gasto público a través del impuesto a la renta”. (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados)

La Ley para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, que fue publicada el 20 de junio de 2023, significó modificaciones al pago del impuesto a la renta, esto como una forma de aliviar la economía, necesario después de la reforma del 2021; en esta segunda reforma de lo que fue el mandato del ex presidente Guillermo Lasso, buscó incrementar el margen de gastos que se pueden deducir para el cálculo del impuesto a la renta, dependiendo ahora del número de cargas familiares

que tengan los contribuyentes, siendo el monto de la deducción por gastos personales, será igual al 18% del valor más bajo entre los gastos personales declarados durante el ejercicio fiscal respectivo y, el resultado de multiplicar el valor de la canasta familiar básica, por la cantidad correspondiente (depende del número de cargas). La justificación para esta nueva reforma al impuesto a la renta, al ir acorde el monto de deducción de gastos personales de las personas naturales junto con el número de cargas familiares, es dar cumplimiento al principio de progresividad del régimen tributario y el fortalecer la economía familiar, además de una mejoría al control tributario; sin embargo, aunque esta fue una manera de corregir la no aplicación de principios que señaló la Corte Constitucional en su sentencia, se sigue desconociendo el concepto de renta y la verdadera capacidad contributiva de la persona asalariada.

Objetivos:

Objetivo General

Analizar de manera integral el impacto del reemplazo de los gastos deducibles por una rebaja en el impuesto a la renta en relación con el principio de capacidad contributiva de las personas asalariadas.

Objetivos Específicos

- Examinar cómo el reemplazo de los gastos deducibles por una rebaja en el impuesto a la renta afecta la capacidad contributiva de las personas asalariadas, a partir de la carga fiscal equitativa en la capacidad económica del sujeto pasivo.
- Determinar si la implementación de una rebaja en el impuesto a la renta es suficiente para asegurar la realización del principio de capacidad contributiva.
- Determinar si la configuración actual del diseño del impuesto a la renta aplicable a las personas bajo relación de dependencia, resulta compatible con algunos principios que informan la tributación a la renta y por tanto, su compatibilidad con el régimen del buen vivir que establece la Carta Magna.

Aporte y valor de la investigación

El presente trabajo de investigación ha realizado un análisis integral de las reformas tributarias impulsadas en Ecuador en respuesta a la crisis sanitaria y económica causada por la pandemia de COVID-19, así como a la inestabilidad política que enfrentó el país. Se ha puesto un enfoque particular en las implicaciones para las personas asalariadas y en cómo estos cambios han afectado la determinación de la renta imponible, reflejando las transformaciones en el sistema tributario y la manera en que los tributos, como principal mecanismo de recaudación del Estado, se han visto alterados. Este análisis aporta una comprensión profunda de cómo la capacidad contributiva de los ciudadanos ha sido impactada por las reformas fiscales recientes.

Además, se ha destacado el rol fundamental del Impuesto a la Renta dentro del sistema tributario ecuatoriano, administrado por el Servicio de Rentas Internas. Este impuesto, que tradicionalmente ha reflejado la capacidad contributiva de personas naturales y sociedades, sufrió modificaciones significativas en 2022 con la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, que reemplazó la deducción de gastos personales por una rebaja fija. Este cambio, según se ha analizado, distorsionó la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, al imponer una carga fiscal que no se ajusta plenamente a los principios de equidad y no confiscatoriedad.

Finalmente, el trabajo resalta la reforma fiscal de 2023, con la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, que buscó mitigar el impacto negativo de la reforma anterior. Aunque esta reforma no restauró completamente el esquema de deducciones previo, sí incorporó consideraciones sobre las cargas familiares, lo que mejoró la alineación con los principios de equidad, transparencia, progresividad y capacidad contributiva. El valor de esta investigación radica en su capacidad para evidenciar las consecuencias de las reformas tributarias sobre los contribuyentes, así como para cuestionar la adecuación de las decisiones legislativas y judiciales en materia fiscal.

Capítulo I: Marco teórico y/o doctrinal

1.1 Antecedentes históricos sobre el Impuesto a la Renta

Como sabemos, una de las tareas fundamentales de los gobiernos es suplir las necesidades de sus ciudadanos, tanto sociales como económicas y financieras, por lo que constantemente buscan procesos idóneos y eficaces para la recaudación de capital, con el fin de cubrir el gasto y financiar inversiones. Uno de los mecanismos más comunes de la administración pública es la contribución por parte de su población a través de los denominados tributos, establecidos en las respectivas normativas que rigen cada nación. Según Sáinz de Bujanda (1962), tributo es toda prestación patrimonial obligatoria, establecida en la norma, a cargo de personas físicas y jurídicas, donde los supuestos de hecho que la ley determina vayan en dirección a satisfacer los fines que al Estado y a los entes públicos. (p. 203)

Para Villegas, la característica jurídica del tributo, es que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, y en virtud de una ley, prestaciones de dinero para cubrir los gastos que demandan las necesidades públicas. (Villegas, 2014, p. 152).

Los impuestos son una de las herramientas más relevantes que posee el Estado, promueven el desarrollo del país, por lo que, impuesto es el principal ingreso tributario, tanto por su rendimiento, cuanto porque es el instrumento más versátil para la actuación de la política fiscal. “Es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social...tal sistema importa la existencia de un órgano de dirección, es decir, el Estado, encargado de satisfacer necesidades públicas” (Villegas, 2014, p. 159).

En Ecuador, los indicios del tributo y su recaudación, se registran desde la Colonia, con el fin de esta y la independencia de las colonias, los siguientes años, específicamente entre 1830 a 1859 tiene origen el tributo, “llamado Contribución de Indígenas, siendo este un tributo estatal, que en que todo indígena hombre, definido como indio por los colonizadores, debía pagar este tributo al Estado Ecuatoriano.” (Calle Oleas et al., 2017, p. 157).

El antecedente del impuesto a la Renta, se lo podemos adjudicar al tributo instaurado en el año 1837, denominado Contribución General, como parte de los antecedentes de los tributos que regulaba el Estado.

No obstante, no fue sino hasta el año de 1926 que se estableció en Ecuador una de las fuentes más significativas de ingreso público, a saber: el Impuesto a la Renta, impulsado por la Misión de Edwin Kemmerer, esta misión se desarrolló en Latinoamérica por el economista estadounidense Edwin Walter Kemmerer, que fue contratado como asesor financiero y económico por los gobiernos de Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México y Perú, con el fin de consolidar la estabilidad monetaria. En Ecuador, asesoró a la administración de Isidro Ayora, quien creó el Banco Central del Ecuador, la Superintendencia de Bancos y la Contraloría General de la República.

Con esta misión, se diseñó un plan de innovación en cuanto a finanzas públicas y privadas, con el fin de conseguir estabilidad económica y evitar la devaluación del sucre frente al dólar. La creación de este impuesto estuvo justificada por el éxito que había tenido a nivel mundial, además de permitir un desarrollo conjunto con el Estado. Por la misión y su diseño, se concluyó que, para la eficacia de este, se necesitaban dos bases, i) la concentración de la recaudación en las fuentes de información a la renta gravada y, ii) la disponibilidad de registros referentes al monto de renta a ser gravada (Salinas Villacis, 2023). A raíz de ello, también se incluyó el término contribuyente en la legislación ecuatoriana, definiéndolo como “toda persona sujeta al impuesto”, a su vez, se definió el término agente de retención, como “cualquier persona no fiduciaria que estaba obligada a deducir y retener el valor de cualquier impuesto que grave la renta, que pase por sus manos y pertenezca a otra persona” (Salinas Villacis, 2023, p.16).

Posteriormente, se implementó una declaración informativa y la declaración del Impuesto a la Renta, la cual debía ser realizada por el contribuyente o por el agente de retención para informar las retenciones realizadas. Las deducciones de este tributo se sustentaban en las propias características

del contribuyente, tomando en cuenta el estado civil y el número de cargas familiares. Las deducciones oscilaban entre dos mil y tres mil sucres (antes de la dolarización).

En 1937, comienzan las primeras reformas del Impuesto a la Renta, dando paso a una serie de reformas en los siguientes años, hasta la actualidad. Con esta primera reforma se conceptualizan las definiciones de “Renta de la Fuente” y “Establecimiento Permanente”.

Para el año 1941, se reforma el Impuesto a la Renta, pasando de ser una fuente de ingreso, a tener una aproximación a la renta integral, lo mismo que llevó a ser una diferenciación entre rentas de servicios personales, rentas con participación de trabajo y rentas de capital puras, además, se otorgaron ciertas exenciones para pequeños comerciantes e industriales, en donde se manifestaba que “sin tener más ingresos por otros conceptos, trabajen con un capital igual o inferior a 2 mil sucres del Ecuador y que sus ventas no alcancen al año más de cinco mil sucres”(Salinas Villacis, 2023, p.17).

Se establece la obligación de llevar contabilidad para toda sociedad o persona que se dedique a cualquier clase de negocio y que maneje un capital de al menos cinco mil sucres ecuatorianos. En 1945, se establece un tributo sobre las “ganancias excesivas” con un fin solidario, debido a la guerra con el país vecino, Perú. Esto dio origen a la creación del Impuesto a la Renta Global, marcando la base y el inicio del Impuesto a la Renta en Ecuador como se conoce actualmente.

En 1951, surge en Colombia el Instituto Nacional de Contadores Públicos, el cual fue replicado en varios países, entre ellos, Ecuador, generando un impacto relevante en el Impuesto a la Renta, al asentarse las bases para la profesionalización de la contabilidad y la asesoría legal en la región, extendiéndose a nuestro país. Con ello, se promovió la cultura tributaria, concientizando sobre derechos y obligaciones en materia de impuestos, y aumentando la conciencia fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el Ecuador, es entre la década del 50 y 60, que se consolida este modelo de Impuesto a la Renta Global, mismo que tiene en cuenta las rentas de fuente territorial y extraterritorial, es decir, los ingresos producidos en el país y obtenidos fuera de él, presentando innovaciones a nivel económico,

lo que llevó a una mejor recaudación del impuesto, aún más los directos. Para Villegas, “los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, es decir, se exigen de las mismas personas que pretende que los paguen” (2014, p. 161).

En los años 80, se consolidó una amplia reforma fiscal, marcada por una carencia de dinamismo económico que influyó en el comportamiento y la estructura fiscal del país. Para las personas naturales se mantuvo el sistema fiscal, basado en una tarifa progresiva del 10 % al 42 %, con la única variación de que los intervalos de ingresos se modificaban de acuerdo con el salario básico. En 1989, la tarifa cambió, con una variación progresiva cuyos intervalos iban del 10 % al 25 %.

En la década de los 90, se atravesó el conflicto bélico con Perú, lo que llevó a una crisis financiera en 1999. Esto dio como resultado la expansión progresiva de la gestión tributaria mediante la búsqueda de alternativas, aplicables al ámbito de contribuyentes y a la fiscalización y estructura de obligaciones fiscales. El Servicio de Rentas Internas (SRI), órgano creado para la recaudación de los tributos nacionales, fue dotado de mayores herramientas para ejercer la facultad determinadora, así como de sanciones administrativas, como multas, decomisos y clausuras, entre otras. Todo esto con el fin de no perjudicar la recaudación de los impuestos directos y evitar la evasión fiscal.

En 1999, se introdujo el impuesto a la circulación de capitales, el cual entraría en vigor el año siguiente. Este impuesto gravaba con un 1 % todo movimiento nacional de capital y dinero. Sin embargo, en noviembre del mismo año, se suprimió este tributo.

A partir del 2000, se aplica la llamada Ley de Racionalización Tributaria, que introdujo una elevación progresiva del impuesto a la renta, así como en su cobertura, ya con un sistema tributario que se enfocaba en la renta tanto personal como corporativa, se marcaron los porcentajes, con un rango que oscilaba desde el 5% hasta el 25%, siguiendo con la regla de que quien más gana, más paga, es decir, dependiendo del nivel de la renta. En 2006, aparece la figura de los Contribuyentes

Especiales, siendo estos de una mayor dimensión y mayor significación económica para el país. Estos eran designados por una Resolución del SRI, que debía ser legalmente notificada.

En 2007, se reforma el Impuesto a la Renta con la ley de Equidad Tributaria. Con ésta se priorizó que la entidad recaudadora incrementara la presión fiscal teniendo como eje principal los impuestos directos y progresivos, para así evitar la evasión fiscal.

En 2008, se registró el mayor crecimiento en la recaudación debido al anticipo del impuesto a la renta y a una nueva aplicación de la fórmula de cálculo para obtener la base imponible. Además, se modificaron los porcentajes a gravar para las personas naturales, estableciéndose entre el 5 % y el 35 %. También entró en vigencia la Amnistía Tributaria, por la Ley de Equidad Tributaria, que beneficiaba a los contribuyentes con valores pendientes por cancelar, mediante la condonación de intereses, multas y recargos de la deuda. Con la deducción de gastos personales, se obligaba la emisión del comprobante de venta para transacciones que habitualmente no se emitían, como arriendo, vivienda, alimentos, ropa y salud. Se estableció también un cambio en la devolución del anticipo, que aplicaría para el siguiente año (2009), donde si el anticipo era mayor al impuesto a la renta causado, el SRI dispondría la devolución indebida o excesiva por medio de nota de crédito, cheque o acreditación respectiva a cada caso. El anticipo de este impuesto fue adoptado en Ecuador en 2009 y reformado como voluntario en 2019.

Para el 2010, se establece un cambio en la fórmula de determinación del anticipo del impuesto a la renta para las personas naturales y las sucesiones indivisas que estaban obligadas a llevar contabilidad. El pago del anticipo se realizaría en los plazos establecidos en el reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y, en caso de que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior, este saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, junto con la declaración.

Para el 2011, con el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) en vigencia, se rebaja al 24% la tarifa del impuesto a la renta para el pago de sociedades al exterior, siendo antes del 25%.

Por su parte, la tabla que se muestra a continuación, proporciona un resumen cronológico de la evolución de la fracción básica desgravada y los límites máximos de los gastos personales deducibles en Ecuador desde 2012 hasta 2022. La fracción básica desgravada representa la cantidad no sujeta a impuestos deducida de los ingresos imponibles de los contribuyentes para calcular su ingreso neto imponible. Los gastos personales máximos deducibles indican los límites permitidos para deducir gastos en diversas categorías como vivienda, educación, salud, alimentación, vestimenta, arte y cultura, y turismo en ciertos años específicos. Esta información refleja los cambios en las políticas fiscales destinadas a afectar directamente la carga tributaria individual en Ecuador a lo largo de los años mencionados.

Tabla 1
Evolución de la fracción básica desgravada y gastos personales máximos deducibles en Ecuador (2012-2022)

Año	Fracción Básica Desgravada (USD)	Gastos Personales Máximos Deducibles (USD)	Rubros incluidos - Observaciones
2012	\$ 9.210	\$ 11.973,00	
2013	\$ 9.720	\$ 12.636,00	
2014	\$ 10.180	\$ 13.234,00	Alimentación, educación, vestimenta, vivienda, salud
2015	\$ 10.410	\$ 13.533,00	
2016	\$ 10.800	\$ 14.040,00	Educación, vivienda, salud, alimentación
2017	\$ 11.170	\$ 14.677,00	Educación, vivienda, salud, alimentación, arte y cultura
2018	\$ 11.290	\$ 14.651,00	Vivienda, vestimenta, salud, alimentación, educación, arte y cultura
2019	\$ 11.310	\$ 14.703,00	Vivienda, vestimenta, salud, alimentación, educación, arte y cultura

2020	\$ 11.315	\$ 14.709,50	Vivienda, vestimenta, alimentación, educación, arte y cultura, salud)
2021	\$ 11.212	\$ 14.575,60	Vivienda, vestimenta, salud, alimentación, educación, arte y cultura, turismo
2022	\$ 11.310		Derecho a una rebaja del 10% o 20%, multiplicado por la canasta básica familiar de diciembre de 2022 por 7

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, para el año 2022, Ecuador experimentó un cambio significativo en su política tributaria al suprimir la deducción de gastos personales y reemplazarla con una rebaja de impuestos. Este ajuste representa una transformación importante que en mi criterio y como se expondrá más adelante, impacta negativamente sobre la capacidad contributiva, especialmente para los trabajadores bajo relación de dependencia. En efecto, la eliminación de las deducciones tradicionales, que permitían a los asalariados reducir su carga tributaria al considerar gastos en vivienda, educación, salud y otros rubros, ahora se ve sustituida por un esquema de rebajas que, si bien puede beneficiar en términos generales a la recaudación, lo hace a costa de desconocer un principio fundamental de la tributación directa en la que se enmarca la tributación a la renta, a saber: la capacidad contributiva.

1.2 Marco Legal del Impuesto a la Renta

"La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo...la fuente es el capital que permanece inalterado, y tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable" (Villegas, 2014, p. 767).

La base legal de este impuesto se encuentra establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), desde el artículo primero. Podemos definir los conceptos descritos de la siguiente forma:

Objeto del impuesto: El objeto del impuesto a la renta corresponde a la renta global que perciben las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.

Renta: Los ingresos obtenidos a título gratuito o título oneroso provenientes del trabajo, del capital o ambas fuentes consistentes en dinero, especies o servicios.

Base imponible: La totalidad de los ingresos gravados se restará las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos

Tipos de contribuyentes: El artículo 76 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que existen dos tipos de contribuyentes, contribuyente A y contribuyente B.

Contribuyente A: Todas las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria y las empresas dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos.

Contribuyente B: Todas las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

1.3 Facultad legislativa: la potestad de crear, modificar y extinguir impuestos

La voluntad del pueblo es lo que origina la facultad del Estado para crear impuestos, al plasmar su voluntad para formar un Estado y constatar su existencia en la Constitución, se forma el llamado poder público, descentralizado en varios órganos, los cuales ejercen sus funciones dentro de un orden jurídico.

Esta facultad está establecida en la Constitución, también se la conoce como soberanía fiscal, donde se establecen los principios de equidad, progresividad y legalidad tributaria, que deben ir relacionados a los impuestos, así como la potestad del Estado para crear, modificar y extinguir impuestos, la Ley Orgánica de la Función Legislativa, en su artículo 9, establece en su numeral 7.

"La Constitución faculta exclusivamente al presidente de la República, entre otros casos, para proponer proyectos de ley mediante los cuales se establezcan, modifiquen o supriman impuestos" (Troya Jaramillo, 2008, p. 100)."

El procedimiento a seguir empieza con una iniciativa de ley, donde se dan las propuestas, seguido de un debate, donde la propuesta original puede también allegar a ser modificada, para poder ser aprobada por la Asamblea, y pasar a su publicación en caso de ser aceptada. Hay que recalcar que esta facultad, también está limitada por principios fundamentales que no se pueden pasar por alto, como el de la reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad y equidad, que desarrollaremos más adelante.

1.4 Políticas Tributarias y las reformas

“La política tributaria promueve la redistribución y estimula el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales, y económicas responsables” (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

La política económica debe tener como objetivo “asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional” y “mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo”, como indica la CRE.

Villegas (2014) señala que ningún tributo puede existir sin una ley que lo establezca. Esta afirmación resume el límite formal del principio de legalidad, que está estrechamente vinculado con la potestad tributaria.

El pago de impuestos constituye uno de los principales mecanismos para mantener y fortalecer la política fiscal del gobierno, y en muchos casos, es la principal fuente de recursos económicos para un Estado. La política tributaria es vital en los planes de desarrollo de un país, ya que los tributos son fundamentales para fortalecer los servicios públicos y satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos. Además, estas políticas promueven la redistribución de ingresos, estimulan el empleo, fomentan la producción de bienes y servicios, y promueven conductas responsables desde el punto de vista ecológico, social y económico. El Impuesto a la Renta es uno de los tributos administrados por el Servicio de Rentas Internas de Ecuador, considerado como la

columna vertebral del sistema tributario debido a su enfoque en el principio de capacidad contributiva del contribuyente.

La política tributaria, como parte del objeto de estudio, puede influir en la distribución de los ingresos de dos maneras: i) mediante la recaudación de recursos destinados a gastos públicos orientados al capital humano; o, ii) mediante la modificación de la estructura de la distribución de rentas a través de un sistema de impuestos progresivos, que es comúnmente implementado por la mayoría de los gobiernos. Como ejemplo de esta afirmación se puede mencionar las reformas realizadas al impuesto a la renta como consecuencia de la crisis sanitaria de COVID-19 (V et al., 2015, p. 16).

En el Ecuador, las políticas tributarias y las reformas que deberían buscar un sistema fiscal equitativo para los contribuyentes y estar orientadas a mejorar la percepción de estos con respecto a sus obligaciones tributarias son realmente usadas como herramienta para gestionar los ingresos del Estado, el cual financia el desarrollo económico y social. No obstante, el Estado no puede perder de vista que el diseño del régimen tributario está fundamentado en principios que no pueden ser inobservados, ya que esa inobservancia comporta un incumplimiento que afecta los derechos de los contribuyentes.

1.5 Principio de capacidad contributiva

Este principio busca que los contribuyentes tributen y con esto aporten al financiamiento del gasto público de forma moderada, atendiendo a su capacidad real de contribuir, siempre y cuando se desprendan manifestaciones verificables de riqueza.

"La capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las granitas materiales constitucionales, [...] exige la no exención de quienes tengan la capacidad contributiva" (Villegas, 2014, p. 265).

Jaramillo & Simone Lasso (2014), indican que este principio no se encuentra reconocido como tal en la Constitución, sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en el

artículo 300. Este principio tiene un doble alcance, el primero confiere a los tributos en particular, y el otro alcance atiende a la capacidad económica de los particulares.

Este principio es de suma importancia para el sistema tributario ecuatoriano, ya que previene la distorsión de las fuentes de riqueza mediante la imposición de impuestos excesivos, que en casos extremos podrían considerarse inconstitucionales al comprometer la armonía tributaria que este principio protege. Además, cumple una triple función en el sistema tributario: sirve como fundamento, límite y guía para la actividad tributaria.

Para Armijos (2021), la función de fundamento de este principio, es el rasgo económico de las personas titulares de renta, donde la potencialidad económica de los contribuyentes se encuentra bajo el poder del Estado, que exige de ellos el aporte necesario para la financiación de los gastos, es por ello que la capacidad contributiva se esboza como aquel soporte necesario e inevitable para que el tributo exista.

La segunda función, señala los límites de la capacidad contributiva, lo cual, desde luego, está vinculado al contribuyente, permitiéndoles separar de sus requerimientos personales una cantidad de dinero, para destinarla a la contribución en el sostenimiento del gasto público. Este principio formulado como límite, debe expresar idoneidad, aptitud y disposición para la carga.

Según Armijos (2021), la tercera función cumple un papel orientador al identificar la capacidad económica de los contribuyentes, quienes deben participar en el financiamiento de los gastos públicos necesarios para atender las necesidades sociales. Este principio se alinea con el respeto a los derechos del contribuyente.

Parte esencial para la configuración de un tributo es prefijar el sector social que asumirá esta nueva carga impositiva, ya que estará relacionado de manera directa con la aptitud económica del contribuyente, la cual debe atender a la capacidad contributiva absoluta.

La imposición directa a la renta de los sujetos entra en el campo de la tributación, siendo una expresión directa de solvencia que debe ser puesta a consideración del Estado, dentro de los límites

previstos en la norma, como en el caso del impuesto a la renta, que representa un aspecto dinámico de la riqueza.

Siguiendo este principio y sus funciones, una vez identificada la manifestación de riqueza sujeta a gravamen, el sistema debe procurar que ésta no sea afectada por cargas tributarias desproporcionadas, las cuales podrían desincentivar las actividades generadoras de riqueza llevadas a cabo por los particulares. Esta situación, evidentemente resultaría perjudicial para los intereses del Estado y la sociedad. Sería perjudicial para el Estado porque podría disminuir la recaudación y afectaría negativamente a la sociedad, porque la disminución de ingresos tributarios dificultaría la atención de las demandas sociales (seguridad, salud, vivienda, educación, etc.), atención que es posible mediante la adecuada cobertura del gasto público que se financia -principalmente- con el producto de la recaudación tributaria.

Hay que destacar que, aunque este principio no ha sido recogido en la Constitución del Ecuador, aun así, Troya Jaramillo (2014), afirma que este principio se encuentra implícito dentro del principio de equidad y de progresividad, así como en el de proporcionalidad, no confiscatoriedad e igualdad. En este orden de ideas, también cabe mencionar que la Corte Constitucional en varias sentencias ha reconocido la aplicación de este principio al régimen tributario ecuatoriano.

1.6 Principio de progresividad

“La progresividad uniforme de una política tributaria estudia el tipo y grado de vinculación existente entre el impuesto que pagan los individuos, y los ingresos brutos que perciben” (Ramírez et al., 2009, p. 8).

La progresividad es parte de la interpretación de la capacidad económica y de la igualdad a la que debe estar apegado el diseño de un sistema tributario, para que haya una distribución equitativa a la hora de pagar tributos, siguiendo la premisa de que quien gana más, debe pagar más. Este concepto surge como parte de la evolución de los sistemas fiscales, y como herramienta para la redistribución de los ingresos.

Este principio se incluye en la normativa ecuatoriana en la Constitución del 2008, promulgando que los impuestos directos, como en el caso del impuesto a la renta, promoverán la equidad. Otro punto que debemos mencionar es que este principio se encuentra sujeto al objetivo del Estado de fomentar la solidaridad mediante la distribución de la riqueza, al estar los porcentajes acordes con los ingresos que se obtengan y no ser el mismo valor para todos los contribuyentes sin tomar en cuenta la posición individual.

Según Ramos (2015), este principio constitucional es más efectivo en el caso de los impuestos directos, mediante la aplicación de tarifas progresivas que se basen en los niveles de ingresos o patrimonio del contribuyente.

La progresividad tiene como objetivo fundamental garantizar una distribución equitativa de la carga tributaria, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo. Hay que destacar que es responsabilidad del Estado velar por el cumplimiento y la aplicación efectiva del principio de progresividad en el sistema tributario, por lo que, es parte de sus deberes la revisión constante de las políticas fiscales y la adopción de medidas adecuadas para garantizar una distribución equitativa de la carga tributaria y promover la justicia social en el país.

1.7 Principio de equidad tributaria

Este principio se refiere a la igualdad que debe prevalecer ante la ley fiscal, estableciendo que todos los contribuyentes reciban un trato igualitario y justo. Esto implica que aquellos sujetos a un mismo impuesto deben estar en igualdad de condiciones frente a las disposiciones legales correspondientes. Este también va enfocado en la capacidad contributiva de los contribuyentes, y en la distribución de las cargas impuestas. Tiene gran relevancia en el sistema tributario ecuatoriano y su estructura.

El Estado tiene la obligación de equiparar las diferentes capacidades económicas, con el fin de que vayan acordes con las normas establecidas y los procesos de recaudación sean de manera

justa e igualitaria para los contribuyentes. La Constitución de la Republica del Ecuador menciona la equidad como un principio del régimen tributario, en su Art. 300.

La Administración Tributaria mediante este principio cumple con el fin de que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, respetando su verdadera capacidad económica para tributar y colaborar con el ingreso estatal.

“El sistema tributario del Ecuador ha asumido un enfoque denominado enfoque de equidad social” (Ojeda Chamba & Tovar Jácome, 2023, p.5). Esto se traduce en justicia, dar a cada uno lo que le pertenece, reconociendo la diversidad sin que haya discriminación.

En la jurisprudencia de Colombia, su Corte Constitucional en la sentencia C-183 de 1998, define el principio de equidad tributaria como un claro límite formal y material del poder tributario del Estado, es decir, no se trata de una igualdad aritmética, sino que la tributación debe reconocer las diferencias de rentas y riquezas, siendo un deber fiscal la llamada “expresión de la solidaridad social”.

El concepto de equidad tributaria no se limita únicamente a la distribución de los ingresos fiscales, sino que también abarca la creación de medidas que faciliten una contribución justa de acuerdo a las circunstancias individuales de los contribuyentes. Esto implica motivar a los mismos a cumplir con sus responsabilidades fiscales, al percibir moralmente que su contribución es justa y proporcional (Macías-Collahuazo et al., 2019).

1.8 Principio de no confiscatoriedad

La naturaleza jurídica de este principio también cumple con el derecho, limitando al poder público. Es deber del Estado respetar la propiedad, la cual está consagrada en la Constitución como un derecho fundamental que el Estado debe garantizar, relacionado con la seguridad y la justicia. Este principio representa un límite explícito al poder tributario del Estado, que no debe establecer tarifas o crear tributos que por ser excesivos o desmedidos, terminen confiscando y por tanto, detrayendo de forma injusta la renta o el patrimonio de los contribuyentes, ya que ambas expresiones

de riqueza, esto es, tanto la renta como el patrimonio, constituyen una manifestación del derecho de propiedad. En otras palabras, no sería justo que el Estado imponga tarifas que conlleven a que la renta como beneficio o ganancia obtenido durante un ejercicio fiscal o el patrimonio, como el conjunto de bienes y derechos de los cuales es titular una persona (natural o jurídica) y que se acumula en el transcurso del tiempo, se destine al financiamiento del gasto público, ya que, suponiendo por supuesto la existencia de un Estado Constitucional de Derechos y de Justicia, como el nuestro, las personas no tendrían incentivos para trabajar o para invertir, si se previera que la totalidad o la mayor parte de sus beneficios será detraído por el Estado.

Un tributo para que sea constitucional no debe constituir un despojo, y para ello, debe respetar el derecho de propiedad. Es confiscatorio lo que excede el límite razonablemente, y la misma facultad del Estado para establecer impuestos es limitada, exigiendo que la tributación se adapte a la capacidad económica del contribuyente. (Villegas, 2014).

Si bien no constan textualmente, la Corte Constitucional ha reconocido y desarrollado sus conceptos e implicaciones. Un ejemplo de ello es la sentencia No. 036-16-SIN-CC, que señala que:

[...] Es importante tomar en cuenta la existencia de otros principios tributarios reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico, así como en la propia jurisprudencia y doctrina en materia fiscal; principios que se encuentran implícitos en el régimen tributario sin necesidad de que la Constitución los señale y que como tal deben ser observados y aplicados por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus atribuciones. Tal es el caso de principios como el de ‘proporcionalidad’, ‘capacidad contributiva’, los cuales, pese a no constar en la Norma Suprema, guardan una estrecha relación con los principios enunciados en el artículo 300 de la Constitución...

El principio de ‘no confiscatoriedad’, no consta específicamente dentro del régimen tributario pero sí está en la Constitución y un sector de la doctrina entiende que es aplicable a la tributación, como indica el artículo 323, “.... Se prohíbe toda forma de confiscación.”

Varios autores, no califican la no confiscatoriedad como un principio, sino como una prohibición, dejando de lado la idea de que no se puede quitar algo a los contribuyentes sin compensarles por ello.

“La prohibición de confiscatoriedad en materia de tributos debe entenderse como la tolerancia que las personas pueden soportar en cada caso ante una excesiva carga tributaria.” (Ordóñez Santacruz, 2012, p.17). La responsabilidad de contribuir siempre implica una salida de recursos económicos para las personas, pero esta salida debe ser razonable y dentro de límites aceptables. Si esta obligación excede la capacidad económica de los individuos y supera su tolerancia financiera, podría equipararse a una confiscación.

Este principio también tiene dimensión de regla, siendo esta prohibición una prescripción normativa mandataria y obligatoria, que ordena respetar el derecho a la propiedad mediante la prohibición. Se trata de un derecho inherente a las personas que funciona como un freno a las acciones del poder público, operando como una norma constitucional imperativa que prohíbe específicamente la disminución ilegítima del patrimonio de las personas.

Así, la prohibición de confiscación se convierte en una salvaguarda, ya que resguarda un derecho fundamental, que es la propiedad individual. Además, podemos considerar que esta prohibición actúa como una garantía legal, pues en el ámbito tributario, el legislador debe crear impuestos de manera coherente con el principio de no confiscatoriedad.

Capítulo II: Marco Metodológico Jurisprudencial

Marco Metodológico

El paradigma es la visión tridimensional del derecho, la tipología empleada en esta investigación es socio-jurídica, su enfoque es cualitativo y el método analítico-sintético.

El paradigma es la visión tridimensional del derecho, al enfocar el problema jurídico en las reformas tributarias al impuesto a la renta propuestas ante la situación que se dio en el Ecuador por la pandemia, “dando lugar a la integración del hecho, el valor y la norma para crear al derecho” (Cano-

Nava, 2011). El hecho: la realidad social y económica que implica el reemplazo de los gastos deducibles, la distribución del ingreso y el impacto en la capacidad contributiva. El valor, que va de la mano con el principio de capacidad contributiva del contribuyente, al igual que el de equidad tributaria. La norma: las reformas presentadas y si siguen principios legales y constitucionales.

La tipología, socio-jurídica, por centrarse en “el derecho como hecho social, contribuye a resaltar las complementarias dimensiones fácticas de toda normatividad positiva” (Tantaleán Odar, 2016, p. 10), al estar estudiar las reformas tributarias al impuesto a la renta frente a la situación de emergencia que se presentó en el Ecuador. Esta clase de tipología, se basa “en verificar el cumplimiento efectivo de la realidad o, en defecto, el cumplimiento del mandato o la prohibición normativa” (Tantaleán Odar, 2016, p. 10). El derecho socialmente concordante con el derecho positivo, y a la realidad en un grupo social, en este caso las personas asalariadas, cuya capacidad contributiva se vio afectada al no seguirse los principios de capacidad contributiva, progresividad, equidad tributaria y no confiscatoriedad.

Con el enfoque cualitativo y la investigación bibliográfica, se recolectarán datos, con el fin de responder a la hipótesis dada, relacionando estas reformas con la realidad social del grupo de enfoque (personas asalariadas), ejemplificando con una perspectiva más amplia e integral debido a la sustitución de los gastos deducibles por una rebaja para el cálculo del impuesto a la renta.

El método analítico – sintético, siguiendo “el arte y teoría de la interpretación, que tiene como fin aclarar el sentido del texto partiendo de sus bases objetivas (significaciones gramaticales de los vocablos y sus variaciones históricamente condicionadas) y subjetivas (propósitos de los autores)” (Delgado García, 2010, p. 11). Al analizar detalladamente lo que ha significado desnaturalizar el impuesto a la renta con las reformas implementadas, la situación de las personas asalariadas, los principios que se debieron cumplir para no afectar su capacidad contributiva, para sintetizarlo y poder comprender la realidad del contribuyente frente a la imposición de una rebaja que no refleja su verdadera renta y, por lo tanto, afectación a principios y derechos constitucionales.

La ruta metodológica se centrará en la revisión de reformas tributarias al impuesto a la renta de los años 2021-2023, así como la recolección material bibliográfico que justifique la modificación de impuestos como potestad del Estado, la verdadera naturaleza del Impuesto a la Renta, lo que representan los gastos deducibles para calcular la renta, que significa la sustitución de estos por una rebaja, que resultado tiene para la capacidad económica de la persona asalariada y los principios que se han dejado de lado por el simple hecho de recaudar y controlar al contribuyente, sin tener en cuenta sus necesidades.

2.1 Reforma Tributaria 2021: Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 publicada en el 3S.R.O. 587 de 29/11/2021

Cuando se introdujo esta reforma, trajo consigo cambios significativos para el sistema tributario y la economía de cierto sector de contribuyentes. El más relevante, y que será parte del estudio en este trabajo, es el reemplazo de la deducción de gastos personales por una rebaja personal. Otro de los cambios fue el aumento de la fracción básica a 11.310,00 y la tasa máxima del impuesto, que se incrementó de 35% a 37%.

El objeto de esta ley estaba enfocado en promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, así como el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano, la seguridad jurídica para la reactivación económica del país tras la pandemia, esto como objetivo general. Ahora, como objetivos específicos que presentan la misma ley, el literal b) de la ley ibidem, define la reestructuración de determinados impuestos, entre ellos el impuesto a la renta.

El artículo innumerado después del artículo 40 esta ley define que "las personas naturales gozarán de una rebaja de su impuesto a la renta causado por sus gastos personales, aplicable antes de imputar créditos tributarios a los que haya lugar de conformidad con la ley." (Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal, 2021)

2.2 Reemplazo de gastos deducibles por una rebaja

El régimen de las deducciones de gastos personales había estado vigente en el Ecuador desde el año 2008, como pudimos evidenciar en los antecedentes del impuesto a la renta, donde se podían deducir de los ingresos gravables ciertos gastos personales.

Para acceder a estas deducciones los gastos debían estar soportados en comprobantes de venta válidos o documentos autorizados por la normativa y las mismas tenían un límite anual que variaba según los ingresos y gastos del contribuyente. El cambio constante que se presentaba era en la fracción y los límites de los gastos personales relacionados con la salud, vivienda, vestimenta, alimentación, y educación, arte y cultura. En el año 2021, estos se eliminaron con la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de COVID-19.

Esta mencionada rebaja personal, a diferencia de cómo se calculaba anteriormente el impuesto a la renta, se aplica directamente al impuesto calculado. El artículo innumerado mencionado anteriormente establece las reglas para calcular el impuesto, entre ellas la siguiente fórmula:

Los gastos personales corresponden a los realizados en el país por concepto de arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, alimentación, pensiones alimenticias, vestimenta, turismo, salud, educación, arte y cultura, además de considerar los gastos realizados por padres, cónyuge, pareja e hijos dependientes del contribuyente o de su cónyuge, siempre que no perciban ingresos gravados (tales gastos deben estar sustentados en comprobantes de venta válidamente emitidos) (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, 2021).

$R = L \times 20\%$ (renta bruta anual no excede de 2,13 fracciones básicas)
$R = L \times 10\%$ (renta bruta anual excede de 2,13 fracciones básicas)
R: Rebaja por gastos personales
L: El valor que resulte menor entre los gastos personales declarados del periodo fiscal anual y el valor de la canasta básica multiplicado por siete

2.2.1 Justificación

La imposición a la renta representa una de las dimensiones de la tributación que, por su diseño, más se aproxima a tratar de reflejar de la mejor manera la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto. El artículo 300 de la Carta Magna señala que “Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. El impuesto a la renta cumple con ambos criterios, por lo que es el impuesto que más reformas y cambios ha presentado en cada año fiscal.

La misma Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 menciona que la estructura del sistema tributario presenta deficiencias de simplicidad, equidad y eficiencia, lo que limita la capacidad para generar ingresos fiscales para financiar el gasto público. La principal causa para sustituir el régimen de deducciones por la rebaja era generar un mayor ingreso fiscal, a costa de la desnaturalización del concepto de renta, al no tomar en cuenta sus gastos reales y solo aplicarla al impuesto a la renta causado.

2.2.2 Resultado dados en el 2022

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
RECAUDACIÓN NACIONAL⁽¹⁾
ENERO - DICIEMBRE 2022
 -miles de dólares-

(A) TOTAL RECAUDADO (SIN CONSIDERAR VALORES OCASIONALES PARA EFECTOS DE COMPARACIÓN INTERANUAL)					
		Meta 2022	Recaudación 2021	Recaudación 2022	Participación de la Recaudación 2022
CLASIFICACIÓN	INTERNOS				84%
	Impuesto a la Renta Recaudado	5.010.034	4.330.621	5.336.968	
	Retenciones Mensuales ⁽²⁾	3.793.063	3.483.143	3.951.008	
	Anticipos al IR	17.518	15.344	4.177	
	Declaraciones de Impuesto a la Renta ⁽³⁾	1.199.452	832.135	1.381.782	
	Personas Naturales	155.580	143.140	181.431	
	Personas Jurídicas	1.007.161	569.505	1.035.364	
	Herencias, Legados y Donaciones	10.085	39.696	10.575	
	Microempresas	26.626	79.794	66.540	
	Regularización de Activos en el Exterior	0	0	87.872	
	IVA Operaciones Internas ⁽⁴⁾	4.915.097	4.765.111	5.782.846	
	ICE Operaciones Internas	556.759	577.390	506.085	
	Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	7.273	8.933	9.398	
	Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retornable	31.684	33.522	39.669	
	Impuesto a los Vehículos Motorizados	230.946	217.871	230.540	
	Impuesto a la Salida de Divisas	1.091.627	1.212.106	1.273.611	
	Impuesto Activos en el Exterior	22.954	23.782	19.185	
	RISE	1.990	22.866	4.789	
	Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	71.695	73.962	201.994	
Contribución para la atención integral del cancer	178.522	184.074	202.460		
Contribución única y temporal	183.014	182.925	182.123		
Intereses por Mora Tributaria	54.628	57.766	58.768		
Multas Tributarias Fiscales	52.817	52.553	53.349		
Otros Ingresos	19.995	18.432	11.906		
(a) SUBTOTAL INTERNO	12.429.033	11.761.915	13.913.695		

Fuente: Base de datos SRI - BCE - SENA - GI. Reintegro Tributario

Con la tabla mostrada podemos evidenciar que, si bien se cumplió con el objetivo de obtener una mayor recaudación del impuesto a la renta, comparando los años 2021 y 2022, este aumento significativo es reflejo de la eliminación de las deducciones de gastos personales en el Impuesto a la Renta de Personas Naturales, incidencia que afectó principalmente a los trabajadores bajo relación de dependencia o asalariados, ya que la renta generada por los profesionales que ejercen de manera independiente su profesión, sí podían aprovechar los gastos personales.

Tras la reducción de los ingresos tributarios debido a la pandemia de COVID-19, la recaudación tributaria ha crecido significativamente en los últimos dos años: 12.9% en 2021 y 22.8% en 2022. Aún superior fue el crecimiento en la recaudación de renta de personas naturales (retenciones y declaraciones), que aumentó un 32.2% en 2022 debido no solo a la reforma legal de

2021, sino también a la recuperación económica. En la recaudación general se superó la meta de recaudación en un 11%. (Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, 2023)

2.2.2.1 Contribuyentes: personas asalariadas

La Constitución del Ecuador, en su Art. 328, define que, la remuneración será justa, con un salario digno que cubra al menos las necesidades básicas de la persona trabajadora, así como las de su familia; será inembargable, salvo para el pago de pensiones por alimentos.

Partiendo de esta premisa, una persona asalariada que gane más de una fracción básica desgravada, podría ubicarse en cierto umbral de ingresos sujeto a ser gravado con un porcentaje proporcional. El dilema radica en que, si a la suma anual de las remuneraciones por concepto de salario (que excedan la fracción básica desgravada), no se le pueden restar los gastos personales deducibles (educación, salud, vivienda, etc.) sino solamente el valor por concepto de aporte personal al IESS, entonces el resultado que se obtiene, no refleja el verdadero nivel de renta de la persona y por tanto, no expresa su verdadera capacidad contributiva. Es decir, si no se tienen en cuenta los diversos rubros en los que el contribuyente destina sus ingresos, especialmente si este salario constituye su única fuente de ingresos para cubrir sus gastos, se genera una capacidad contributiva ficticia o irreal, lo que implica desconocer el principio de capacidad contributiva que es columna vertebral en la tributación a la renta, y afecta principios constitucionales relacionados con una vida digna.

Para que se entienda de manera sencilla, basta con pensar en qué gasta el salario una persona: ¿Acaso una parte del salario no se destina a pagar o cubrir el gasto de alimentación o el gasto de educación (propio o de los descendientes), o los intereses del préstamo obtenido para adquirir una vivienda o el combustible del vehículo con el cual nos trasladamos al lugar de trabajo o el gasto de medicinas o consultas médicas?. En fin, si al total de las remuneraciones percibidas por concepto de salario, sólo se le puede deducir el aporte personal al IESS, obteniéndose ahora la base del ingreso, sobre la cual se calculará o determinará el impuesto a la renta, siendo que luego se podrá aplicar una

rebaja, se tiene como resultado una situación, que en mi criterio, contradice el principio de capacidad contributiva y revela una estrategia gubernamental para recaudar más a costa de apartarse de los principios ya comentados que informan la tributación a la renta. No se trata de que los asalariados queden exentos o no sujetos al pago del impuesto, se trata de que la base de cálculo sobre la cual se está dimensionando el valor de impuesto a pagar, no se corresponde con la verdadera capacidad contributiva del asalariado. Es absurdo pensar, que la renta del asalariado, está compuesta solamente lo que se percibe por concepto de salario menos el aporte personal al IESS. En este punto radica mi crítica al actual diseño del impuesto a la renta sobre las personas asalariadas.

El Art. 82 del Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario, en el numeral 3, se establece que “Los trabajadores que perciban ingresos únicamente en relación de dependencia de un solo empleador que no utilicen rebaja de su Impuesto a la Renta causado por sus gastos personales, o que de utilizar dicha rebaja no tenga valores que reliquidar por las retenciones realizadas por su empleador, cuando existió una variación en sus gastos personales. Para estos trabajadores los comprobantes de retención entregados por el empleador se constituirán en la declaración del impuesto." Este artículo va de la mano con la simplicidad tributaria, para que el trabajador con relación de dependencia no necesite realizar otro trámite para cumplir con su obligación tributaria.

La razón, como es evidente, no es otra que, el ingreso que obtienen los trabajadores bajo relación de dependencia es el valor que permite la cobertura de sus gastos, por lo tanto, no se puede hablar de renta o beneficio cuando primero no se ha depurado el ingreso obtenido como fruto del trabajo.

El argumento posiblemente detrás de este cambio en la configuración del diseño del tributo, no puede sostenerse en una simplificación del tributo que tenga como costo desconocer el principio o uno de los principios más importantes en los que se sostiene la tributación directa que es el de capacidad contributiva. En una forma simple de explicarlo, han ampliado las bases imponibles de los

asalariados, porque ahora de forma ficticia (al no permitir la deducción de los gastos personales) tienen un mayor nivel de renta.

2.3 Reforma Tributaria 2023: Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar publicada en el Suplemento del R.O. 335 de 20/06/2023

Este decreto fue presentado por el Presidente de la República, mediante oficio T.454-SGJ-23-0129 a la Corte Constitucional, el Pleno de la Corte Constitucional, en sesión extraordinaria de viernes 16 de junio de 2023, emitió el Dictamen favorable y entró en vigencia el 20 de junio del mismo año. Una característica que destacó a su vez de esta reforma, es que por única vez las disposiciones de esta ley de urgencia económica relativas a la rebaja del impuesto a la renta por gastos personales y la tabla de impuesto a la renta de personas naturales, serán aplicables para la liquidación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2023, toda vez que no generan un perjuicio para los contribuyentes. El fin de esta fue aliviar la carga que se les aumentó a los contribuyentes pertenecientes al grupo de personas naturales con la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.

El objeto de esta ley denominada de urgencia económica, “tiene por objeto fortalecer la economía familiar y de los negocios populares bajo los principios de progresividad de la carga tributaria, considerando tanto sus niveles de ingresos como de gastos, y de sostenibilidad de las finanzas públicas.” (Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, 2023).

En el Art. 3 se reformó el artículo innumerado segundo agregado a continuación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo una rebaja del impuesto a la renta causado por sus gastos personales que atiende al número de cargas familiares. Para efectos del cálculo de la rebaja impuesto a la renta, se considerará el valor de la canasta familiar básica vigente al inicio del ejercicio fiscal respecto al cual se liquida el impuesto.

Los gastos personales corresponden a los realizados en el país por concepto de vestimenta, educación, alimentación y salud, incluyendo los que correspondan a las mascotas a cargo del sujeto

pasivo; así también, los gastos por concepto de arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, el pago de pensiones alimenticias, turismo nacional en establecimientos registrados y con licencia única anual de funcionamiento y arte y cultura.

2.4 Gastos: Cargas familiares

La rebaja por gastos personales, se considerarán los gastos realizados por cada carga familiar. Se considerarán como cargas familiares a los padres, cónyuge o pareja en unión de hecho, e hijos hasta los 21 años o con discapacidad de cualquier edad, siempre que no perciban ingresos gravados y que sean dependientes del sujeto pasivo; y que en el caso de que dos o más contribuyentes tengan las mismas cargas familiares, estas podrán ser distribuidas entre ellos de forma discrecional, pero, en ningún caso, dos o más contribuyentes podrán considerar a la misma carga familiar para la rebaja por gastos personales.

Las personas naturales gozarán de una rebaja de su Impuesto a la Renta causado por sus gastos personales, aplicable antes de imputar créditos tributarios a los que haya lugar de conformidad con la ley, se deberán observar las siguientes reglas para el monto máximo de la rebaja señalada en el inciso anterior:

a) Para el caso de personas naturales sin cargas familiares, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal y el valor de la canasta familiar básica multiplicado por siete (7).

b) Para el caso de personas naturales con cargas familiares, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal y el valor de la canasta familiar básica multiplicado por la cantidad de canastas que le corresponda, según el número de sus cargas familiares, conforme la siguiente tabla:

Número de cargas familiares	Número de canastas familiares básicas	Límite máximo GP (CFB x n)	Límite máximo rebaja GP -18%
0	7	\$ 5.352,97	\$ 963,53
1	9	\$ 6.882,39	\$ 1.238,83
2	11	\$ 8.411,81	\$ 1.514,13
3	14	\$ 10.705,94	\$ 1.927,07
4	17	\$ 13.000,07	\$ 2.340,01
5 o más	20	\$ 15.294,20	\$ 2.752,96
Personas con o a cargo de personas con enfermedades catastróficas raras y/o huérfanas	20	\$ 15.294,20	\$ 2.752,96

c) Para las personas naturales con o a cargo de personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfanas, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal y, el multiplicado por veinte (20)" a "veinte (20) veces el valor de la canasta familiar básica.

En la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000020, expedida por el Servicio de Rentas Internas, se establecen las normas para la aplicación de la rebaja del Impuesto a la Renta por concepto de gastos personales, así como las normas para la presentación de la información referente a cargas familiares y gastos personales, como se detalla en el Art. 1.

Con respecto al número de cargas familiares, se establecen las siguientes condiciones señaladas en la misma resolución:

a) Se considerarán como cargas familiares a los padres, cónyuge o pareja en unión de hecho e hijos hasta los 21 años o con discapacidad de cualquier edad, siempre que no perciban ingresos gravados y que sean dependientes del sujeto pasivo. Se entenderá que

las cargas familiares son dependientes del sujeto pasivo cuando este cubra prácticamente la totalidad de sus gastos personales dentro del ejercicio fiscal respectivo.

b) La condición para que una persona sea considerada carga familiar debe cumplirse o adquirirse durante el ejercicio fiscal en el cual se aplicará la rebaja del impuesto a la renta. Las cargas familiares reportadas se considerarán para efectos del cálculo de la rebaja del Impuesto a la Renta, aun cuando hayan dejado de serlo en el mismo ejercicio, salvo que la carga obtenga ingresos gravados en el ejercicio fiscal correspondiente, en cuyo caso será excluida.

La implementación de una estructura de rebaja de impuestos por cargas familiares se fundamenta en dos pilares fundamentales: la equidad y la transparencia.

2.4.1.- Justificación

En el decreto No. 742, la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, Suplemento del Registro Oficial No. 335 de 20 de junio 2023, la exposición de motivos de dicho decreto, el Plan Nacional de Desarrollo es el máximo instrumento de planificación nacional que establece las directrices y prioridades para el diseño y la aplicación de políticas públicas durante cada periodo de Gobierno. Los objetivos, políticas y metas planteados en este plan, plantea garantizar la gestión de las finanzas públicas de manera sostenible y transparente, donde una de las políticas para alcanzarlo es el “fomentar un sistema tributario simple, progresivo, equitativo y eficiente, que evite la evasión y elusión fiscal y genere un crecimiento económico sostenido” (Plan de Creación de Oportunidades 2021-2025). Siguiendo el principio de progresividad tributaria, la contribución fiscal debe aumentar proporcionalmente con el aumento de la riqueza o el ingreso del sujeto pasivo, es decir, aquellos con mayores recursos deben contribuir más.

La rebaja del Impuesto a la Renta por gastos personales considera el valor de la canasta familiar, siendo la canasta básica un indicador económico de frecuencia mensual que permite aproximar el consumo promedio de bienes y servicios.

Por lo tanto, la justificación principal para adoptar esta nueva reforma es ajustar el monto de deducción de gastos personales de personas naturales según el número de cargas familiares, con el objetivo de seguir el principio de progresividad del régimen tributario y fortalecer la economía familiar de los ecuatorianos.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

RECAUDACIÓN NACIONAL⁽¹⁾

ENERO - DICIEMBRE 2023

-miles de dólares-

(A) TOTAL RECAUDADO (SIN CONSIDERAR VALORES OCASIONALES PARA EFECTOS DE COMPARACIÓN INTERANUAL)

		Meta 2023	Recaudación 2022	Recaudación 2023	Participación de la Recaudación 2023
CLASIFICACIÓN	IMPUESTO A LA RENTA RECAUDADO	5.916.390	5.336.968	5.817.597	86%
	Retenciones Mensuales ⁽²⁾	4.099.641	3.951.008	4.068.249	
	Anticipos al IR	7.740	4.177	177.810	
	Declaraciones de Impuesto a la Renta ⁽³⁾	1.808.958	1.381.782	1.571.538	
	<i>Personas Naturales</i>	317.109	181.431	293.476	
	<i>Personas Jurídicas</i>	1.475.542	1.035.364	1.250.422	
	<i>Herencias, Legados y Donaciones</i>	9.884	10.575	16.745	
	<i>Microempresas</i>	6.423	66.540	6.847	
	<i>Regularización de Activos en el Exterior</i>	0	87.872	4.048	
	IVA Operaciones Internas⁽⁴⁾	6.436.820	5.782.846	6.307.351	
	ICE Operaciones Internas	549.964	506.085	507.790	
	Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retornable	39.122	39.669	44.365	
	Impuesto a los Vehículos Motorizados	259.061	230.540	257.494	
	Impuesto a la Salida de Divisas	1.193.336	1.273.611	1.088.237	
	Impuesto Activos en el Exterior	25.483	19.185	18.758	
	Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	253.790	201.994	206.474	
	Contribución para la atención integral del cancer	207.446	202.460	206.097	
	Intereses por Mora Tributaria	56.093	58.768	68.971	
	Multas Tributarias Fiscales	54.568	53.349	51.690	
	Otros Ingresos⁽⁴⁾	33.350	11.906	17.046	
(a) SUBTOTAL INTERNOS	15.025.421	13.717.382	14.591.871		
IMPORTACIONES	IVA Importaciones	2.431.152	2.350.031	2.136.897	14%
	ICE Importaciones	351.684	351.000	318.818	
	(b) SUBTOTAL IMPORTACIONES	2.782.836	2.701.031	2.455.715	
DIRECTOS		7.999.515	7.388.782	7.732.364	45%
INDIRECTOS		9.808.742	9.029.631	9.315.221	55%

2.4.1 Resultado dados en el 2023

Elaborado por: Dpto. Nacional de Planificación Institucional

Fuente: Base de Datos SR

Al finalizar el periodo 2023, la Administración Tributaria alcanzó USD 17.420 millones en recaudación, un 95,8% de cumplimiento de la meta acumulada prevista para 2023 y un crecimiento del 1,5% (USD 258 millones adicionales) respecto al período 2022 (USD 17.162 millones). En el mes de diciembre de 2023, la recaudación tributaria fue de USD 1.400 millones, lo que representó un 1,6% adicional respecto a la registrada en 2022 (USD 1.379 millones), para mismo período, lo que equivale a USD 21 millones más que en diciembre de 2022 en términos nominales.

La recaudación del año 2023 representó una variación positiva del 1,5% respecto al año anterior; en 2023 se recaudó USD 17.420 millones; mientras que para el año 2022 se recaudó USD 17.162 millones.

2.4.4.1 Contribuyentes: personas asalariadas

El Art. 3 de la resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000020, detalla las obligaciones de los trabajadores en relación de dependencia, entre ellas, la obligación de los contribuyentes en relación de dependencia de presentar a su empleador, durante el mes de febrero y en dos ejemplares iguales, el 'FORMULARIO SRI-GP', ya sea de forma electrónica o física.

En la resolución citada, el art. 6 detalla el formato del “Formulario de proyección de Gastos Personales”, donde se recoge la información que se debe disponer, entre ella los ingresos en relación de dependencia proyectados para todo el período fiscal. Al empleador, que le corresponde actuar como agente de retención, le corresponde considerar las deducciones por aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, además, la documentación que acredite las cargas familiares del trabajador deberá ser entregada al empleador. El empleador recibirá el formulario y entregará un ejemplar al empleado indicando el lugar y fecha de su recepción, con su firma y rúbrica o de la persona designada por él para recibirlo, como se dispone en la presente ley.

La disposición transitoria de la resolución *ibidem*, señala que para el ejercicio fiscal del 2023, los trabajadores en relación de dependencia podrán presentar un nuevo formulario de proyección de gastos personales en el mes de julio, donde el empleador debe reliquidar el Impuesto a la Renta

considerando la proyección de gastos personales presentada por el trabajador y la tabla de Impuesto a la Renta prevista en el Decreto, donde se deberá efectuar las retenciones con los valores ajustados por los pagos de sueldos y salarios relativos al mes de julio. Una vez entregada la nueva proyección de gastos personales por parte del trabajador y realizada la reliquidación, el empleador detecta que se han retenido valores en exceso durante los seis primeros meses del año, no deberá realizar ninguna retención adicional por el resto del año. A su vez el Art. 104 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, especifica las formas de realizar retención para las personas asalariadas.

Capítulo III: Análisis de jurisprudencia y/o resultados de investigación

3.1 Análisis de la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19)

Caso: Acción pública de inconstitucionalidad presentada por Yaku Sacha Pérez Guartambel

La Corte Constitucional examinó la constitucionalidad por la forma y por el fondo de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, en la ratio decidendi se explicó que, si bien el impuesto a la renta de personas naturales establece que aquellos que perciban una renta superior a la fracción básica gravada con tarifa 0% de impuesto a la renta tienen la capacidad económica para efectuar el pago del tributo, el hecho de que exista una gradación de los mismos y una tabla progresiva no implica necesariamente que esta reforma sea compatible con los principios tributarios, especialmente el principio de capacidad contributiva, pues la existencia de una gradación o segmentos no garantiza que el hecho generador de una obligación tributaria cumpla con la connotación de que “los particulares están obligados a contribuir en función a su capacidad económica“. (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, p. 115, párr.37). La misma Corte reconoce los límites de la recaudación tributaria, afirmando que ni la idea de gravar las formas de

manifestación de riqueza para el financiamiento del gasto público (capacidad contributiva), ni la noción de que aquellos que más tienen deben contribuir más (progresividad), pueden servir como excusa para que el Estado lleve a cabo acciones de confiscación, anulación o limitación ilegítima de la propiedad privada.

Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por la forma

Los accionantes en esta causa argumentan que la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 es incompatible con el Art. 140, inciso tercero de la CRE, el cual establece que “cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución“. (Constitución de la República del Ecuador, 2008). En primer lugar, la moción del proyecto de Ley fue rechazada por el pleno de la Asamblea con 88 votos en contra. Como segundo punto, el informe de mayoría fue aprobado con 90 votos y se rechazó la moción que planteaba su reconsideración. En tercer lugar, no se aprobó el informe de minoría. Por estas razones, el proyecto de ley no fue aprobado; se negaron los informes de mayoría y minoría, y no hubo modificaciones. A pesar de la moción para negar y archivar el proyecto de ley, el Presidente de la República lo promulgó como decreto-ley y ordenó su publicación en el Registro Oficial.

En cuanto a la forma, podemos observar que no se respetó la jerarquía de normas establecidas en nuestra Constitución, las cuales están por encima de la autoridad ejecutiva. Además, como punto clave, ninguna autoridad puede inobservar las normas constitucionales. Otra cuestión que no se tomó en cuenta fue la lealtad procesal y la legitimidad procedimental, ya que, como indica la CRE en su Art. 425, lo que carece de eficacia jurídica no puede entrar en vigencia ni tener validez alguna.

Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por el fondo

Con las cuestiones fondo, se detallan:

- Las contribuciones temporales para el impulso económico post COVID-19
- RIVUT (Régimen voluntario impositivo, único y temporal)
- Afectaciones a las personas que habitan en zonas fronterizas
- Reformas al Impuesto a la Renta
- Reformas al Impuesto a la Herencia
- Transacción en materia tributaria
- Reformas a la Ley de Hidrocarburos
- Reformas al Código Orgánico Monetario y Financiero
- Disposición general séptima del Decreto-Ley

Son varias las cuestiones de fondo con respecto a lo promulgado, pero para fines de este trabajo de investigación nos centraremos en las Reformas al Impuesto a la Renta.

El Decreto-Ley objeto de análisis reforma la tabla del cálculo del Impuesto a la Renta para las personas naturales, lo cual implica un incremento excesivo del tributo. Esto contraviene los principios de equidad tributaria, capacidad contributiva y progresividad. Además, como parte de la materia tributaria, pero considerando los derechos de la persona como sujeto dentro de un Estado de Derecho, se violan el derecho a la vida digna, salud, vivienda, educación, entre otros, al fraccionar la disponibilidad de los ingresos del contribuyente que deben destinarse a su bienestar y al de su familia, conforme a las normas del buen vivir.

Otro principio, aunque no reconocido como tal por la CRE, es vital en el reconocimiento y respeto de los contribuyentes ante la administración tributaria: el principio de no confiscatoriedad. Puesto que los tributos absorben una parte sustancial de las rentas

reales, necesariamente se debe examinar si existe o no afectación de la verdadera o real magnitud de capacidad contributiva, pues caso contrario, la carga tributaria exigida al sujeto pasivo (contribuyente) sería excesiva y por tanto, deviene en inconstitucional.

Por otra parte, el principio de progresividad tributaria se contraviene con este Decreto-Ley al gravar la renta prácticamente sobre la totalidad de los ingresos (excluido el aporte personal al IESS como se ha mencionado anteriormente), sin permitir la deducción de gastos reales que forman parte de la subsistencia del contribuyente dentro de la sociedad, afectando su economía y bienestar. La eliminación injustificada del sistema de deducciones de gastos personales del impuesto a la renta y su reemplazo por un sistema de rebaja que no iguala los efectos económicos del sistema anterior constituye una inconstitucionalidad evidente. La afectación del derecho a la vida digna y a la calidad de vida de los contribuyentes se produce porque disponen de menos dinero para satisfacer sus necesidades básicas

Argumentos de la Presidencia de la República

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo

En cuanto a la reformas al impuesto a la renta, sostienen que en cuanto a las reformas al impuesto a la renta, la tabla está diseñada de conformidad con la capacidad contributiva de cada sujeto. El porcentaje es mayor cuando hay mayores ingresos y menor cuando hay menos.

Argumentos de la Asamblea Nacional

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo

Se limitaron a pronunciarse sobre los principios tributarios constitucionales, alegando que no se encuentran vulnerados, ya que la ley mencionada no afecta al ciudadano en cuanto a la recaudación tributaria.

Argumentos de la Procuraduría General del Estado

El delegado del Procurador General del Estado, alegó que las demandas presentadas "carecen de razones claras, específicas, pertinentes y suficientes que conduzcan a la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas recurridas, encontrándose por ende, intacto el principio de presunción de constitucionalidad previsto en el artículo 76 numeral 2 de la LOGJCC". (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, p. 26, párr.117)

Enfatizó que, ante la ausencia de respuesta de la Asamblea Nacional, el proyecto promulgado como decreto-ley, se publicó en el Registro Oficial, al ser urgente en materia económica, ya que no existe en el texto constitucional la posibilidad de una negativa tácita, más aún en los calificados en materia económica, por lo que, la presente promulgación del decreto-ley, ha seguido el trámite determinado en la CRE.

Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional

Sobre los cargos relativos a la reforma del impuesto a la renta de personas naturales

La parte accionante sostuvo que la reforma al impuesto a la renta de personas naturales por el Decreto-Ley es inconstitucional, porque las reformas inobservan los principios de progresividad, equidad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, la sustitución de la deducción de los gastos personales por el esquema de rebaja, va en contra de los principios de progresividad y no regresividad. Si bien es parte de la potestad tributaria del Estado, como indica el Art. 301 de la CRE, con la iniciativa legislativa y por medio de la Asamblea, pueden crear, modificar o suprimir tributos, en el caso del impuesto a la renta con el fin de cubrir las necesidades públicas, esta misma potestad tiene límites que el sistema tributario rige y la protección de los contribuyentes.

El art. 300 de la CRE, detalla que el régimen tributario se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Todos estos principios están estrechamente relacionados, la progresividad va de la mano con la equidad, dirigidos a la capacidad contributiva del contribuyente, siendo un elemento medular de los principios constitucionales.

El impuesto a la renta, al ser un impuesto directo, se da por hecho como una manifestación directa de la capacidad contributiva, que si bien tributar con relación a este, es un deber ciudadano, no se puede imponer una carga excesiva al contribuyente. La Corte ante lo expuesto mantuvo que no se inobservan los principios de capacidad contributiva, equidad y progresividad, y que la tabla reformada solo genera un fuerte impacto para el contribuyente, postura que no comparto y considero que debería ser en el futuro revisada nuevamente por la Corte, toda vez que, lo que hizo el legislador fue desconfigurar la naturaleza de lo que es la imposición a la renta.

El Art. 323 de la CRE, reconoce el principio de no confiscatoriedad, de una forma no expresa, pues detalla que, "...se prohíbe toda forma de confiscación", estableciendo un límite claro a la potestad tributaria, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, pero que la misma no restrinja de manera injustificada el patrimonio e incluso el derecho de propiedad.

La eliminación injustificada del sistema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales, y su reemplazo por un sistema de rebaja, contraviene el principio de no regresividad de derechos, mismo que no pueden ser disminuidos como indica el art. 11 de la CRE, ninguna norma puede restringir el contenido de los derechos, ni de las garantías constitucionales. Ante el presente caso, la deducción de los gastos personales es parte de aliviar las cargas de

los contribuyentes, y sustituirlos por la rebaja, "siguen siendo tomados los gastos personales", si bien no iguala los efectos económicos de las deducciones, no provoca un retroceso.

Limitaciones de la Corte Constitucional

“Las atribuciones limitadas que tiene esta Corte y que se centran en un análisis de constitucionalidad, le impiden revisar cuestiones propias del diseño del sistema tributario como la determinación de cuál sería la mejor configuración de los elementos esenciales de los tributos.” (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, p. 47, párr.192). En este punto, se hace énfasis al legislador la importancia de cumplir su rol en la configuración del sistema tributario y fiscal del país.

La Corte, en el párrafo 208, hace énfasis en que no es el organismo adecuado para evaluar las deducciones y las rebajas, pues lo que compete a este impuesto, el diseño y la política fiscal debe ser determinada por los órganos colegisladores en función de la libre configuración legislativa de los tributos. En este aspecto, la Corte se aparta (increíblemente) de lo que es su rol dentro de un Estado Constitucional de Derechos y de Justicia, ya que si el diseño de la normativa tributaria, no puede ser sometido o no queda sujeto al control de constitucionalidad, entonces ¿cuál autoridad si no es la Corte Constitucional, está llamada a velar por que se cumplan efectivamente los postulados constitucionales que informan al régimen tributario?. Simplemente, resulta inadmisibles y jurídicamente improcedente la fundamentación de la Corte sobre este aspecto.

3.2 Cuadros referenciales de la Renta: Gastos deducibles, rebaja y cargas familiares (2021, 2022, 2023)

A continuación, se presenta un caso que tiene por objeto ilustrar los cambios ocurridos en la normativa sobre el impuesto a la renta en los últimos 3 años y cómo la eliminación de los gastos personales en la determinación del impuesto distorsiona la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, especialmente a partir del año 2022, en el supuesto de los asalariados. En particular,

se mostrará cómo esta modificación afecta a un contribuyente con un salario mensual de USD 1.800. Es menester señalar que, si bien el gobierno ha intentado mitigar este efecto pernicioso mediante la aplicación de cargas familiares adicionales a partir del ejercicio fiscal 2023 (cuyo valor se rebaja al impuesto finalmente determinado), considero que esta medida no se adecúa al principio de capacidad contributiva, ya que no refleja de manera precisa la realidad económica del contribuyente ni su capacidad de pagar impuestos de manera justa y equitativa. Si bien es cierto que, para el ejercicio fiscal 2023, la persona de nuestro ejemplo, no paga impuesto a la renta, la distorsión de la capacidad contributiva es un fenómeno presente y observable, respecto a las personas que obtienen un mayor salario y que no pueden deducir sus gastos personales, como sí se podía antes del año 2022.

Cálculo del Impuesto a la Renta Año 2021:

Tabla 2

BRAVO MERA AIDA XIOMARA			IMPUESTO A LA RENTA 2021			
CALCULO IMPUESTO A LA RENTA PERSONAS NATURALES			FRACCION BASICA	EXCESO HASTA	IMPUESTO A LA FRACCION BASICA	% IMPUESTO A LA FRACCION EXCEDENTE
2021						
Ingresos gravables de IR						
SUELDO Y SALARIOS		21.600,00				
TOTAL INGRESOS GRAVADOS:		21.600,00	-	11.212,00	-	0%
DEDUCCIONES			11.212,00	14.285,00	-	5%
(-) Aporte Personal less (9.45%)		2.041,20	14.285,00	17.854,00	154,00	10%
GASTOS PERSONALES			17.854,00	21.442,00	511,00	12%
ALIMENTACION	LIMITE: \$3.643,90	3.643,90	21.442,00	42.874,00	941,00	15%
VIVIENDA	LIMITE: \$3.643,90	1.500,00	42.874,00	64.297,00	4.156,00	20%
EDUCACION, ARTE Y CULTURA	LIMITE: \$3.643,90	3.643,90	64.297,00	85.729,00	8.440,00	25%
VESTIMENTA	LIMITE: \$3.643,90	1.800,00	85.729,00	114.288,00	13.798,00	30%
SALUD	LIMITE: \$14.575,60	3.987,80	114.288,00	En adelante	22.366,00	35%
TOTAL DEDUCCION POR GASTOS PERSONALES	LIMITE: \$14.575,60	14.575,60				
TOTAL DEDUCCIONES:		16.616,80				
BASE IMPONIBLE		4.983,20				
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO		-				

Fuente: Elaboración propia

Veamos cómo se realizaba el cálculo del impuesto en el año 2021. Tenemos el caso de una persona asalariada que recibe una remuneración mensual de USD \$1.800,00.

Para obtener el total de ingresos, a partir del cual se realizarán los cálculos, se multiplica el salario por los 12 meses del año, lo que arroja como resultado el valor de USD \$21.600,00.

Ahora, para obtener la base imponible, se debe restar al ingreso obtenido, el total de gastos que autoriza la normativa y que estaba conformado por los gastos personales. Así, tenemos que se podía deducir (con límites predeterminados) el gasto de alimentación; de vivienda; de educación, de arte y de cultura y de vestimenta. Según la normativa, el contribuyente no podría deducir más de \$3.643,90 en cada rubro de gasto. El gasto de salud tenía un límite de deducción más amplio, (de hasta UDS \$14.575,60). Otra limitación legal que existía era que la suma total de estos gastos personales, no podía superar el valor de UDS \$14.575,60.

Para determinar el valor total de los gastos deducibles (mismos que deben estar respaldados por facturas y documentos que acrediten la veracidad de los valores de esos gastos), se suma el valor del total de la deducción por gastos personales (USD \$14.575,60) más el aporte personal IESS (USD \$2.041,20) que representa el 9,45% del sueldo total anual lo que nos da como total de deducción permitida la cantidad de USD 16.616,80.

Ahora bien, para obtener la base imponible, se toma el total del ingreso USD 21.600,00, al cual se le resta el total de deducciones (gasto) antes determinado (USD 16.616,80), lo que arroja como resultado la cantidad de USD 4.983,20. En otras palabras, luego de restar a los ingresos, los gastos permitidos, el nivel de renta obtenido por concepto de salario es de USD 4.983,20.

Y si luego, nos ubicamos en la tabla IMPUESTO A LA RENTA del año 2021, vemos que la tarifa o porcentaje aplicable a este valor es del 0% porque se encuentra dentro de la denominada fracción básica desgravada, esto es, un rango de valor base que el legislador considera que no está sujeto al pago de impuesto.

De este modo, luego de la depuración del ingreso, que no es otra cosa que restar al ingreso gravable el total de gastos deducibles, se observa que el total de la renta del año 2021, para el caso que nos sirve de ejemplo, muestra la verdadera renta de la persona asalariada, al tomar en cuenta no

sólo sus ingresos, sino también los gastos a los que destinó su salario en ese año. Contrastemos ahora, con el año 2022, suponiendo que la persona mantiene el mismo nivel de ingresos. Recuérdese que para este año, se eliminaron los gastos deducibles y ahora para determinar la base imponible o base de cálculo del impuesto, sólo se puede restar al ingreso obtenido por salario, el aporte personal al IESS, lo que obviamente acrecienta el supuesto nivel de renta de cualquier persona asalariada.

Cálculo del Impuesto a la Renta Año 2022: Tabla 3

CALCULO IMPUESTO A LA RENTA PERSONAS NATURALES			
2022			
DESCRIPCIÓN	SUELDO	MES	TOTAL
Sueldos	\$ 1.800,00	12	\$ 21.600,00
Base de aportacion al IESS			\$ 21.600,00
Subtotal gravado con IR			\$ 21.600,00
Décima tercera remuneracion			\$ 1.800,00
Décima cuarta remuneracion			\$ 425,00
Fondo de reserva			\$ 1.799,28
Subtotal no gravado con IR			\$ 4.024,28
RENDA BRUTA ANUAL INCLUYENDO INGRESOS EXENTOS DEL IR			\$ 25.624,28
Fracción gravada tarifa cero PN	\$ 11.310,00	2,13	\$ 24.090,30
Canasta familiar basica - Diciembre 2022	\$ 763,44	7	\$ 5.344,08
Monto máximo de rebajaja segun CFB		10%	\$ 534,41
Gastos personales	\$ 14.500,00		
Monto máximo de rebaja por GP		10%	\$ 1.450,00
Rebaja aplicada	\$ 5.344,08		\$ 534,41
Liquidación del Impuesto a la Renta			
Ingresos gravados			\$ 21.600,00
Deducciones:			
(-) Aportes personales al IESS	\$ 21.600,00	9,45%	\$ 2.041,20
(=) Base imponible			\$ 19.558,80
Impuesto sobre la Fracción básica			\$ 515,00
Impuesto sobre la Fraccion excedente			\$ 185,85
(=) Impuesto a la renta causado			\$ 700,85
(-) Monto rebaja GP según CFB diciembre 2022 INEC	\$ 763,44	\$5.344,08	\$ 534,41
(=) Impuesto a la renta causado aplicando la rebaja GP			\$ 166,45

el menor

Compania #1
Ingresos brutos 23.834,28
2.13 Fraccion basica (\$11.310)

Rebaja gastos personales L+ 30% Si no excede
Rebaja gastos personales L+ 30% Si excede

L Valor menor entre los gastos personales declarados del periodo fiscal anual y el valor de la canasta basica multiplicado por siete

P
A
F

LRTI - Artículo Innumerado agregado a continuación del artículo sin número luego del artículo 10 - Deducciones.

Para efectos de este cálculo se considerará el valor de la **Canasta Familiar Básica, al mes de diciembre del ejercicio en el cual se liquida el impuesto**, según los datos que publique el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

RALRTI
Art. 104 - **Forma de realizar la retención.** - (Sustituido por el Art. 58 del D.E. 304, R.O. 608-25, 30-XII-2021).

Para el cálculo de la rebaja de gastos personales establecida en la Ley, se considerará el valor de la **Canasta Familiar Básica al mes de diciembre del ejercicio fiscal anterior del cual corresponden los ingresos** sujetos a retención en la fuente.

Canasta del ejercicio anteriorizado por el IIG GP Reforma 2022 **USD 805 + \$700x7 = \$5.005,00**


Para efectos de este cálculo se considerará el valor de la Canasta Familiar Básica, al mes de diciembre del ejercicio en el cual se liquida el impuesto, según los datos que publique el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

FRACCION BASICA	EXCESO HASTA	IMPUESTO A LA FRACCION BASICA	IMPUESTO A LA FRACCION EXCEDENTE
-	11.310,00	-	0%
11.310,01	14.410,00	-	5%
14.410,01	18.010,00	155,00	10%
18.010,01	21.630,00	315,00	12%
21.630,01	31.630,00	840,00	19%
31.630,01	41.630,00	2.440,00	20%
41.630,01	61.630,00	4.440,00	20%
61.630,01	81.630,00	6.840,00	20%
81.630,01	102.000,00	9.840,00	20%
102.000,01	En adelante	23.370,00	20%

P
A
F

LRTI - Artículo Innumerado agregado a continuación del artículo sin número luego del artículo 10 - Deducciones.

Para efectos de este cálculo se considerará el valor de la **Canasta Familiar Básica, al mes de diciembre del ejercicio en el cual se liquida el impuesto**, según los datos que publique el Instituto Nacional de Estadística y Censos.



Valor de la Canasta Familiar Básica del mes de **DICIEMBRE** de 2022, según el INEC: **USD 763,44**

Fuente: Elaboración propia

Para el cálculo del impuesto del año 2022, se aplica directamente al impuesto una rebaja que puede ser del 10% o del 20% según el nivel de ingreso. Mientras más alto el nivel de ingreso, menor será el porcentaje de rebaja permitido. En el cuadro donde desarrollamos nuestro ejemplo, en lo que corresponde al año 2022 podemos evidenciar el ingreso correspondiente al salario mensual de \$1.800,00, siendo al año el total de \$21.600,00. En este caso, ahora para ver cuál es el porcentaje de rebaja aplicable, se suma al ingreso anual (sólo para efectos de la determinación del porcentaje de rebaja aplicable) los ingresos exentos del Impuesto a la renta, como la décima tercera remuneración, la décima cuarta remuneración y fondo de reserva, siendo el total de los ingresos **\$25.624,28**.

Ahora, para obtener el valor total de la rebaja, hay que determinar primero cual es el porcentaje de rebaja permitido esto es, si corresponde al **10%** o al **20%**. Para este cálculo, se toma en cuenta si la renta bruta anual excede o no el límite representado por 2,13 de una fracción básica desgravada. La fracción básica desgravada para el año 2022, era de USD 11.310,00. Por tanto, para obtener el límite hay que multiplicar ese valor por 2,13. De esta multiplicación ($11.310,00 \times 2,13$) se obtiene el valor de **24.090,30**. En este sentido, la rebaja admitida es del 10%, si el ingreso determinado para el caso concreto excede ese valor y es del 20% si no lo excede.

Como en el caso concreto, el ingreso anual (salario anual más valores exentos) es mayor de **USD \$24.090,30** (según determinamos anteriormente = \$25.624,28), la rebaja aplicable corresponde al 10%, ya que el nivel de ingreso obtenido excede el límite de USD **24.090,30**. Si el ingreso anual obtenido hubiera sido menor a este valor, la rebaja admitida sería del 20%.

Una vez determinado el porcentaje de la rebaja, debemos considerar el valor de la canasta familia básica hasta diciembre de 2022 (USD \$763,44) valor que según la norma debe multiplicarse por 7, dando el total de \$5.344,08, siendo esta cantidad a la cual se le determina el 10%, siendo este resultado -USD \$ 534,41- el monto máximo de rebaja según la canasta básica.

Después, se toma el valor de los gastos personales declarados del periodo fiscal anual, siendo \$14.500,00 por el 10%, siendo el total \$1.450,00, y la fórmula dice **$R = L \times 10\%$** , siendo (L= valor

que resulte menor entre los gastos personales declarados del periodo fiscal anual y el valor de la canasta básica multiplicado por siete), en este caso, el menor es de la canasta básica, por lo que, **la rebaja a aplicar será \$534,41.**

Ahora bien, ¿cuál es la base imponible para el año fiscal 2022?.

Al total de los ingresos que asciende a la cantidad de USD \$21.600,00 (excluidos los valores exentos de impuesto a la renta), menos el aporte personal del IESS (9.45%) \$2.041,20, la base imponible ahora asciende a la cantidad de USD \$ 19.558,80.

Nótese que para el año 2021, aplicados los gastos personales, la renta ascendía a la cantidad de USD \$ 4.983,20. Ahora, para el año 2022, suponiendo que la persona ha obtenido exactamente los mismos ingresos y suponiendo que su nivel de gasto podría ser similar al del año anterior, debido a los cambios normativos insertados en la determinación del impuesto a la renta de las personas asalariadas, se tiene que supuestamente esta persona ahora obtuvo renta en el año 2022 de **USD \$ 19.558,80. Es notable, el artilugio legal aplicado que distorsiona por completo la verdadera manifestación de “riqueza” tratándose de la renta de los asalariados.**

Ahora, dado este nivel de renta, se procede con la determinación del cálculo del impuesto. Para resumir, aplicada la tabla de impuesto a la renta del año 2022, se obtiene que éste contribuyente, tiene ahora un IMPUESTO CAUSADO por el total de **\$700,85**. Se llama impuesto causado a la cantidad de impuesto determinado antes de aplicar rebajas y créditos tributarios, como por ejemplo, los valores que se rebajan por retenciones en la fuente que son anticipos de impuesto que se efectúan durante el ejercicio fiscal.

Finalmente, al impuesto a la renta causado USD \$ 700,85, se le va a restar la rebaja determinada por USD 534,41, lo que deja a este contribuyente con un valor de IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR de **USD \$166,45.**

Así, es fácil suponer que, a mayores niveles de salario, que el supuesto considerado para nuestro ejemplo, el impacto por no poder deducir los gastos personales, es mucho mayor y por tanto,

es mucho más notable la distorsión de la capacidad contributiva. Ahora, pasemos a ver, como en el año 2023, el mismo gobierno del Presidente Lasso, buscó mitigar, este efecto perverso en términos de la lesión a la capacidad contributiva, sin que dicha medida, en nuestro criterio, resuelva el problema de fondo, el cual se encuentra en la prohibición (implícita lógicamente) para deducir los gastos personales.

Cálculo del Impuesto a la Renta 2023:

Tabla 4

		(2 CARGAS)								
NUEVO CALCULO IMPUESTO A LA RENTA PERSONAS NATURALES		IMPUESTO A LA RENTA 2023				CANASTA FAMILIAR BÁSICA 764,71 ene-23				
		FRACCION BASICA	EXCESO HASTA	IMPUESTO A LA FRACCION BASICA	% IMPUESTO A LA FRACCION EXCEDENTE	CARGAS	CANASTA	TOPE DE GASTOS PERSONALES	%	TOPE DE REBATA GASTOS
Ingresos gravables de IR						0	7	5.352,97	18%	963,53
SUELDO Y SALARIOS	21.600,00					1	9	6.882,39	18%	1.238,83
Ingresos exentos (Informativo)		-	11.722,00	-	0%	2	11	8.411,81	18%	1.514,13
Dmo 3er sueldo	1.800,00	11.722,00	14.930,00	-	5%	3	14	10.705,94	18%	1.927,07
Dmo 4to sueldo	450,00	14.930,00	19.385,00	160,00	10%	4	17	13.000,07	18%	2.340,01
Fondos de reserva	1.799,28	19.385,00	25.638,00	606,00	12%	5 O MAS	20	15.294,20	18%	2.752,96
		25.638,00	33.738,00	1.356,00	15%					
		33.738,00	44.721,00	2.571,00	20%					
(-) Aporte Personal less (9,45%)	2.041,20	44.721,00	59.537,00	4.768,00	25%					
		59.537,00	79.388,00	8.472,00	30%					
Base imponible:	19.558,80	79.388,00	105.580,00	14.427,00	35%					
		105.580,00	En adelante	23.379,00	37%					
CALCULO DE IMPUESTO										
Imp. Fraccion basica	606,00									
Imp. Fraccion excedente	20,86									
Impuesto a la renta:	626,86									
Rebaja	1.514,13									
Impuesto a pagar	-									

Fuente: Elaboración propia

Para el cálculo del impuesto a la renta del año 2023, se toman en cuenta las cargas familiares para sacar la renta de la persona asalariada. Tenemos el mismo valor del salario, \$1.800,00 mensuales, y \$21.600,00 anual, y a este valor le restamos el aporte personal del IESS (9.45%), siendo 2.041,00, y al restarlo, la base imponible es de 19.558,80.

Ahora, para calcular el impuesto nos ubicamos en la tabla de IMPUESTO A LA RENTA 2023, donde el impuesto a la fracción básica es 606,00 y la fracción excedente es **base imponible – fracción básica * % impuesto a la fracción excedente**, (19.558,80-19.385,00 * 12%), y el IMPUESTO A LA RENTA es el impuesto a la fracción básica más el impuesto a la fracción excedente siendo 626,86. A este valor se le va restar la rebaja, misma que corresponde al número de

cargas, en este caso de ejemplo (2 cargas), por lo que al restar el valor de 1.514,13, el total a tributar será \$0.

Finalmente, aunque la medida de admitir la rebaja de cargas familiares mitigue un poco el efecto, de las modificaciones que entraron en vigencia para el año 2022, claramente se observa que el problema sigue allí y está más vigente y latente que nunca, lo que debe conllevarnos a cuestionar y criticar si la supuesta simplificación del sistema, está terminando por aplastar el principio que sirve de columna vertebral en la tributación del impuesto a la renta conocido como capacidad contributiva. La eficiencia recaudatoria no puede hacerse a costa desconocer principios inherentes al sistema. No significa ello que los que ganen más no contribuyan más. Se trata de que, primero, se mida adecuadamente la capacidad de contribuir y luego, sobre esa capacidad, se determine el valor de impuesto a pagar.

CONCLUSIONES

- Las reformas tributarias impulsadas en materia de impuesto a la renta por la crisis sanitaria y económica de la pandemia de COVID-19, junto con la inestabilidad política, fueron objeto de un análisis integral en este trabajo, especialmente en lo relativo a las rentas obtenidas por las personas asalariadas.
- Los tributos, como contribuciones de los ciudadanos, son el principal mecanismo del Estado para cubrir necesidades públicas, respaldados por la facultad legislativa para crear, modificar y extinguir impuestos.
- El Impuesto a la Renta, administrado por el Servicio de Rentas Internas, es fundamental en el sistema tributario ecuatoriano, pues refleja la capacidad contributiva de personas naturales y sociedades.
- Las políticas y reformas tributarias deben alinearse con los principios de capacidad contributiva, progresividad, equidad tributaria, y no confiscatoriedad, garantizando así un sistema fiscal justo y efectivo.
- Hasta el año 2021, el cálculo del Impuesto a la Renta respetaba la capacidad contributiva del asalariado al considerar tanto sus ingresos como sus gastos, lo que permitía determinar de manera justa su renta imponible.
- La reforma fiscal aplicada en 2022, mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, introdujo cambios que reemplazaron la deducción de gastos personales por una rebaja, distorsionando la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.
- El nuevo esquema de tributación, basado en un porcentaje de rebaja sobre el impuesto determinado y que ya no permite la deducción de los gastos personales sobre los ingresos anuales obtenidos, no refleja con precisión la renta real del contribuyente y

contraviene principios como la no confiscatoriedad, al imponer cargas fiscales excesivas.

- Aunque la Corte Constitucional validó la reforma legislativa argumentando que la progresividad se mantiene, su decisión desde la perspectiva analizada en este trabajo, es cuestionable, pues, no abordó adecuadamente las limitaciones que afectan la equidad tributaria y los principios constitucionales en la aplicación de este nuevo sistema.
- La reforma fiscal de 2023, a través de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, alivió la carga tributaria impuesta en años anteriores, reflejando la conciencia del gobierno sobre el impacto negativo que sufrió el contribuyente.
- Aunque no se restauró completamente el diseño del Impuesto a la Renta de 2020, la reforma de 2023 incorporó consideraciones sobre las cargas familiares, mejorando la alineación con los principios de equidad, transparencia, progresividad y capacidad contributiva.

RECOMENDACIONES

El derecho está en constante cambio y evolución, no es palpable estandarizarlo o pensar que hay una fórmula para catalogar casos de una misma materia, siempre surgen problemáticas o nuevos temas de debate para indagar en la correcta aplicación de los alineamientos y principios bases que se deben seguir. Partiendo del tema abordado, la hipótesis y los argumentos que fundamentaron este trabajo, se pueden recoger las siguientes recomendaciones:

- Fomentar el análisis exhaustivo por parte de las autoridades competentes ante crisis económicas para implementar medidas y soluciones que más allá de la recaudación tributaria, fomentando el desarrollo, la inversión y el ahorro, sin perjudicar al contribuyente.
- Regresar al esquema anterior donde se reconocen la deducibilidad de los gastos personales, como parte de las soluciones concretas para reconocer la verdadera renta del contribuyente y evitar la vulneración al principio de capacidad contributiva.
- Promover la transparencia fiscal donde el contribuyente colabore como parte de su deber ciudadano con la administración pública y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que, el SRI, en ejercicio de sus funciones de control, verifique que las empresas más grandes y rentables efectivamente pagan la cantidad de impuesto que les corresponde, siendo este mecanismo transparente y normativamente establecido mediante la rendición de cuentas.
- Fortalecer el tema tributario en materia constitucional, además de revisiones de forma, para el entendimiento de los impuestos, su diseño, recaudación y su estructura, sin dejar de lado los principios constitucionales que los regulan.
- Proponer una reforma a la normativa del Código Tributario, enfocada en el poder sancionador, que no es igual al poder sancionatorio, donde la sociedad civil podrá

proponerla, siendo la vía idónea para mitigar la desproporcionalidad de las sanciones y el poder de sanción tributaria asignada al Estado.

- Como recomendación final, se sugiere evaluar críticamente las leyes aprobadas y publicadas, asegurando que no solo cumplan con su propósito específico, sino que también se alineen con los principios establecidos en la Constitución, particularmente en lo que respecta al principio de capacidad contributiva y de equidad..

Bibliografía

- Armijos González, P. O. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. Foro: Revista De Derecho, (36), 149–168.
<https://doi.org/10.32719/26312484.2021.36.8>
- Asamblea Constituyente. (2008). Constitución de la República del Ecuador. 20 octubre 2008, Ecuador.
- Calle Oleas, R. B., Malla Alvarado, F. Y., Lalangui Lima, M. S., & Guamán González, F. G. (2017). EL IMPUESTO A LA RENTA Y SU EVOLUCIÓN EN LOS ÚLTIMOS AÑOS EN ECUADOR. Revista ARJÉ, 11(21), 155–163.
- Delgado García, G. (2010). Conceptos y metodología de la investigación histórica. Revista Cubana de Salud Pública, 36(1), 9–18.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. CASO No. 0097-15-IN. SENTENCIA No. 036-16-SIN-CC, 8 de junio de 2016.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. CASO No. 110-21-IN y acumulados, SENTENCIA No. 110-21-IN/22 y acumulados, 28 de octubre de 2022.
- Ecuador. (2004). Ley de Régimen Tributario Interno. LORTI. Registro Oficial 46., 17 de Noviembre de 2004.
<https://vlex.ec/vid/codificacion-26-ley-organica-671648277>
- Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. CRE. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
<https://vlex.ec/vid/constitucion-republica-ecuador-631446215>
- Ecuador. (2010). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. RLRTI.
<https://vlex.ec/vid/reglamento-aplicacion-ley-regimen-940455078>
- Jaramillo, J. V. T., & Simone Lasso, C. A. (2014). Manual de derecho tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal, Ley n.º Registro Oficial Suplemento 587 (2021) (Ecuador). <https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/12/Ley-Organica-para-el-Desarrollo-Economico-y-Sostenibilidad-Fiscal-tras-la-Pandemia-Covid-19.pdf>

Ley Orgánica Para El Fortalecimiento De La Economía Familiar, Suplemento del Registro Oficial No. 335

(2023)

(Ecuador).

file:///C:/Users/Personal/Downloads/Ley_Organica_Fortalecimiento_Econ_Familiar_20_jun_2023.pdf

Macías-Collahuazo, E. X., Cando-Zumba, A. del R., & Taco-Hernández, N. M. (2019). Sistema tributario ecuatoriano desde el Estado del Buen Vivir. Polo de Capacitación, Investigación Y Publicación (POCAIP), 4(1), 294–304. <https://doi.org/10.23857/fipcaec.v4i1 ESPECIAL.114>

Mejía Flores, O. G., Pino Jordán, R., & Parrales Choez, C. G. (2019). Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico. Revista Venezolana de Gerencia, 24(88), 1147–1165.

Moscoso Almachi , I. S., & Silva Barrera, E. P. (2023). El Principio de Progresividad y la Tarifa Única del Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador. Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar, 7(4), 5377-5397. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i4.7354

Ojeda Chamba, J. L., & Tovar Jácome, S. J. (2023). El principio de equidad fiscal como garantía de los derechos de los ciudadanos ecuatorianos contribuyentes. <https://repositorio.uta.edu.ec/jspui/handle/123456789/38177>

Olarte B, S. (2020). El anticipo del impuesto a la renta. Señales de un tributo encubierto. Universidad Andina Simón Bolívar.

Ordóñez Santacruz, P. B. (2012). “Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano” [Maestría Internacional En Derecho, Mención En Derecho Tributario inédita]. Universidad Andina Simón Bolívar.

Paladines-Gallardo, A., & Plua-Burgos, Y. (2020). ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y RENDIMIENTO EMPRESARIAL: EVIDENCIA PARA LAS MEDIANAS Y GRANDES EMPRESAS DE ECUADOR.

Paz, J. J., & Cedepa, M. (2015). HISTORIA DE LOS IMPUESTOS EN EL ECUADOR. SRI-PUCE-THE.

Ramírez, J., Cano, L., & Oliva, N. (2009). Impuesto a la Renta de Personas Naturales en Relación de Dependencia Un Análisis de Equidad y Redistribución. Centro de Estudios Fiscales.

Ramos, F. (2019). La progresividad y proporcionalidad en el impuesto a la renta en Ecuador. South American Research Journal. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7593710>

RESOLUCIÓN Nro. NAC-DGERCGC23-00000020. (2023) (Ecuador).

file:///C:/Users/Personal/Downloads/Resoluci%C3%B3n%20NAC-DGERCGC23-00000020_4S%20RO%20344%2003-VII-2023.pdf

Ruiz Cabrera, G. A. (2020). PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA CULTURA TRIBUTARIA: ASPECTOS TEÓRICOS Y PRACTICOS. Universidad Estatal Península de Santa Elena.

Sáinz de Bujanda, Fernando. (1962). Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Públicos.

Salinas Villacis, M. J. (2023). Deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: estudio de la Resolución CNJ 07-2016 (Publicación n.º T-4125) [Tesis (Maestría en Derecho Tributario), Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho]. <http://hdl.handle.net/10644/9388>.

Servicio de Rentas Internas. (2009). Fiscalidad. Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas, (3), 150.

SRI 2021: <https://www.sri.gob.ec/declaracion-impuesto-a-la-renta-2021#:~:text=mese%20de%20vencimiento,-.Los%20contribuyentes%20especiales%20presentar%20su%20declaraci%C3%B3n%20de%20Impuesto%20a%20la,d%C3%ADa%20h%C3%A1bil%20anterior%20a%20esta.&text=Resumen%20de%20gastos%20personales%20deducibles%20del%20contribuyente.,-%E2%80%A2%20Informaci%C3%B3n%20del>

SRI 2022: <https://www.sri.gob.ec/declaracion-impuesto-a-la-renta-2022>

SRI 2023: <https://www.sri.gob.ec/declaracion-impuesto-a-la-renta-2023>

Tantaleán Odar, R. M. (2016). TIPOLOGÍA DE LAS INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Derecho y Cambio Social, 1–37. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5456267>

- Troya Jaramillo, J. V. (2008). Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez. FORO, (9), 97–115.
- V, M.-R., P, M.-R., & C, P.-R. (2015). EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR 2000 – 2015. Revista Electrónica Iberoamericana, 9(1).
- Villegas, H. B. (2014). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (9a ed.). Astrea.
- Vinueza Pastrano, M. L. (2009). Evolución de/Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador en el período 1999 al 2008 (Publicación n.º T-0821) [Tesis (Maestría en Tributación), Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho]. <http://hdl.handle.net/10644/2608>.

ANEXOS:

IMPUESTO A LA RENTA PERSONAS NATURALES

AÑO 2023 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	11.722	0	0%
11.722	14.930	0	5%
14.930	19.385	160	10%
19.385	25.638	606	12%
25.638	33.738	1.356	15%
33.738	44.721	2.571	20%
44.721	59.537	4.768	25%
59.537	79.388	8.472	30%
79.388	105.580	14.427	35%
105.580	En adelante	23.594	37%

Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar publicada en el Suplemento del R.O. 335 de 20/06/2023

AÑO 2022 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	11.310,00	0	0%
11.310,01	14.410,00	0	5%
14.410,01	18.010,00	155,00	10%
18.010,01	21.630,00	515,00	12%
21.630,01	31.630,00	949,40	15%
31.630,01	41.630,00	2.449,40	20%
41.630,01	51.630,00	4.449,40	25%
51.630,01	61.630,00	6.949,40	30%
61.630,01	100.000,00	9.949,40	35%
100.000,01	en adelante	23.378,90	37%

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 publicada en el S.R.O. 587 de 29/11/2021

AÑO 2021 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	11.212,00	0	0%
11.212,00	14.285,00	0	5%
14.285,00	17.854,00	154	10%
17.854,00	21.442,00	511	12%
21.442,00	42.874,00	941	15%
42.874,00	64.297,00	4.156	20%
64.297,00	85.729,00	8.440	25%
85.729,00	114.288,00	13.798	30%
114.288,00	En adelante	22.366	35%

NAC-DGERCGC20-0000077 publicada en el S.R.O. 359 de 29/12/2020

AÑO 2020 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	11.315,00	0	0%
11.315,01	14.416,00	0	5%
14.416,01	18.018,00	155	10%
18.018,01	21.639,00	515	12%
21.639,01	43.268,00	950	15%
43.268,01	64.887,00	4.194	20%
64.887,01	86.516,00	8.518	25%
86.516,01	115.338,00	13.925	30%
115.338,01	En adelante	22.572	35%

NAC-DGERCGC19-0000063 publicada en el S.R.O. 108 de 26/12/2019