

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO

“LA PROGRESIVIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS PARA
UNA ADECUADA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA Y LA
CONFIGURACION DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL
ECUADOR”

PAUL CORREA FIGUEROA

DR. CARLOS PONTÓN

QUITO, 2017

Dr. Gonzalo Vaca Dueñas

SECRETARIO ABOGADO

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA – PUCE

Presente.-

De mis consideraciones:

En atención a su oficio No. 035-SJG-2017, mediante el cual me designa profesor informante de la disertación de abogacía titulada "La progresividad en los impuestos directos para una adecuada distribución de la economía y la configuración de justicia distributiva en el Ecuador", preparada por el Sr. Paúl Correa Figueroa, me permito informar lo siguiente:

Se trata de un interesante trabajo de investigación de carácter propositivo, que parte de un sólido análisis sobre los principios integradores de la justicia tributaria con importantes bases doctrinarias, en base a las cuales se aporta una visión clara sobre su trascendencia. Continúa la fase de contextualización con un estudio sobre la naturaleza de los impuestos directos e indirectos, y de los impuestos progresivos y regresivos, también muy sustentado, lo cual revela una investigación seria, conocimientos y comprensión de la materia.

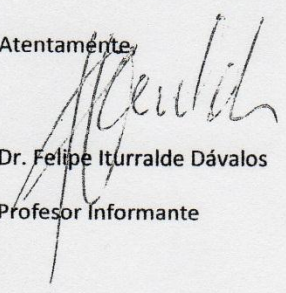
Sobre esas bases el trabajo se centra en los impuestos a la renta e IVA, su naturaleza jurídica e importancia económica. Este componente también está bien desarrollado en cuanto a los elementos y estructura de los tributos. Sin embargo preocupa que poco se diga del hecho de que convivan dos sistemas de cuantificación diferentes dentro del impuesto a la renta, uno progresivo y otro proporcional, que se aplican para personas naturales y jurídicas respectivamente. A pesar del título del estudio, y de las normas constitucionales tendientes a la progresividad, parecería que en realidad el componente proporcional es mucho más importante por su recaudación.

La parte propositiva busca mecanismos de progresividad en el IVA, dejando de lado el hecho que sería más fácil aplicar progresividad en el impuesto a la renta de sociedades.

La bibliografía utilizada es muy completa y sólida.

Calificación asignada 9/10 (nueve sobre diez).

Atentamente,


Dr. Felipe Iturralde Dávalos

Profesor Informante

Roberto Robles

19 JUN 2017

*Nota: Por favor agregar al cuerpo
de la carta del estudiante. F. J. V.
K.C.V.
16/06/2017*

Quito, a 14 de junio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

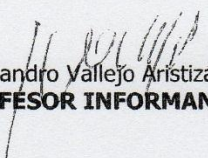
Con relación a su atento oficio No. 034-SJG-2017 de 5 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación de Abogacía intitulada "**LA PROGRESIVIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS PARA UNA ADECUADA DISTRIBUCIÓN DE LA ECONOMIA Y LA CONFIGURACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN ECUADOR**", elaborada por el señor **PAUL CORREA FIGUEROA**, previo a la obtención del título de abogado, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación analiza un tema relativamente novedoso como es la progresividad en impuestos indirectos como el IVA, y un tema más recurrente como la progresividad del impuesto a la renta, siguiendo el mandato constitucional previsto en el Art. 300 De la Constitución de la República. La propuesta investigativa, incluye algunos aspectos novedosos, aunque no les da suficiente profundidad, lo que resta en alguna medida al resultado de la tesis.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, y no analiza aspectos tan importantes como el del crédito tributario en el IVA, pese a lo cual se alcanza a cumplir con los requisitos suficientes para la aprobación de la misma.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Paul Correa Figueroa

DEDICATORIA

A mi querida madre, quien ha estado conmigo en todo momento y me ha sabido brindar sus consejos, su cariño y comprensión en los momentos más difíciles de mi vida; a quien le agradezco por todos los esfuerzos realizados a pesar de los problemas que ha enfrentado encontrándose sola, siempre para salir adelante por sus hijos y por ello espero que pueda encontrar en mí siempre un respaldo.

A mi padre, quien con su rectitud y disciplina me ha servido de ejemplo, y me ha demostrado con sus actos de vida lo que uno se puede conseguir con trabajo duro, con esfuerzo y sin excusas por el bien de uno mismo; gracias por ser una guía y un respaldo en este camino que, aunque ha sido quizás un poco más largo en mi caso, yo seguiré levantándome y avanzando.

De manera especial a mi querida abuelita, quien a pesar de los años vida que lleva sobre sus espaldas, siempre ha estado presta para apoyar a sus hijos y nietos, siempre dispuesta a dar sin recibir nada a cambio; le agradezco infinitamente por su apoyo, su preocupación y su amor, que me ha servido como motivación para llegar a ser un profesional en agradecimiento a todos sus esfuerzos, aunque aún ello sea todavía muy poco en comparación con lo que me ha brindado.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, que me ayuda a levantarme de todas mis caídas para seguir adelante.

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador y a la Facultad de Jurisprudencia, por la oportunidad de formar parte de la que considero la mejor escuela de Derecho del país.

A mi tutor, el estimado Dr. Carlos Pontón por toda la ayuda brindada, paciencia, elocuencia y por ser la guía de mi trabajo con su vasto conocimiento de la materia.

A mis lectores, el Dr. Sandro Vallejo y el Dr. Felipe Iturralde, quienes han nutrido mi trabajo con su análisis, y a mis conocimientos en las aulas.

A mi amiga, estimada Dra. Anita Romero, quien me ha dado ánimo cuando estuve desmotivado y continuamente me presionó tanto con aquella frase: “Y la tesis”.

ABSTRACT

Progressive tax is a tool which can obtain a better redistribution of wealth, is mainly present in taxes of a direct nature; because of their characteristics indirect taxes are not in principle compatible with that tool. The constitution of the republic of Ecuador provides that the direct and progressive taxes must or should have priority, that is why the application of progressivity was analyzed whether it is to a greater or lesser extent in the two taxes that generate a higher tax collection at national level, it means or in other words the value added tax and the income tax. However the present work has considered the possibility of making progressive in its entirety the indirect tax per excellence, (VAT). For that reason it has been taken into account the tax collection importance and the level of reach in terms of the taxpayers, because it is the tax that generates the most revenue to the tax authorities, in addition, it is a tax that reaches all segments of the population, in order to obtain more equitable and fair tax system in Ecuador.

RESUMEN

La progresividad en los impuestos es una herramienta por medio de la cual se puede obtener una mejor redistribución de la riqueza, la cual se encuentra presente principalmente en los impuestos de naturaleza directa, ya que por sus características los impuestos indirectos en principio no son compatibles con dicha herramienta. En la Constitución de la República del Ecuador, se dispone que los impuestos progresivos y directos han de tener prioridad, por ello se analizó la aplicación de la progresividad, ya sea en mayor o menor medida, en los dos impuestos que generan una recaudación tributaria superior a nivel nacional, es decir, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta. Sin embargo, en el presente trabajo se ha planteado la posibilidad de hacer progresivo en su totalidad al impuesto indirecto por excelencia, el (IVA). Para lo dicho, se ha tomado en cuenta tanto su importancia recaudatoria, como su nivel de alcance en cuanto a sus contribuyentes, puesto que es el impuesto que más ingresos le genera al fisco y además que es un impuesto que alcanza a todos los segmentos de la población, todo ello con el objetivo de obtener un sistema tributario más justo y equitativo en el Ecuador.

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	10
-------------------	----

CAPÍTULO I

LA JUSTICIA TRIBUTARIA.....	11
-----------------------------	----

1.1. Principios Integradores de la Justicia Tributaria

1.1.1. Igualdad y Equidad.....	13
1.1.2. Generalidad.....	17
1.1.3. Capacidad Contributiva.....	20
1.1.4. No Confiscatoriedad.....	25
1.1.5. Progresividad.....	28

1.2. El Impuesto.....

1.2.1. Impuestos Directos e Indirectos.....	34
1.2.2. Impuestos Progresivos y Regresivos.....	35

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS DE MAYOR RECAUDACIÓN EL ECUADOR

2.1. Impuesto a la Renta:

2.1.1. Naturaleza y Características Generales.....	37
2.1.2. Sobre el Concepto de Renta.....	38
2.1.3. Hecho Generador.....	40
2.1.4. Sujeto Activo y Pasivo.....	41
2.1.5. Base Imponible y Tarifa.....	42
2.1.6. Sobre la Recaudación Tributaria y Aplicación de Justicia en el Impuesto a la Renta.....	44

2.2 Impuesto al Valor Agregado

2.2.1. Naturaleza y Características Generales.....	46
2.2.2. Objeto.....	47
2.2.3. Sobre el Concepto de Transferencia.....	48
2.2.4. Hecho Generador.....	48
2.2.5. Sujeto Activo y Pasivo.....	49
2.2.6. Base Imponible.....	50
2.2.7. La Tarifa 0%.....	51
2.2.8. La Devolución en el IVA.....	55
2.2.9. Sobre la Recaudación tributaria y la Aplicación de Justicia en el IVA.....	55

CAPÍTULO III

BREVE ANÁLISIS DE POSIBLES ALTERNATIVAS PARA CONFIGURAR UNA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA MÁS PROGRESIVA Y JUSTA EN EL ECUADOR

3.1. Tarifas progresivas en el IVA.....	59
<i>3.1.1. Según el Bien o Servicio.....</i>	<i>59</i>
<i>3.1.2. Según la Región o Territorio.....</i>	<i>63</i>
<i>3.1.3. Identificación Biométrica.....</i>	<i>64</i>
3.2. Devolución progresiva del IVA.....	66
CONCLUSIONES.....	67
BIBLIOGRAFIA.....	70

INTRODUCCIÓN

En el Ecuador, la creación de impuestos se ha incrementado en gran medida, sobre todo en el último gobierno que ha estado en el poder por alrededor de una década, de forma que hoy existen más tributos que en ningún otro gobierno precedente y por tanto la recaudación tributaria también hoy es mucho mayor, al punto que los ingresos generados por los tributos superó ya hace varios años al generado por la venta de petróleo, la cual durante décadas fue la principal fuente de ingresos del país.

Aquellos cambios económicos tributarios, afectan o influyen en la economía de todos los contribuyentes de cada uno de los estratos sociales tanto a unos como a otros, pero en mayor o menor medida de acuerdo a su determinada situación. Es por tal razón, primordial el cumplimiento de los principios que rigen la materia tributaria por parte de sus normas, principios que conllevan una igualdad real entre los contribuyentes, y promueven una mejor redistribución de la riqueza por medio de la recaudación tributaria.

En el presente trabajo de investigación tomado por objetivo analizar en el régimen tributario ecuatoriano, la aplicación de varios principios relacionados con la justicia tributaria y de esa forma, poder establecer si efectivamente aquella se ha configurado en nuestra normativa tributaria, de manera principal el principio de progresividad consagrado en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, herramienta mediante la cual se puede obtener una adecuada redistribución de la riqueza haciendo uso de la recaudación tributaria del país.

Se analizará la aplicación del principio de progresividad y justicia tributaria en los impuestos que generan mayor recaudación en el país, con el objetivo de averiguar si nuestra normativa tributaria efectivamente propende a que exista una recaudación más equitativa e igualitaria entre todos los contribuyentes. En ese sentido se ha tomado como referencia dos impuestos que son primordiales en nuestro sistema tributario, puesto que conforman sus pilares, tanto de naturaleza directa el Impuesto a la Renta, como de naturaleza indirecta el IVA.

También se analizará de qué forma o con que métodos se podría conseguir que el sistema tributario del Ecuador, propenda a generar una recaudación más justa o equitativa, tomando en cuenta la relación que existe entre el principio de progresividad con el de equidad, así como el resto de principios que ayudan a que se configure una verdadera justicia tributaria.

CAPÍTULO I

LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El conceptualizar o definir a la palabra justicia siempre ha constituido una tarea bastante compleja, desde la antigüedad se la ha entendido como el “*dar a cada quien lo que le corresponde*”, en este sentido podemos citar a Guillermo Cabanellas (1981), quien define a la justicia como; “*Supremo ideal que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo, según el pensamiento y casi las palabras de Justiniano: "Constans et perpetua voluntas jus suuin cuique tribuendi".*” (p.33).

De igual forma, el diccionario de la Real Academia de la Lengua española define a la justicia como un “*Principio moral que lleva a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece*”, y además como “*Derecho, razón, equidad*”. Sin embargo, la noción clásica no puede ser suficiente puesto que de aquella definición pueden surgir varias interrogantes como ¿Quién establece o decide lo que le corresponde a cada persona? y, más importante aún, si aquello que le corresponde a determinada persona es lo justo.

Al respecto el profesor Luis Carballo Balvanera (1989), citando Hans Kelsen señala;

Esta idea aceptada por el hombre a través de los siglos, supone una relación de pertenencia o posesión de algo como propio, de tal manera que la acción de dar sólo es un acto de cumplimiento a un deber jurídico o moral establecido por un orden normativo determinado.
(p. 110).

Por otro lado, al intentar abordar una adecuada definición de justicia nos enfrentamos además a un terreno demasiado amplio, puesto que “justicia” puede abarcar diferentes temas a los cuales dicha palabra se adapta de una u otra forma, variando así su significado de un tema a otro. Lo dicho se puede apreciar al momento de diferenciar entre justicia legal, la cual busca que una norma se aplique de forma general a una determinada sociedad a todos sus integrantes por igual, la cual se puede identificar con el principio de igualdad. Por otro lado tenemos a la justicia social, la cual procura que la norma se aplique a cada individuo de manera equitativa, lo cual no siempre constituirá una aplicación igualitaria de la norma, sino que puede variar en un caso particular, a la cual se la puede identificar con el principio de equidad.

Así también lo considera Mathias Lenning (2012), cuando se refiere a los diferentes conceptos que puede adquirir la justicia; *“La justicia, más que un concepto absoluto, es un conjunto de ideas que varían según el contexto y las circunstancias que se estudian”* (p. 24).

Al referirnos de manera específica al Derecho Tributario, como una rama más de la Ciencia del Derecho, goza de independencia, tanto normativa como doctrinaria y por supuesto dogmática, ya que dicha rama del Derecho tiene sus propios e independientes principios que lo enmarcan y direccionan. Dichos principios se encuentran precautelando derechos de los contribuyentes, los cuales por medio del ejercicio fiscal pueden ser vulnerados y a su vez estos principios se dividen en dos categorías, aquellos de naturaleza formal como el principio de legalidad y por otro lado los de naturaleza material. En la segunda categoría enunciada, se encuentran los principios que fundamentan o motivan la creación de una carga tributaria y sobre todo limitan el ejercicio de la potestad tributaria.

El principio de justicia tributaria, para algunos autores se trata más bien de un conjunto de principios, conocidos como principios materiales, la cual se configura cuando se aplica en conjunto y armonía cada uno de los principios que la integran, consiguiendo así que un determinado sistema tributario sea más justo.

En ese sentido, Álvaro Rodríguez Bereijo (1996) señala;

Los principios constitucionales en materia tributaria más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones. (p. 130).

En la misma línea de pensamiento se pronuncia Fernando Serrano Antón (2007) cuando dice;

El principio de justicia tributaria no es un medio (como puede ser la capacidad económica) sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales... (p. 166).

En el caso del Ecuador dichos principios se encuentran consagrados en el artículo 300 de nuestra Constitución; (generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria) y, en el artículo 5 del Código Tributario ecuatoriano; (legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad).

Es importante señalar que en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, también se establece una priorización de los impuestos progresivos y directos y, el inciso

segundo de dicho artículo determina lo siguiente; “*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*” (C.R.E. 2008). Aquella priorización de impuestos progresivos y directos por parte del constituyente demuestra su voluntad de que la recaudación tributaria sea más equitativa, sin embargo, aquí surge una interrogante ¿será aquello suficiente para que la recaudación tributaria sea más justa y exista una efectiva redistribución?

A continuación se desarrollaran algunos de los principios que rigen a nuestro sistema tributario y otros que, a pesar de no encontrarse establecidos de forma expresa en nuestro ordenamiento jurídico, tienen una relevancia primordial en la configuración del denominado principio de justicia tributaria, para tener una comprensión más cercana de lo que implica su configuración en la recaudación tributaria de nuestro país.

1.1. Principios Integradores de la Justicia Tributaria

1.1.1. Igualdad y Equidad

El principio de igualdad en materia tributaria no se encuentra incluido en el artículo 300 de nuestra Constitución, únicamente se habla del “*Derecho a la igualdad formal, material y no discriminación*” en el artículo 66 en la parte referente a los derechos de libertad, mas no se hace una referencia específica de nuestra materia. Por otro lado, si lo encontramos en el artículo 5 del Código Tributario vigente, en el caso del principio de equidad si se encuentra en el artículo 300 de la Constitución dentro de los principios de la tributación y, de forma contraria al principio de igualdad, el principio de equidad no está presente en el artículo 5 de nuestro Código Tributario.

El principio de igualdad persigue acabar con las situaciones de desigualdad subjetivas o discriminatorias, lo que implica un mismo trato para todas las personas, siendo iguales ante la constitución y la ley, con los mismos derechos y obligaciones sin que exista ningún tipo de discriminación. Aquello se aplica a la norma tributaria al grabar a todos los individuos por igual, es decir sin que se apliquen cargas tributarias en razón de algún tipo de

discriminación, o de igual manera sin que existan privilegios por cualquier situación subjetiva o discriminatoria, ya sea por pensamiento, raza, ideología o preferencia sexual, etc.

Víctor Uckmar (2002), sostiene que la igualdad ante las cargas tributarias excluye privilegios de clase, raza o religión, etc, para que los contribuyentes se encuentren en igualdad de condiciones frente al régimen impositivo y además señala que la contribución debe ser realizada en igual medida por los obligados, en función de su capacidad contributiva.

Jaime Ross, (2009); citando al prof Valdés Costa hace una aseveración similar diferenciando entre estos dos alcances del principio de igualdad de la siguiente manera;

a) que a la persona humana como tal, debe dársele igual tratamiento tributario, siendo inadmisibles establecer diferencias fundadas en sus condiciones físicas y morales, y

b) que la carga tributaria debe corresponder a la capacidad contributiva, es decir, a las posibilidades económicas de los individuos apreciadas a través de sus respectivas situaciones personales en la sociedad. (p.139).

En este sentido, la igualdad no es meramente numérica, sino que se trata más bien de una igualdad de condiciones, tanto de su condición de persona así como también de su condición como contribuyente, puesto que no todas las personas se encuentran en una misma situación económica y por ello la imposición debe ser acorde a su capacidad contributiva, esto implica que la carga tributaria debe ser igual solo entre las personas que se encuentren en una situación económica análoga y diferente para las que no.

De igual forma, en la XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (2000) se toma en cuenta tanto aquella igualdad “genérica” de trato igualitario entre todas personas sin discriminación, así como también a la igualdad en base a la capacidad contributiva de cada persona cuando se recomienda;

7. La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigualdad impuesto a quien la posea desigual.

7.1. Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto por su ponderación, como su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatorios, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados.

De otra manera, si se toma como base solamente una igualdad meramente formal (igualdad entre personas) pero, sin tener en cuenta la capacidad contributiva se estaría provocando un efecto contrario al principio de igualdad, generando que más bien exista desigualdad, puesto que una persona con una mejor capacidad de pago contribuiría la misma cantidad que una persona que no la posea, como ocurre en los impuestos que son indirectos.

Sin embargo para Joan Williams, (1999), incluso aquella carga tributaria “*igual entre los iguales y desigual para los desiguales*” es insuficiente, puesto que considera que se deben tomar en cuenta también ciertas realidades o situaciones especiales o particulares, ya que pueden existir ocasiones en las cuales los criterios tomados para reflejar la capacidad contributiva de un individuo, no siempre pueden expresar una realidad, es decir, pueden expresar una capacidad contributiva que no sea real, como ocurre con ciertas presunciones contenidas en las normas tributarias.

Se puede decir entonces que, debido a aquella desigualdad natural existente entre las personas, el principio de igualdad en realidad no excluye a todo tipo de trato desigual, sino únicamente cuando ese tratamiento desigual resulta discriminatorio, subjetivo o infundado, así lo considera también Danos Ordoñez, (1994), quien señala;

el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable. (p.138).

Por otro lado, tenemos al principio de equidad tributaria o como lo llaman algunos autores, “principio de justicia tributaria”, el mismo Aristóteles, citado por José Terán, (2014) dice; “*lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún.*” (p. 177). Por su parte Patiño Ledesma, (2011) dice; “*la equidad debe ser el eje de la gestión dentro del sistema tributario, como aplicación de justicia distributiva, de la cual derivan los demás principios*”. (p. 21). De igual manera, según el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, (1997) equidad proviene; “*del latín aequitas, igualdad, la equidad implica la idea de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio, y se adapta a su naturaleza íntima*”. (p.491).

En este sentido, el principio de equidad implica que el contribuyente realice una aportación “justa” y, para establecer lo que se entiende como una aportación justa, debe tomarse en cuenta el beneficio que se obtiene, así como sacrificio del contribuyente en base a su capacidad contributiva, evitando así cargas desmesuradas o beneficios exagerados, con el objetivo de que se configure una igualdad real en la desigualdad económica natural de los individuos en la sociedad. Así lo considera Hector Villegas, (2001), para quien una imposición es justa y razonable cuando “*cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva...*” (p. 197).

Para que una carga tributaria que se realice de forma equitativa conforme a la capacidad contributiva, se debe tomar en consideración dos puntos de vista; uno vertical y otro horizontal, según la Corte Constitucional de Colombia, (2001);

La primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, lo cuales deben contribuir de manera equivalente, y la segunda, se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica. (p. 634).

Conforme a lo considerado por la Corte Constitucional de Colombia, para que un tributo sea equitativo no basta solo con imponer un tributo igual entre las personas de acuerdo a su capacidad contributiva, sino que además, aquellos que gozan de una mejor situación económica deben soportar una mayor carga fiscal, esto último, haciendo referencia al principio de progresividad tributaria, con lo cual se busca una mayor igualdad en cuanto al sacrificio que realiza una persona para cumplir con la obligación tributaria.

De acuerdo a lo que se ha visto sobre estos dos principios, el de igualdad y equidad tributaria, pueden ser considerados como iguales y es lo correcto, así lo considera por ejemplo el Prof. Álvaro Mejía Salazar para quien el principio de equidad no es otra cosa que el mismo principio de igualdad, incluso en el significado de la palabra equidad que, como se señaló anteriormente proviene del latín *aequitas* que significa igualdad o sin desigualdades.

En el mismo sentido, se debe señalar que tanto el principio equidad como el de igualdad poseen dos alcances, los cuales también guardan similitud. Como anteriormente se había señalado, el principio de igualdad tiene dos alcances, el primero en cuanto a la eliminación de cualquier tipo de discriminación o trato desigual subjetivo o injustificado entre personas, ya sea por motivos de raza, creencia, nacionalidad, preferencia, etc, al cual se lo puede relacionar con la denominada “equidad horizontal”. Mientras el segundo, en cuanto a que la imposición debe corresponder a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la contribución, siendo igual para quienes se encuentran en una misma situación económica y desigual para los que no, distribuyendo así las cargas de forma que no se generen imposiciones excesivas o beneficios exagerados, al cual se lo puede relacionar en cambio con la denominada “equidad vertical”.

Al respecto podemos citar al Dr. José Terán (2014), quien al referirse a la equidad horizontal y vertical dice lo siguiente;

La equidad horizontal, se refiere a que quienes están en situaciones objetivas similares reciban un tratamiento similar, es decir, evitando cualquier tipo de discriminación por razón

de raza, sexo, edad, etc. La equidad vertical, por su parte, se refiere a que quien se encuentra en mejores condiciones pague más que quien está en condiciones inferiores. (p.181).

Así por último, se puede decir que la igualdad contenida en el artículo 66 de nuestra Constitución del Ecuador, hace referencia a la eliminación de desigualdades entre personas en cuanto a derechos y obligaciones, para protegerlas frente a cualquier trato discriminatorio ya sea por razones de sexo, origen, raza, nacionalidad, religión, etc, es en un sentido más general. Mientras que el principio de equidad contenido en el artículo 300 del mismo cuerpo normativo, se refiere de forma más específica a la materia tributaria, relacionada directamente a la capacidad contributiva de los obligados.

1.1.2. Generalidad

El principio de Generalidad tiene por objetivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los contribuyentes, sin que exista ningún tipo de contemplaciones especiales, es decir que busca eliminar desigualdades en lo referente al pago de las obligaciones fiscales, por tanto se puede decir que el principio de generalidad busca garantizar el cumplimiento de otro principio, el de igualdad, ya que en un principio, todos los contribuyentes debemos ser iguales ante la norma tributaria.

En este sentido, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre establece en su Artículo XXXVI que; *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”* (Novena Conferencia Internacional Americana, 1948). En el artículo transcrito debemos tomar en cuenta que al referirse a *“Toda persona”*, no se hace ninguna diferenciación, por lo tanto su alcance llega tanto a personas naturales como jurídicas, sean nacionales o extranjeras, es decir que la imposición es para todos.

En nuestro ordenamiento jurídico, de forma contraria a lo que sucede con otros principios que han sido abordados en el presente trabajo, el de Generalidad si se encuentra reconocido de forma expresa tanto por el artículo 300 de la Constitución, en el cual el principio de generalidad es el primero en ser mencionado;

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

Así también lo encontramos establecido de forma expresa en el artículo 5 del Código Tributario; *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”*.

Precisamente lo que el principio de generalidad busca es que la norma tributaria sea lo más abstracta, general y amplia posible, sin que en ella se hagan alusiones particulares de ningún tipo en cuanto a los sujetos obligados. Sin embargo lo dicho no significa que la norma sea ambigua, sino todo lo contrario, debe ser además clara y concreta respecto a la obligación tributaria contenida en dicha norma.

Al respecto José, Montero Traibel. (1985) considera;

el principio de generalidad implica que se imponga una carga tributaria a toda una categoría de personas o bienes que han quedado comprendidas en la definición del hecho generador, y no únicamente a una parte de ellas. (p.27).

Por su parte Patiño Ledesma, Rodrigo (2004) señala *“bajo este principio las leyes tributarias deben regir de forma impersonal para todos los miembros de una comunidad sin consideración a su condición o calidad”* (p.27).

Sin embargo, aquello no quiere decir que el principio de generalidad sea contrario a todo tipo de diferenciaciones que se hagan dentro de la norma tributaria al respecto de los contribuyentes, sino únicamente de aquellas que carezcan de una fundamentación tributaria suficiente y coherente con el resto de principios y derechos.

De esta forma podemos encontrar situaciones en las cuales se puede imponer una carga tributaria mayor o menor a los obligados de determinado tributo en función de su capacidad contributiva e incluso se puede eximir del cumplimiento de una obligación tributaria a los contribuyentes por consideraciones que pueden ser de carácter económico o de orden social.

Al respecto el mismo autor Rodrigo, Patiño Ledesma. (2011) indica;

Las exenciones son consideraciones especiales de carácter público y no privilegios que atenten a este principio, por cuanto el hecho imponible debe afectar en igual medida en relación a la capacidad (p.16).

En este sentido, si tomamos en cuenta lo señalado por Ledesma, para que las exenciones no afecten, o sean contradictorias al principio de generalidad, estas deben estar debidamente justificadas, guardando concordancia con otros principios como el de capacidad contributiva e igualdad tributaria. Así, tanto las dispensas como también las diferenciaciones en cuanto a la carga tributaria, realizadas para beneficio de ciertos contribuyentes busca la configuración de una mayor igualdad en cuanto a la capacidad económica de los contribuyentes y, de este

modo evitar situaciones que puedan configurar privilegios que sean injustos para la sociedad en general.

Por lo tanto las exenciones pueden tener lugar cuando beneficie al desarrollo económico del Estado, buscando una justicia social efectiva y no únicamente el beneficio de un individuo o grupo en particular, ni tampoco sin tomar en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes a quienes se aplique dichas exenciones, puesto que con ello se puede contribuir más bien a que la brecha de desigualdad sea más grande.

Vallejo Aristizábal, Sandro. (2009) considera que el principio de generalidad tributaria tiene un efecto positivo, el cual implica que todos contribuyan al pago del tributo y por otro lado un efecto negativo, en cuanto a que nadie puede estar exceptuado del pago de la obligación tributaria. Las exenciones deben darse únicamente en casos de interés público, sean estos de carácter social o económico y no por circunstancias individuales (p.37).

De esta forma, el cumplimiento de las obligaciones tributarias no deben encontrarse dirigidas por cuestiones singulares de forma individual, y por otra parte las exenciones de igual manera no pueden estar dirigidas para un beneficio particular, ya que tanto lo primero como lo segundo constituiría un tratamiento discriminatorio e inconstitucional frente al principio de igualdad, es por lo dicho que tanto el principio de generalidad como el de igualdad van estrechamente juntos.

Según Martin Queralt, J. (2000);

el principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica... vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias. (p. 108).

El principio de generalidad no es absoluto, puesto que existe como se ha dicho anteriormente las exenciones, sin embargo lo que se debe buscar con aquellas es precisamente que exista igualdad, por ello es que deben estar guiadas, enmarcadas por la capacidad contributiva de las personas. Solo en dichas circunstancias se podrá alcanzar una verdadera igualdad al evitar el pago de tributo a un sector vulnerable de la población, un ejemplo en el Ecuador de un intento por alcanzar dicha igualdad es cuando se grava con tarifa cero a los productos de primera necesidad, sin embargo aquello aún sufre de varias falencias que ocasionan el beneficio muchas veces del sector económicamente fuerte, lo cual será tratado más adelante en el presente trabajo.

En este sentido se pronuncian Córdón Ezquerro y Gutiérrez Franco, (1996) quienes consideran que; *“el principio de generalidad está estrechamente vinculado al de igualdad, puesto que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta indispensable que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica”*. (p. 141).

1.1.3. Capacidad Contributiva.-

El diccionario de la Real Academia de la lengua Española. (2014), define a la capacidad como *“la aptitud de una persona para obrar”* y jurídicamente hablando define a la capacidad como *“la aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones”*.

En el caso de la tributación, la capacidad no se encuentra necesariamente relacionada a aquella capacidad jurídica que se adquiere con la mayoría de edad, la cual según nuestro Código Civil inicia al cumplir los 18 años de edad, mientras en otros países esta inicia a los 21 años de edad. Sin embargo en materia tributaria basta con la configuración de los presupuestos del hecho tributario para ser sujeto de la obligación.

Por otra parte en cuanto a la palabra contribución la misma Real Academia. (2014), la define como aquella *“cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente para las cargas del Estado”*. En este sentido, si se toman ambas definiciones, se puede ver que la capacidad contributiva es aquella aptitud para pagar las cargas impuestas por el Estado y, puesto que no es la misma capacidad jurídica en sentido general, es posible que exista una persona con capacidad legal o jurídica pero que no posea capacidad contributiva y por tanto no estar obligado a pagar una tributación, o de forma inversa una persona que aún no posea capacidad jurídica pero que si posea capacidad contributiva y por tanto estar obligado a tributar, todo ello dependiendo del tipo de tributo y de su origen.

La Capacidad Contributiva se ve reflejada al mundo o es exteriorizada a través de las manifestaciones de riqueza, dichas manifestaciones pueden ser de tres tipos; la renta, el consumo y el patrimonio. Alejandro, Menéndez Moreno. (2002), sostiene que; *“de las tres manifestaciones de riqueza, la doctrina considera mayoritariamente que el índice más significativo es la renta y en menor medida son el patrimonio y el consumo”*. (p. 81).

Dichas manifestaciones de riqueza, le sirven a la administración tributaria como indicativos o directrices para aplicar una carga tributaria en mayor o menor proporción, no pudiendo ser

de otra manera, ya que cualquier otro indicativo que no sea aquello manifestado por la capacidad económica de una persona afectaría al principio de igualdad y equidad, puesto que si se tomara como referente algún otro tipo de clasificación que no sea exclusivamente económico acarrearía un trato discriminatorio e injustificable.

Según el tipo de manifestación el legislador puede obtener índices directos como es el caso de la percepción de una renta o de igual forma la titularidad del contribuyente sobre un inmueble, por otra parte, índices que pueden de manera indirecta revelar una capacidad económica susceptible de soportar cargas tributarias como ocurre con el consumo de bienes y el tráfico o circulación de riqueza, sin embargo respecto de la segunda clase de directriz por el mismo hecho de ser indirecta, considero que no siempre van a reflejar efectivamente la capacidad económica de un individuo, por ello ninguna debe ser absoluta sino en una aplicación más amplia, en armonía con el resto de principios tributarios.

Al respecto, Alberto Xavier, Pinheiro. (1974), considera lo siguiente; *“Tampoco todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables”*. (p.108).

Un ejemplo de aquella aplicación que guarda armonía con el resto de principios tributarios es lo que sucede con el principio de legalidad, ya que el principio de capacidad contributiva, le otorga cierta individualización o particularización a aquella generalidad de la normativa legal. Lo dicho para Alberto, Tarsitano. (2005), *“le otorga legitimidad sustancial a la norma tributaria”*. (p. 408).

Aquella legitimidad de la norma tributaria se configura por una parte de una (forma activa), al momento de determinar al sujeto susceptible de ser contribuyente, cuando aquella afecta o recae, efectivamente sobre un individuo que posee dicha capacidad contributiva derivada de la existencia de una capacidad económica que así lo permita, ya que una norma con generalidad absoluta terminaría afectando a aquellas personas que no cuentan con una capacidad económica suficiente para contribuir tributariamente.

Por otra parte (de una forma pasiva) al momento de determinar a los sujetos favorecidos de un beneficio tributario como una dispensa o exención, que de no estar conforme al principio de capacidad contributiva terminarían beneficiando a personas que tengan una capacidad económica suficiente para ser contribuyentes tributarios.

Spisso, Rodolfo. (1991), considera al respecto que;

la capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de contribuir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales. (p. 242).

En este sentido es interesante la diferenciación que hace el autor Alberto Tarsitano. (2005), entre una capacidad contributiva que la llama como “abstracta” que es aquella que todo individuo posee potencialmente de ser sujeto a una obligación tributaria y, otra “concreta” que se configura cuando efectivamente el individuo encaja en la norma tributaria.

De esta forma, si bien es cierto en un primer momento todos sin excepción estamos obligados a contribuir con el fisco según como lo establece el principio de generalidad ya antes abordado, es también cierto que aquella contribución debe guardar conformidad a nuestra capacidad económica para hacerlo, ya sea en mayor o en menor medida, e incluso para determinar cuándo no hacerlo. Respecto a lo último, es importante tomar en cuenta el concepto de “mínimo vital”, ya que de ello puede depender el hecho de ser susceptible o no de una obligación tributaria.

Para Arango, R. (2002), en Colombia, el mínimo vital es un principio de creación jurisprudencial puesto que no se encuentra en la Constitución ni otros cuerpos normativos, sino que se lo reconoció en la Sentencia T-426 de la Corte Constitucional. (1992), donde se señala;

Toda persona tiene derecho a un mínimo de condiciones para su seguridad material. El derecho a un mínimo vital - derecho a la subsistencia como lo denomina el peticionario- es consecuencia directa de los principios de dignidad humana y de Estado Social de Derecho que definen la organización política, social y económica justa acogida como meta por el pueblo de Colombia en su Constitución.

Por tanto, ya que una persona tiene el derecho de satisfacer sus necesidades mínimas personales y, si sus ingresos no son suficientes para ello o apenas le alcanzan únicamente para ello, no se le puede obligar a contribuir tributariamente, puesto que, aquello implicaría una violación o una obstrucción al derecho de “mínimo vital”. Es necesario por tanto tener claro cuáles son aquellas “necesidades mínimas”, por cuanto no se las puede entender de una forma relativa a cada persona, sino que son aquellas derivadas de la dignidad humana, es decir aquellas relacionadas con salud, educación y vivienda, por tanto este principio constituiría otra limitación a la aplicación de una obligación tributaria.

Por su parte Terán Suárez, José. (2014), Citando a Gabriel Ruan Santos en referencia a la capacidad contributiva dice;

conduce a dos límites indispensables, como son: a) La protección del mínimo vital; es decir, que no tribute o se grave aquellos recursos del ciudadano que se requieran para la

subsistencia; y b) que no se destruya ni agreda la fuente de producción, que no se elimine el capital productivo, sino que realmente se preserve... (p. 218,219).

En cuanto al punto “b” puesto a consideración en la cita precedente, se puede apreciar como el principio de capacidad contributiva guarda armonía además con el principio de no confiscatoriedad, ya que si bien el tributo puede que no afecte al mínimo vital de un individuo, al no guardar conformidad con la capacidad económica de la persona, si el tributo tiene un valor porcentual excesivo, puede interferir con el desarrollo de su actividad y eliminar su fuente de producción y por consiguiente su empleo.

Al respecto Mejía Salazar, Álvaro. (2012), citando a Héctor Villegas señala que;

para la estructuración de cualquier tributo no pueden seleccionarse como hechos imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. Así mismo, que en ningún caso, el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario atenta contra la propiedad confiscándola ilegalmente (p. 301).

Es por tal razón, que la capacidad contributiva constituye un criterio básico para la creación de las cargas tributarias, ya que esta al derivar de la capacidad económica del individuo configura un marco entre lo que conocemos como el “*mínimo no imponible y el máximo imponible*”. Por tal razón este principio delimita la actuación tributaria y además la direcciona, puesto que en base a la capacidad económica el impuesto puede aumentar o disminuir su valor porcentual, configurándose allí el principio de la progresividad tributaria, de esta manera se puede apreciar una vez más como este principio constituye la base para la actuación de otros principios tributarios

Para José Sarmiento, Díaz. (2004.) es en los impuestos donde el principio de capacidad contributiva se ve mejor reflejado por la naturaleza de este tributo en comparación de los otros dos tributos restantes de su respectiva clasificación entre impuestos, tasas y contribuciones. Ya que las tasas son tributos que se pagan por una contraprestación o servicio “individualizado” brindado por el Estado y algo similar ocurre con las contribuciones, a diferencia que este último tributo atiende a un beneficio colectivo. (p.154).

Al respecto de su relación con el principio de igualdad, se puede decir que en el principio de capacidad contributiva se encuentra su más clara manifestación, este principio hace que los tributos logren un alcance igualitario a los contribuyentes debido a que su base está única y exclusivamente condicionada a las capacidades económicas que pueda tener una persona,

dejando de lado cualquier otro tipo de circunstancias, estableciéndose así como un criterio conductor de justicia tributaria.

En la Constitución de la República del Ecuador, el principio de Capacidad contributiva no se encuentra establecido en el Artículo 300 del nombrado cuerpo normativo, el cual se encarga de consagrar varios de los principios que rigen al ordenamiento jurídico en materia tributaria. La omisión de un reconocimiento expreso considero que es inadecuada, puesto que no se puede alegar puesto que tampoco se encuentra reconocido en el Código Tributario y cada uno de los principios tiene su propio significado, objeto y finalidad.

Si a esa falta de reconocimiento expreso del principio de capacidad contributiva en el Artículo 300 de la Constitución, se le agrega que en el mismo se encuentra consagrado un principio llamado Suficiencia Recaudatoria, al realizar una lectura rápida de dicho artículo, se puede llegar a interpretar que el actual sistema tributario ecuatoriano se encuentra direccionado más que por la capacidad económica de sus contribuyentes, por la necesidad de que la recaudación tributaria sea suficiente para cubrir las necesidades del Estado manifestado en el gasto público.

Sin embargo de lo dicho, el autor José Vicente, Troya. (2014). Al respecto considera que si bien no se encuentra reconocido el principio de Capacidad Contributiva en el mencionado artículo 300 de la Constitución, este principio se encontraría presente cuando se establece en la parte final de dicho artículo que; *“Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”*, en razón de que los impuestos directos efectivamente fijan la obligación tributaria en base a la manifestación de riqueza del contribuyente, a diferencia de los impuestos indirectos en cuyo caso sería “imposible” señala el autor.

Por último es necesario precisar en cuanto a este principio, su indispensable y necesaria presencia al momento de crear cargas tributarias, ya que al afectar a cada uno de los contribuyentes según lo permita su capacidad económica pone en marcha, le hace efectivo al principio de igualdad. Puesto que de no considerarlo, existiría la posibilidad de que los impuestos agranden aún más la situación de desigualdad en una sociedad. Concretamente en la sociedad ecuatoriana el principio de capacidad contributiva es clave para la configuración de un sistema tributario justo, cuya finalidad sea la de disminuir la brecha de desigualdad económica de la población.

1.1.4. No Confiscatoriedad

En el diccionario jurídico de Cabanellas. (1997), se define a la confiscación como; “Adjudicación que se hace el Estado de la propiedad privada, más que por causa de delito, por razones políticas internas o internacionales, en caso de ocupación de territorios enemigos.” (p. 284). De la primera parte de esta definición se desprende que efectivamente se produce la confiscatoriedad, cuando el Estado se apodera de la propiedad privada.

En lo que respecta a la materia tributaria, la confiscación se produce en el momento en el cual un tributo, genera un detrimento de la propiedad privada de una persona, es decir que le ocasione un menoscabo o un agravio.

Jorge, Bravo Cucci. (2010), considera que *“un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.”* (p. 127).

En este sentido, un impuesto no puede sobrepasar una cantidad con la cual se le cercene el patrimonio al individuo o en otras palabras se le mutile el patrimonio de tal medida que aquello implique una clara imposibilidad de conservar dicho patrimonio, puesto que se está sustrayendo una cantidad substancial o exagerada del mismo.

Para José, Troya Jaramillo. (1999), a la confiscación se la puede definir como; *“una forma de castigo similar a la multa, o puede considerarse como un efecto nocivo de la tributación que vulnera el derecho a la propiedad.”* (p. 453).

Por su parte Manuel, Andreozzi. (1951), considera que; *“para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad.”* (p. 108).

Como se puede observar, no es fácil determinar cuál es el límite de afectación de una carga tributaria, frente a un mayor incremento en el gasto público se ve la necesidad de un incremento en la recaudación tributaria. Para José Vicente Troya Jaramillo. (1999), un estado circunstancial puede obligar a tomar ese tipo de medidas como sucede en el caso de una guerra o en el caso de una crisis económica del sector público, sin embargo este tipo de circunstancias son excepcionales, por lo que se puede ver que la no confiscatoriedad tampoco es absoluta puesto que tiene sus excepciones.

Gustavo, Naveira de Casanova. (2008), señala;

Ello significa que habrá alcances confiscatorios cuando la detracción patrimonial producida sea de considerable entidad, en términos relativos a la renta o patrimonio considerado. El sujeto pasivo quedará así en similares condiciones a las que se encontraría de haberle sido confiscada esa misma renta o patrimonio. (p. 448).

En la última cita podemos encontrar una idea más clara de aquello que se puede considerar como una cantidad substancial o exagerada de un patrimonio, aquello se produce cuando los efectos de la sustracción de dicha cantidad equivale al mismo hecho de que se le despoje de la totalidad de ese patrimonio afectado por la carga tributaria.

Al respecto de lo dicho, se establece una estrecha relación entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad privada, siendo este principio el encargado de proteger la propiedad de los individuos particulares para con el poder estatal. En nuestra Constitución si bien el principio de no confiscatoriedad no se encuentra reconocido de manera concreta en lo que corresponde a la materia tributaria, en su Artículo 323 si se lo reconoce de una manera más general, cuando en su parte final prohíbe cualquier tipo de confiscación, en el cual dispone;

Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación. (CRE, 2008)

Por otro lado el Artículo 321 del mismo cuerpo normativo reconoce y garantiza el derecho a la propiedad privada y al respecto dispone; *“El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.”*

En el mismo sentido el numeral 26 del Artículo 66 dispone; *“Se reconoce y garantizará a las personas: 26. El derecho a acceder a bienes y servicios públicos y privados de calidad, con eficiencia, eficacia y buen trato, así como a recibir información adecuada y veraz sobre su contenido y características.”*

Por último nuestro Código Tributario en su Artículo 6 establece que las normas tributarias tienen como una de sus finalidades a más de la recaudación, la estimulación a la inversión, reinversión y ahorro, disponiendo lo siguiente;

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (Código Tributario del Ecuador, 2005).

Por lo tanto, conforme se desprende de las normas mencionadas, se puede ver que nuestro ordenamiento jurídico al garantizar la propiedad privada se encuentra efectivamente en contra de la existencia de actos confiscatorios y así lo hace constar en la misma Constitución.

Así también lo hace el Código Tributario al establecer como una de las finalidades de la tributación a la inversión, reinversión y ahorro, puesto que cualquier tipo de confiscación impediría que dichos fines pueden ser posibles, por cuanto si una carga tributaria sobrepasa el límite racional afectando “*sustancialmente*” el patrimonio de un individuo obtenido, impide que aquella persona pueda disfrutar del mismo y sin que exista la posibilidad de ahorrar, a su vez también se afecta a la inversión ya que generalmente para poder invertir se debe primero contar con un capital acumulado.

De igual forma que el principio de capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad le proporciona legitimidad a la norma tributaria, por cuanto es legítima siempre y cuando la carga no sobrepase el límite establecido para no afectar de forma sustancial el patrimonio de un individuo. En otras palabras, la carga tributaria tiene que ser razonable, es decir suficiente para cubrir las necesidades de la creación del tributo y suficiente para que pueda subsistir la propiedad del contribuyente protegiéndola.

En este sentido, se puede observar que el principio de no confiscatoriedad, se encuentra estrechamente relacionada a la potestad tributaria o creadora, al deber de los contribuyentes de pagar las cargas tributarias impuestas por el Estado.

Cabe mencionar además, que a pesar de que este principio no se encuentre recogido de forma expresa en el ordenamiento jurídico como tal, al presentarse una situación en la cual un tributo llegare a ser confiscatorio, es decir afectará de manera sustancial al patrimonio, dicho tributo debería ser inaplicado por ser inconstitucional. Puesto que se encontraría afectando a la propiedad privada reconocida y garantizada por la Constitución, a pesar de que no se pueda aplicar el principio de no confiscatoriedad de manera directa, puesto que aquel no se encuentra expresamente en el ordenamiento normativo estatal.

Por lo dicho, considero que quizá pueda no ser tan desacertado el no incluir al principio de no confiscatoriedad en la Constitución, ya que como se ha dicho existen otros mecanismos u otras vías para resguardar la propiedad privada de los individuos. Puesto que si bien es cierto es bastante complejo determinar la naturaleza confiscatoria de un impuesto, como consideran para quienes no se configura únicamente al mermar sustancialmente un

patrimonio, sino también cuando lo recaudado con un tributo no es utilizado para el gasto o inversión pública sino en cosas ajenas a la autoridad del Estado.

Si bien es cierto, el tributo en el caso de los impuestos, puede tener una finalidad meramente recaudatoria, aquello no significa que lo recaudado pueda escaparse de los objetivos específicamente estatales y sean utilizados para solventar intereses particulares o de ciertos sectores políticos. Aquello puede ser vislumbrado en ciertos regímenes con alto grado de corrupción, en los cuales los fondos estatales y muchas veces los obtenidos por la recaudación fiscal se utilizan para solventar sus intereses personales o políticos, financiando por ejemplo al partido político al que pertenecen quienes se encuentran al frente de un determinado gobierno.

Lo dicho es por cuanto en realidad el principio de no confiscatoriedad es la expresión del respeto por la propiedad privada en el ámbito tributario, su reconocimiento, cuya finalidad específica podría decirse es el evitar que se aplique una progresividad excesiva que atente contra la capacidad económica que sustenta al tributo.

Lo propio considero pudo haber ocurrido en el caso del Ecuador cuando el valor porcentual aplicado para las donaciones en el Proyecto de Ley de Redistribución de la Riqueza, el cual podía alcanzar hasta un 75% del patrimonio, y aunque ese valor porcentual se aplicaba para un número minúsculo de contribuyentes, aquello no implica que dicho impuesto deje de ser confiscatorio, ya que a mi entender la confiscatoriedad no surge del posible número de contribuyentes afectados, puesto que si para un contribuyente es confiscatorio, eso le atribuye la característica de confiscatorio a todo el impuesto.

En el caso abordado en el párrafo anterior, se trata de un impuesto directo, en el que se evidencia de forma clara a la confiscatoriedad, lo cual estaría de acuerdo a la visión de Mauricio Plazas Vega, citado por Álvaro Mejía Salazar. (2012) quien al respecto del principio de no confiscatoriedad señala;

En lo que tiene que ver con este principio, es muy importante la distinción de los impuestos directos de los indirectos, porque es en el primer tipo de tributos en donde cabe esclarecer, en cada caso si se viola o no el principio de no confiscatoriedad; principio que constituye el desarrollo de las normas fundamentales que protegen la propiedad, la iniciativa privada y los principios universales de justicia y equidad. (p. 311).

1.1.5. Progresividad

La Constitución de la República en su artículo 300 establece los principios que se encargan de regir al sistema tributario, en dicho artículo se reconoce y consagra el principio de progresividad al disponer lo siguiente; *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.”* (C.R.E. 2008).

En el Diccionario Tributario de Orlando, Tavela Salvant. (2009), citando a M. Delgado se señala que el principio de progresividad es; *“característica de un sistema tributario según la cual, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción al incremento de la riqueza”*. (p. 228).

De una forma similar el autor Fernández, Perez Royo. (1998), define al principio de progresividad, únicamente agregando que; *“Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”*. (p.39).

Luego de estas definiciones tan simples y concretas, parecería que el principio de progresividad al cual le califican como una *“característica”* de un determinado tributo, no es nada difícil de comprender, sin embargo considero que es mucho más complejo de lo que parece, sobre todo al momento de su aplicación. Principalmente por su estrecha relación con otros dos principios tributarios que son por un lado el de capacidad contributiva y, por otro el de no confiscatoriedad, relación que será abordada de manera detallada más adelante en el presente trabajo.

Por otro lado, en la definición de M, Plazas Vega. (1998), se va un poco más allá cuando la señala que; *“El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no solo en su cuantía sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia”* (p. 9).

Al hacer énfasis sobre la incidencia del impuesto frente al sujeto pasivo del impuesto o contribuyente, se trasciende la mera cantidad monetaria, es decir que no solo se toma en cuenta que la suma de dinero sea elevada, sino además el valor que este representa para el contribuyente, ya que la incidencia en el individuo debe ser similar para el uno y el otro más allá de la cantidad de la contribución.

En este mismo sentido, José Luis Terán. (2014), citando a Sáinz de Bujanda señala;

el reparto de la carga tributaria exige la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo. No basta, por tanto saber que han de contribuir al sostenimiento de cargas públicas quienes tengan capacidad contributiva, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto. (p. 154).

Por tanto, el principio de progresividad de cierto modo individualiza a un más la aplicación de un impuesto respecto a un determinado contribuyente, es por esta razón que su implementación a un impuesto indirecto es sino una tarea imposible, cuando menos bastante complicada, puesto que su base es la capacidad contributiva del individuo, la cual se encuentra de forma manifiesta en los impuestos directos, siendo más difícil determinar la misma en aquellos impuestos indirectos.

Como se ha visto en las citas anteriores al principio de progresividad se lo califica como una característica de determinado tributo, frente a lo cual se ha generado incluso que se lo desconozca como un principio, al respecto Rodrigo, Patiño Ledesma señala; *“Hay autores que sostienen, en cambio que la progresividad, no sería un principio de justicia tributaria sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio en favor de los ineficientes.”* (p. 28).

Frente a esa opinión de ciertos autores sólo puedo señalar que la progresividad, si bien actualmente no es una característica que posea todo tributo, aquello no merma su jerarquía como principio, puesto que considero a la progresividad como un principio básico y estructural para la configuración de un sistema tributario justo y equilibrado, siendo el mayor instrumento que posee el Estado frente a la desigualdad para una adecuada distribución de la riqueza.

Así José Terán Suárez. (2014), señala;

Este principio refleja más un concepto político que técnico. Se dice que la progresividad, como principio, tiene por objeto hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda a la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad. (p. 155).

En esta misma definición a su vez se diferencia al principio de proporcionalidad respecto al principio de progresividad, ya que como antes se señaló en el presente trabajo, la progresividad va más allá del monto y se fundamenta más en el grado de afectación que la obligación representa para determinado individuo.

Para explicar de forma breve el principio de proporcionalidad me permito citar el siguiente ejemplo; En un impuesto que tenga una base porcentual para su aplicación, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, a diferencia de aquellos tributos con un valor fijo, el que tiene una base porcentual si lo hace, sin embargo ello representa una aplicación meramente cuantitativa, es decir mientras un producto es más caro el porcentaje será más elevado. Sin

embargo dicho porcentaje se mantiene por ejemplo el 12% de un producto no equivale cuantitativamente al 12% de un producto que valga el doble o el triple, sino que obviamente será mayor.

Por otro lado la progresividad funciona de forma diferente, ya que debe identificar no solo el grado cuantitativo, sino la incidencia que ese valor tiene en la capacidad económica de un contribuyente, por tanto la carga tributaria no solo cambiará en cuanto a la cantidad que proporcionalmente equivalga a un valor porcentual, sino que además ese valor porcentual debe cambiar ya sea aumentando o disminuyendo dependiendo de la capacidad contributiva de un individuo.

Por lo tanto, tanto la progresividad y la proporcionalidad pueden confluir en un mismo tributo, al respecto de lo dicho, Alfredo Lewin Figueroa. (2002), considera que uno de los requisitos en un sistema tributario progresivo es;

Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos dentro del correspondiente sistema y por otro parte que indirectos tengan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes (p.106).

En este sentido, la progresividad podría ser aplicada incluso a un impuesto indirecto, aplicando tarifas diferenciales como bien lo considera el autor, ya que el valor porcentual puede aumentar o disminuir en función del tipo de consumo que realicen los contribuyentes, puesto que el consumo también es una forma de manifestación aunque no directa de la capacidad económica de los individuos, considerando que los bienes catalogados como de lujo son consumidos primordialmente por las personas de una mejor situación económica, siempre claro, con sus debidas excepciones, sin embargo esta puede ser una buena forma de que exista una mayor redistribución.

1.2. El Impuesto

El impuesto es un tipo o una clase dentro de la clasificación de los tributos, nuestro Código Tributario no define al Impuesto, sin embargo podemos encontrar una definición en el artículo 3 del Modelo de Código Tributario para América Latina (1997), en el cual se dispone lo siguiente; *“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al*

contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo”. (CT, 2005)

Por su parte Catalina García Vizcaíno (2014), define al impuesto como; *“toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin obligarse a una contraprestación respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.”* (p.51).

En este sentido, se puede decir que el impuesto es un tributo caracterizado por aquella independencia entre la contribución de los obligados y la contraprestación del Estado, por lo menos de manera directa con respecto a la relación originada por el pago de dicho tributo, es decir que el pago de dicho tributo se lo ha de realizar independientemente de que exista o no una contraprestación para con el contribuyente que realiza dicho pago.

De igual forma, Ramón Valdés Costa (2001) al respecto de éste tributo considera que; *“a diferencia de lo que sucede con las tasas y contribuciones, el impuesto ingresa al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre éste y el contribuyente.”* (p.113).

En concordancia Gunter Schmolders (1962), define al impuesto como una *“contribución coactiva sin derecho a contraprestación”*, puesto que para el autor *“el pago de un impuesto no da lugar al contribuyente ningún derecho a contraprestación especial alguna del Estado en su favor”*, ya que este tributo se determina dice *“por un acto unilateral de soberanía.”* (p. 54).

La mencionada “independencia”, no quiere decir tampoco que los ingresos percibidos por el Estado por concepto de recaudación de impuestos no regresen o no se devuelvan a la comunidad, sin embargo se trata de una contraprestación más general o indirecta, ya que puede retornar en forma de un servicio público del cual el contribuyente directo no se beneficie, pero la comunidad si haga uso de dicho servicio, configurando un beneficio general y no particular.

Gracias a estas características propias del impuesto reconocidas por la doctrina, éste tributo se perfila como una herramienta ideal del Estado, para que mediante la recaudación tributaria pueda disminuir en cierta medida las grandes desigualdades económicas que existen en una determinada sociedad, ya que al no depender su pago de una contraprestación del Estado, no necesariamente quien más paga es quien más se beneficie de algún determinado impuesto.

Sin embargo, no todos los impuestos tienen aquel “perfil ideal redistributivo” de forma ineludible, sino más bien solo algunos de ellos.

El impuesto es un tributo que a su vez tiene varias clasificaciones, entre estas tenemos algunas en las cuales se los dividen entre;

- Ordinarios y Extraordinarios.- Estos se diferencian entre sí por el tiempo o período que rigen o que forman parte del sistema tributario, mientras los primeros están creados para su permanencia, los segundos en cambio son creados en circunstancias de crisis o alteraciones de la economía, un claro ejemplo de impuestos extraordinarios son las denominadas “salvaguardas” que tienen como finalidad disminuir la afectación que produce la devaluación de la moneda de los países vecinos, otro ejemplo de medida tributaria extraordinaria son los que fueron adoptados para hacer frente a la crisis ocasionada por el terremoto que afectó a la costa ecuatoriana, los cuales dejarán de regir una vez que dichas circunstancias para las cuales fueron creadas se hayan terminado o hayan sido superadas.
- Personales y Reales.- Catalina García Vizcaíno (2014), citando a Jarach señala que existen cuatro criterios para diferenciar a los impuestos reales y personales, sin embargo, el más conocido es aquel en el cual son considerados como personales cuando se busca determinar la capacidad contributiva de las personas, de acuerdo a la situación económica del contribuyente. Mientras, por otro lado son considerados como reales cuando se toman manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar las situaciones personales de los contribuyentes, como por ejemplo el Impuesto a los Consumos Especiales.
- Fiscales y extrafiscales.- De acuerdo a la finalidad recaudatoria de manera general los impuestos tienen como objetivo financiar el gasto público, sin embargo poco a poco se ha ido incrementando la utilización del impuesto como una herramienta para conseguir otro tipo de finalidades que pueden ser ambientales, de salud, etc. En el primer caso, cuya finalidad tradicional es financiar el gasto público se los ha denominado como fiscales, mientras en el segundo caso a los impuestos que tienen otras finalidades diferentes a la tradicional se los ha denominado como extrafiscales.
- Fijos y Proporcionales.- Son impuestos fijos aquellos en los cuales la tarifa o el monto de la carga tributaria es invariable, es decir que sin importar cual sea la manifestación de riqueza involucrada en la relación jurídico tributaria la carga será

siempre la misma, un claro ejemplo es el Impuesto a las Botellas Plásticas no Retornables, en el cual la tarifa es siempre de 0.2 centavos de dólar. Los proporcionales en cambio, son aquellos impuestos que tienen como tarifa un valor porcentual constante, es decir que la cifra de la carga tributaria a pagar deriva de un porcentaje del monto de la base imponible. Para citar un ejemplo tenemos al Impuesto a la Salida de Divisas, en este impuesto cuando se hace una transferencia, traslado o envío de divisas al exterior, la base imponible es el monto total de dichas divisas, así, en el caso de que el monto total de divisas que salen al exterior sean 5000 dólares, al ser la tarifa de este impuesto un valor porcentual del 5% el monto a pagar por la carga impositiva sería el de 250 dólares. En ese sentido, dicho monto puede variar dependiendo del valor de la base imponible, sin embargo ello no significa que en este impuesto se esté tomando en cuenta la capacidad adquisitiva del contribuyente a diferencia de las siguientes dos clasificaciones de este tributo, las cuales son de mayor interés para el presente trabajo y se las desarrolla a continuación.

1.2.1. Impuestos Directos e Indirectos

La presente clasificación puede con facilidad ser la más imprecisa debido a la diversidad de criterios o puntos de vista que existen al clasificar a los impuestos entre directos e indirectos, como el económico, administrativo o el de exteriorización de capacidad contributiva. En el campo de la doctrina tenemos algunos autores que abordan dicha clasificación como Griziotti (1949), quien adopta la posición de la exteriorización de capacidad contributiva y al respecto dice;

los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos. Son indirectos, cuando gravan el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada,..., con la prestación de los servicios públicos. (p.223).

En la misma posición Adolfo Carretero (1963), sostiene que los impuestos indirectos recaen sobre una manifestación inmediata de capacidad contributiva como es el patrimonio y agrega que con ello se puede determinar de forma clara al obligado, puesto que de manera general no se transfiere la carga tributaria. Por otro lado los impuestos indirectos recaen sobre una manifestación mediata de capacidad contributiva como son las operaciones económicas o de

comercio y de manera contraria a los impuestos directos, en los indirectos se puede transferir la carga tributaria a un tercero.

En resumen, los impuestos directos son aquellos que se basan en manifestaciones inmediatas o directas de capacidad contributiva como la renta o el patrimonio, en las cuales se puede determinar con certeza al sujeto que tiene la obligación tributaria, mientras por otro lado los impuestos indirectos se basan en manifestaciones indirectas como las operaciones económicas de tráfico de bienes y servicios, en las cuales es posible transferir la obligación de pago a un tercero. Como los principales ejemplos podemos citar al Impuesto a la Renta como el principal referente de los impuestos directos y por el lado de los impuestos indirectos podemos decir que el más importante es el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Es importante también señalar lo considerado por Cesare Cosciani, citado por Valdés Costa (2001), quien dice;

un sistema tributario racional debe tener dos imposiciones fundamentales... un impuesto personal, sobre el rédito global de las personas físicas, de carácter progresivo, de base amplia y, un impuesto general sobre los consumos, complementado con un impuesto sobre determinados consumos. (p. 129).

Las consideraciones de Cosciani sobre un sistema tributario, nos pueden dar un abreboca de lo que implica la utilización de la progresividad en los impuestos directos y, además nos habla de un “impuesto sobre determinados consumos” a más de uno general. Aquellos consumos por determinar, fácilmente podrían estar conformados por bienes y servicios que solamente personas de una clase económica alta o con una capacidad contributiva lo suficientemente grande podrían acceder, lo que implicaría a mi criterio utilizar progresividad también en aquellas manifestaciones mediatas o indirectas de capacidad contributiva.

1.2.2. Impuestos Progresivos y Regresivos

Catalina García Vizcaíno (2014) define como; *“progresivos a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías, y regresivos a aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.”* (p.55).

Por otro lado, Ramón Valdés, Costa (2001), define a los impuestos progresivos y los diferencia de los impuestos proporcionales cuando señala lo siguiente; *“Proporcional es el*

que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquel en el que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.” (p.135).

En cuanto a los impuestos progresivos en ambas definiciones se habla de una alícuota variable, es decir que no puede ser constante, la cual aumenta o disminuye en función del valor de la riqueza gravada, es decir que mientras mayor sea la base imponible la alícuota también incrementará, de esa forma se busca una igualdad en el sacrificio económico que realizan los diferentes contribuyentes al cumplir con la obligación tributaria.

Aplicar la progresión en un impuesto resulta una tarea complicada, puesto que para conseguir una verdadera igualdad se debe procurar una armonía con el resto de principios de justicia tributaria. Así, la tarifa no puede ser demasiado alta por más grande que sea el monto de riqueza gravado de modo que se considere al impuesto como confiscatorio y por consiguiente injusto.

En ese sentido, se han desarrollado diferentes métodos técnicas buscando aplicar la progresión en los impuestos de forma adecuada, entre las cuales tenemos las siguientes:

Progresión por categorías o clases.- Es aquella en la cual se agrupan a los contribuyentes en categorías elaboradas conforme a una base imponible en forma ascendente, de acuerdo al monto total de riqueza de cada uno de los obligados y, en cada una de ellas se aplica una alícuota sobre dicho monto:

- Progresión por grados o escalones.- En este tipo de progresión se colocan a los contribuyentes subdividiendo el monto imponible de cada uno en escalones, en los cuales distintos montos se someten a un mismo porcentaje y se aplican alícuotas mayores a los escalones que sean superiores.
- Progresión por deducción en la base.- Conforme a este tipo se realiza una deducción de una suma fija al monto susceptible de ser gravado, la cual se la declara como no imponible y se aplica una alícuota sobre el remanente.
- Progresión continua.- Se trata de una progresión por clases, con la diferencia que la extensión de cada una de las clases es mínima, de modo que se reduzcan los saltos entre clases.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS DE MAYOR RECAUDACIÓN EL ECUADOR

2.1. Impuesto a la Renta:

2.1.1. Naturaleza y Características Generales

La legislación nacional no nos brinda una definición del Impuesto a la Renta, hablando de manera más precisa me refiero a la Ley de Régimen Tributario Interno, dicho cuerpo normativo lo que nos ofrece en su artículo 1 es un acercamiento al objeto del presente impuesto, es decir establece lo que en nuestro país constituye la “Renta Global”, tanto para personas naturales como jurídicas, nacionales o extranjeras; *“Establécese el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”* (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004).

El Impuesto a la Renta “IR”, es como se ha mencionado anteriormente un impuesto directo por cuanto grava manifestaciones directas o inmediatas de capacidad contributiva, es un impuesto que gracias a sus características puede acoplarse a las necesidades fiscales de un determinado Estado, así lo considera Eddy María de la Guerra (2012);

La naturaleza dúctil y moldeable de este tributo permite que los Estados le doten de características específicas de acuerdo con su política fiscal, este impuesto puede ser progresivo o proporcional y gravar diverso tipo de ingresos tanto de fuente nacional como extranjera, el régimen puede contemplar exenciones, deducciones y determinado tipo de beneficios de acuerdo con los particularismos a él conferidos, todo esto permite que un solo tributo genere acercamientos o alejamientos al régimen impositivo de la noción de justicia tributaria. (p.67.)

Como bien señala la autora, el impuesto a la renta, al ser uno de los pilares fundamentales para la recaudación tributaria, la forma en que se lo aplique o se lo utilice puede acarrear con ello que todo el régimen impositivo sea justo en mayor o menor medida, sobre todo porque

como se ha dicho antes, este impuesto guarda una relación directa con la capacidad contributiva de los obligados sin asfixiarlos con tarifas que no puedan pagar.

Es importante además señalar que en este impuesto de aplicación casi mundial, no se generan obligaciones para con terceras personas que no participen del hecho generador, es decir que únicamente obliga al beneficiado por las rentas obtenidas, lo cual facilita que exista una equidad impositiva. Sin embargo, aquello no quiere decir que la forma en cómo se aplique el impuesto no vaya a incidir en otras personas diferentes al deudor de la obligación, todo depende de la forma en que ejecute el Estado.

En el Ecuador este impuesto se ejecuta de manera progresiva, puesto que se aplica con una tabla de porcentajes para su determinación, los cuales van creciendo progresivamente de conformidad con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes, es decir que mientras mayor sea la capacidad contributiva mayor será el porcentaje asignado al sujeto pasivo, con lo cual se busca efectivamente una redistribución de las rentas dentro de los límites constitucionales y principios que integran la denominada justicia tributaria. En este sentido Carlos Licto (2008) dice que; *“es progresivo cuando la tarifa fijada en la ley es más alta para los sujetos pasivos con mayor base imponible, mientras que los sujetos pasivos con menor base imponible, tal tasa es más baja, como el caso de las personas naturales”* (p. 93).

Los elementos constitutivos de este impuesto son los mismos que de manera general pertenecen a cualquier clase de tributo, es decir hecho generador, base imponible, sujeto activo y pasivo, elementos que serán desarrollados más adelante y, en cuanto a sus características podemos señalar que se trata de un impuesto directo, progresivo y global, las cuales de igual forma serán abordadas en su momento oportuno.

2.1.2. Sobre el Concepto de Renta

El artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno nos da un concepto de Renta en el cual determina lo que se tiene por renta en el Ecuador;

- 1.- *Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;* y
- 2.- *Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en*

el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley. (LORTI, 2004).

Para Dino Jarach, (1978); *“La renta ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos”* (p. 471).

Para encontrar un concepto de Renta se han desarrollado varias teorías jurídico tributarias y, al hablar específicamente del régimen tributario ecuatoriano no se puede decir se haya adoptado una sola de las teorías elaboradas por la doctrina, sino que en el sistema que rige actualmente denominado renta global existe una mezcla o fusión de teorías, la teoría de renta producto y la de acrecimiento patrimonial, de las que José Vicente Troya (2015) nos dice;

El sistema de renta producto grava los ingresos obtenidos por el ejercicio de una actividad económica, en tanto que el sistema de acrecimiento patrimonial tiene como criterio o baremo a todos los ingresos que acrecientan el patrimonio del contribuyente sin que importe el origen de la actividad desempeñada. (p.92).

Al respecto Dino Jarach (1978) señala como; *“renta o rédito al producto neto periódico, de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva.”* (p. 473).

Entre algunas de las normas que encajan con la teoría de renta producto tenemos el artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno cuyos numerales establecen:

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público; (LORTI, 2004).

Como se puede ver en estas normas, su contenido se acopla al concepto de Dino Jarach, el de ser un producto de fuente permanente y sobre todo que, conserva intacta dicha fuente de producción, Siguiendo el tema de análisis, por otro lado están también las normas que encajan con la teoría de acrecimiento patrimonial, en el mismo artículo ocho del cuerpo normativo analizado, encontramos los numerales 8 y 9 los cuales incluyen a ingresos o ganancias que sean eventuales u ocasionales y que produzcan incremento del patrimonio cuando establecen;

8.- *Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;*

9.- *Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador;* (LORTI, 2004).

Para el citado autor Dino Jarach (1978), este tipo de renta concuerdan con lo que él considera como incremento patrimonial;

El concepto de rédito o renta según la teoría del 16 H. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, op. cit. p.696. 9 incremento patrimonial neto comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego. (p.475).

Por último hay que hacer un señalamiento respecto a la amplitud que se le da a nuestro sistema tributario en cuanto al impuesto a la renta con el numeral diez del artículo ocho de la ley en cuestión, el cual establece; “10.- *Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.*” (LORTI, 2004).

En ese sentido podemos entender como renta en el Ecuador a todo ingreso, en congruencia con el artículo dos de la LORTI “*consistentes en dinero, especies o servicios*”, que generen utilidad o incremento patrimonial de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras residentes en el territorio ecuatoriano.

2.1.3. Hecho Generador

El Código Tributario ecuatoriano, en su artículo 16 define al hecho generador de todo tributo como; “*presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*” (CT, 2005), disposición que nos remite a la ley de la materia en cuestión, la LORTI, que se encarga de regular lo relativo al Impuesto a la Renta en el Ecuador, en dicho cuerpo normativo no

encontramos una definición explícita del hecho generador del impuesto a la renta, sin embargo contiene disposiciones que establecen elementos del hecho imponible.

El numeral 1 del artículo 2 de la LORTI establece que se tiene como renta a los *“ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.”* (LORTI, 2004). Por su parte en cambio, el artículo 8 del cuerpo normativo analizado establece de forma detallada lo que se considera como *“fuente ecuatoriana”*, en donde se encuentran además contenidos supuestos de hecho generador de la obligación.

En lo referente a la doctrina, podemos señalar el concepto que nos da Catalina García Vizcaíno (1996), para quien el hecho generador es; *“La hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”* (p.310).

En este sentido, luego de las consideraciones realizadas en la normativa ecuatoriana, en este caso concreto del Impuesto a la Renta, el hecho generador es el hecho o acto de percibir renta y ocurre en el mismo momento en que ingresa a formar parte del patrimonio del obligado tributario.

2.1.4. Sujeto Activo y Pasivo

El artículo 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece; *“El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.”* (LORTI, 2004). El sujeto activo es aquel beneficiario, que en este caso se trata del Estado ecuatoriano, quien además será quien lo administre por medio de una institución que lo representa como es el Servicio de Rentas Internas, comúnmente denominado como “el fisco”.

Por otro lado en cuanto al sujeto pasivo, según establece el artículo 4 del cuerpo normativo en cuestión son; *“las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.”* (LORTI, 2004).

En el mismo artículo se regulan a las partes relacionadas en el agregado que dispone lo siguiente;

Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. (LORTI, 2004).

De acuerdo a la disposición, las partes relacionadas por sí mismas no se tratan de sujetos diferentes a las personas naturales, jurídicas y unidades económicas desprovistas de personalidad jurídica, sino que se tratan de los mismos sujetos pasivos.

2.1.5. Base Imponible y Tarifa

La base imponible para la Renta Global cuyo sistema de impuesto es progresivo, está conformada por la totalidad de los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios gravados salvo las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos, así lo establece la LORTI en su artículo 16; *“En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”* (LORTI, 2004).

En el caso específico de las personas naturales, se encuentran los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia, para los cuales la base imponible está conformada por los ingresos ordinarios y extraordinarios sometidos al impuesto menos el valor de los aportes personales al IESS, ISSFA, ISSPOL y ciertos gastos personales, entre los cuales se encuentran aquellos respectivos a vivienda, salud, educación y vestimenta. En cuanto al aporte del IESS, es importante señalar que se lo deducirá siempre y cuando sea pagado por el empleado y no por el empleador.

En el caso de las determinaciones presuntivas, la base imponible se constituyen por las rentas determinadas de forma presuntiva y, en este caso no existen deducciones para el cálculo del impuesto, sin embargo la norma no afecta el derecho de los trabajadores por concepto de participación en el pago de utilidades.

En el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se establecen las tarifas correspondientes a ingresos percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas, que se aplicarán a la base imponible correspondiente de manera progresiva, las cuales parten desde la fracción que se encuentra libre de impuesto y luego van desde un 5% hasta un 35%

conforme a la tabla de ingresos contenida en el artículo, cuyos rangos se actualizan anualmente.

De igual manera ocurre con los beneficiarios de herencias legados y donaciones, quienes pagan el impuesto establecido de manera progresiva con tarifas que van desde la fracción que se encuentra libre de impuesto y luego van del 5 al 35% conforme a la tabla que contiene los nueve rangos que serán modificados de manera anual. Sin embargo existe una diferenciación en cuanto al pago de la tarifa cuando se trata de beneficiarios que se encuentren en primer grado de consanguinidad con el causante, a quienes se les aplica la mitad del porcentaje que se encuentre establecido por la tabla.

En el caso de las personas naturales que no tienen residencia en el país, pero que prestan servicios ocasionales en el país, pagan una tarifa única correspondiente al de las sociedades y algo similar ocurre con los que organizan loterías o similares, mientras que los beneficiarios pagarán una tarifa del 15% para quienes al igual que para las sociedades la tarifa no es progresiva.

Por último se establece que los dividendos y utilidades de sociedades obtenidos por personas naturales residentes en el país pasarán a formar parte de su renta global pero, lo pagado por las sociedades constituye crédito tributario para aquellos beneficiarios hasta el monto del impuesto que les corresponda.

La tarifa del impuesto a la renta establecida por el artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno para las sociedades constituidas en el Ecuador, así como también para las sucursales de sociedades que sean extranjeras domiciliadas en el país y de igual manera los establecimientos que se encuentren permanentes en el país de sociedades extranjeras aunque estas no estén domiciliadas, será la del 22% sobre la base imponible correspondiente. Sin embargo, la misma disposición establece una tarifa de 25% que se aplicará conforme lo establece el artículo analizado;

No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento. (LORTI, 2004).

Así mismo se les aplicará la tarifa del 25% a las sociedades que no informen de la participación alguno de sus accionistas, socios, beneficiarios o similares en la forma establecida por el Reglamento del cuerpo normativo analizado y las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas. Como quiera que sea en cualquiera de los casos del Impuesto a la Renta de sociedades, es claro que en ninguno es progresivo puesto que existe solo una tarifa general de 22% y otra excepcional o especial de 25%.

2.1.6. Sobre la Recaudación Tributaria y Aplicación de Justicia en el Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta, tiene como característica principal su naturaleza de ser un impuesto directo como se ha señalado anteriormente, por tanto guarda una estrecha relación y dependencia con el principio de capacidad contributiva, en la tabla expresada en el gráfico uno, en la sección precedente se puede apreciar que las tarifas son aplicadas en porcentajes que varían dependiendo de la base imponible, lo que coloca a cada contribuyente una tarifa de acuerdo a su capacidad contributiva, esto a su vez le otorga al impuesto la característica de ser progresivo.

Al establecer el artículo 36 de la LORTI una tarifa progresiva, tanto para los ingresos de personas naturales y sucesiones indivisas, así como también para los beneficiarios de acrecimientos gratuitos como son las herencias, legados y las donaciones se consigue que exista una adecuada relación y armonía entre los principios de justicia tributaria, logrando que exista una igualdad real, equidad entre los contribuyentes, puesto que con esas tarifas se logra que la contribución de los obligados sea equilibrada según la situación en la que cada uno de ellos se encuentre *“pagando más quien más tiene”*.

Por otro lado también es importante señalar respecto a las tarifas progresivas establecidas en el artículo 36 de la LORTI, que estas son razonables, puesto que en la tabla no encontramos porcentajes exagerados y aquello enmarca al impuesto dentro de ciertos límites que son determinados por el principio de no confiscatoriedad. Este último punto es de suma relevancia al momento de establecer las tarifas, puesto que por muy progresivas que estas sean no pueden ser desmesuradas a tal punto que puedan mermar la totalidad de la renta sujeta a gravamen, aquello podría ocurrir en el caso de que se establezca por ejemplo una tarifa con un porcentaje del 90%, lo cual aunque pueda ser progresivo sin embargo no sería

justo puesto que violaría uno de los principios que la integran, el principio de no confiscatoriedad.

En cuanto a las deducciones establecidas para las personas naturales, al integrarse a estas los gastos personales, se aplica también la progresividad, puesto que para ello se han tomado en cuenta las necesidades básicas de toda persona como es la salud en primer lugar, la educación y la alimentación. Aunque también hoy por hoy se incluye en los deducibles a la vestimenta, pero se establecen sus respectivos topes al igual que para la alimentación.

Para finalizar, abordando el tema de la recaudación de este impuesto, si observamos las estadísticas del Servicio de Rentas Internas se puede apreciar que tanto en la recaudación anual correspondiente al año 2015 así como la de los últimos meses del 2016, el porcentaje total de lo recaudado por los impuestos directos es casi el mismo que lo recaudado por los impuestos indirectos, lo cual en gran medida se debe al Impuesto a la Renta ya que es por mucho el Impuesto directo con mayor recaudación, al igual que ocurre con el IVA en la recaudación de los impuestos indirectos.

Por lo dicho, si se sostiene que el Impuesto a la Renta es un impuesto netamente progresivo, se podría llegar a la conclusión de que en gran medida la recaudación generada por los impuestos directos proviene de una fuente progresiva y por tanto se estaría consiguiendo una recaudación más justa y redistributiva. Sin embargo aquello no es así, puesto que como se ha señalado antes no todo el impuesto a la renta se maneja con tarifas progresivas sino que únicamente lo hace en los casos de las personas naturales, sucesiones indivisas y beneficiarios de herencias, legados y donaciones, es decir no siempre paga más quien más tiene en el impuesto a la renta.

Es por tal motivo importante diferenciar en cuanto a la recaudación generada por el Impuesto a la Renta, que no solo proviene de una fuente progresiva como es el caso de las personas naturales, sino que una gran parte, o mejor dicho la gran mayoría es generada por lo pagado por las personas jurídicas, cuya tarifa no es progresiva sino únicamente proporcional, con una tarifa del 22%. En ese sentido, puesto que la recaudación tributaria de dicho impuesto proviene fundamentalmente de una fuente que no es progresiva, no se puede concluir que lo recaudado por los impuestos directos son también progresivos y aunque su porcentaje sea casi el mismo que el los impuestos indirectos, ello no significa que la recaudación tributaria en el Ecuador hoy sea más progresiva, justa y redistributiva.

2.2. Impuesto al Valor Agregado:

2.2.1. Naturaleza y Características Generales

En la actualidad el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra regulado por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual no nos ofrece una definición del impuesto más lo establece en el artículo 52 al referirse al objeto de dicho impuesto. Álvaro Mejía Salazar (2012), señala que el IVA se trata de un tipo de impuesto a las “ventas” a cuyo ingreso bruto obtenido por cada empresa, se le descuenta o resta aquellos valores pagados por concepto de los insumos que ya fueron gravados, los cuales han sido adquiridos a otras empresas que se encargan de venderlos y, dicha deducción es la que da nos da como resultado el valor agregado.

Merino Jara y Cols, (2015) señalan que el IVA constituye un impuesto que además de ser indirecto es real, por cuanto su determinación se la realiza sin referirse a ningún sujeto, también es objetivo puesto que no se toma en consideración circunstancias personales y por último instantáneo puesto que se agota al mismo momento en que se produce el presupuesto de hecho, sin que se produzca a lo largo de un determinado período, sin embargo se pueden agrupar en ciertos períodos de tiempo por concepto de eficacia para la gestión de las declaraciones.

El IVA es un impuesto al consumo, por ello quien resulta gravado siempre será el consumidor final ya sea por bienes entregados o por servicios que sean prestados, por cuanto este impuesto somete u obliga a la totalidad de operaciones de transferencia de dominio sobre los bienes y a la prestación de servicios por aquel valor agregado que contienen.

Ese valor agregado en el caso de los bienes se genera al momento de aportar a un determinado producto un insumo que puede ser la mano de obra, al ejecutar un arte o una técnica, o también la actividad industrial por medio del empleo de determinada maquinaria, todo con el objeto de transformar el producto inicial o materia prima, para obtener luego un producto más elaborado o final. Por otro lado, en el caso de la prestación de servicios el valor agregado consiste en aquel aporte generado durante la misma actividad de prestada, puesto que dicha actividad se produce como consecuencia de la aplicación de un conocimiento o técnica adquirida por el prestador del servicio.

Merino Jara y Cols, (2015) le otorgan al Impuesto al Valor Agregado además la característica de “multifásico”, al considerar que a diferencia de otros impuestos el IVA no grava únicamente a una determinada fase del proceso de producción y distribución, sino que resulta gravando cada fase, pero permite deducir el valor de aquellos insumos ya gravados, con lo que de esta forma siempre sea el consumidor final quien soporte el gravamen u obligación. Aquel hecho de permitir la deducción de las obligaciones ya satisfechas, le otorga otra característica a la que los mismos autores han denominado como “neutralidad”, la cual constituye un elemento esencial entre los empresarios que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos, en cuanto a la mecánica y aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

2.2.2. Objeto

El artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno trata el objeto del Impuesto al Valor Agregado y establece que;

“grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.” (LORTI, 2004).

Los derechos de autor, la propiedad industrial y los derechos conexos señalados por el artículo transcrito se tratan de bienes muebles de naturaleza incorporal, de los cuales los dos últimos no fueron incorporados sino a partir de la reforma del año 2009, por otro lado, algunos bienes de la misma naturaleza incorporal como las participaciones o las acciones no son objeto del Impuesto al Valor Agregado.

Se puede decir entonces respecto al artículo 52 que establece como objeto del IVA en resumen a las siguientes operaciones:

- El valor de las transferencias de dominio en todas sus etapas de comercialización
- Las importaciones de de bienes muebles de naturaleza corporal
- Los derechos de autor
- Los derechos de propiedad industrial
- Los derechos conexos
- El valor de los servicios prestados.

2.2.3. Sobre el Concepto de Transferencia

Para el profesor Álvaro Mejía Salazar (2012), se entiende por transferencia a “*todo traspaso, transacción u operación de contenido económico, realizado entre dos sujetos de derecho.*” (p. 397). Por otro lado la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 53 establece lo que se entiende por transferencia para efectos del Impuesto al Valor Agregado, mientras que el artículo 54 establece las transferencias que no son objeto del impuesto.

De esta manera se entiende como transferencia a todo acto o contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes muebles de naturaleza corporal señalados por el artículo 53 de la LORTI, ya sea a título oneroso como la compraventa o a título gratuito como en el caso de la donación. Además se encuentra el arrendamiento con opción de compra incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades, por último los bienes de uso o de consumo personal del sujeto pasivo del impuesto. Mientras que no existe transferencia en los aportes de especie a las sociedades, escisiones y transformaciones de sociedades, en donaciones a instituciones públicas, sociedades privadas sin fines de lucro, en resumen las operaciones que se encuentran contenidas en el artículo 54. Es importante también señalar que las operaciones establecidas por éste último artículo no se tratan de exenciones sino de situaciones que no son objeto del impuesto.

2.2.4. Hecho Generador

El hecho generador en el Impuesto al Valor Agregado se produce en el momento de realizar el acto o celebrar el contrato que como se señaló anteriormente tengan por objeto transferir el dominio de algún bien o la prestación de un servicio. Por su parte la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 61 al referirse al hecho generador del IVA, establece los momentos en los cuales éste será verificado, momentos donde se debe emitir de forma obligatoria el respectivo comprobante como manda la norma analizada, aún cuando la transferencia o prestación de servicios se encuentren gravados con tarifa cero.

En el numeral uno del artículo 61 la LORTI se establece que en las transferencias locales, el hecho generador verifique al momento de la entrega del bien o del pago total de la venta y

pago parcial si se trata de una operación a plazos, de manera similar el numeral dos establece la verificación del hecho generador al momento de la prestación de servicios o al momento del pago de la misma, quedando a elección del contribuyente. En el caso de prestación de servicios por avance o las obras por etapas establecidas en el numeral 3, la verificación se produce al momento de la entrega del certificado de avance o de etapa, en el caso de autoconsumo contenido en el numeral 4, se verifica al momento del retiro de los bienes, en las importaciones señaladas por el numeral 5 se produce al momento de ser despachado por la aduana y, por último el numeral 6 del artículo analizado, el cual trata de las transferencias de bienes y prestación de servicios en tracto sucesivo el impuesto es causado al cumplirse las condiciones para cada período.

De esta manera se puede decir que el Impuesto al Valor Agregado grava o contiene tres hechos generadores, ya que a más de la transferencia de bienes de naturaleza corporal e incorporal como los derechos de autor, tenemos a la prestación de servicios y a la importación de bienes, con la diferencia que en la transferencia de bienes y en la prestación de servicios es necesario el requisito de habitualidad, puesto que los servicios o transferencias realizados en forma aislada no causan IVA, mientras que en las importaciones este requisito no es necesario.

Es importante además señalar que en cuanto a la prestación de servicios la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno especifica lo que se ha de entender como servicios para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 56;

“El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.” (LORTI, 2004).

2.2.5. Sujeto Activo y Pasivo

En cuanto al sujeto activo del Impuesto al Valor Agregado la norma establece que es el Estado y será administrado por el Servicio de Rentas Internas y, en la mismo artículo 62 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se agrega una disposición de carácter presupuestario relacionado con la recaudación del impuesto;

El producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los respectivos registros contables, los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Unica del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes. (LORTI, 2004).

Al respecto de los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 63 hace una clasificación donde encontramos primero a los que están en calidad de contribuyentes y ésta a su vez se sub clasifica en agentes de percepción, los que se diferencian en que mientras la primera regula a las importaciones, la segunda se encarga de regular lo referente a las transferencias de bienes y prestación servicios que se encuentren gravados con una tarifa.

Por último tenemos a los que están en calidad de agentes de retención como responsables por la deuda ajena de los agentes de percepción, los agentes de percepción son quienes de forma habitual efectúan transferencias de bienes y de igual manera a quienes prestan servicios de forma también habitual, por ello como se ha mencionado anteriormente, las prestaciones y transferencias realizadas de forma aislada no causan IVA, lo mismo ocurre con la prestación de servicios a título gratuito.

En cuanto a los agentes de retención, el artículo analizado establece una lista detallada respecto de a cuales se los considera como tales; en el numeral están los organismos del sector público, sucesiones indivisas, sociedades y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas. A continuación encontramos a las empresas emisoras de tarjetas de crédito, en el numeral 3 se encuentran las empresas de seguros, luego encontramos a los exportadores, en el numeral 5 están los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, en el numeral 6 a quienes importen servicios gravados con IVA y, por último Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

2.2.6. Base Imponible

Según la Ley de Régimen Tributario Interno, existen tres clases o tipos de base imponible en el IVA las cuales se encuentran reguladas en los artículos 58, 59 y 60 del mencionado cuerpo normativo. En el primer artículo se establece una base imponible general la cual se encarga de regular lo relativo a las transferencias de bienes y a la prestación de servicios,

determinando que en estos casos se tiene como base imponible al valor total de los bienes o servicios calculados a base de sus precios que incluyen otros tributos y demás gastos imputables al precio y, se establece además una lista de aquellos valores que son deducibles al precio correspondientes a:

- Descuentos y bonificaciones normales concedidos a los compradores según las costumbres mercantiles y que además consten en la correspondiente factura
- El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador
- Los intereses y las primas de seguros en las ventas que se realizan a plazos.

El segundo artículo de los mencionados, regula la base imponible de las importaciones el cual está conformado por el resultado de la suma del valor en la aduana más los impuestos, tasas, aranceles, derechos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y demás documentos pertinentes. Por último en el artículo 60 tenemos a la base imponible en casos especiales como la permuta, el retiro de bienes para consumo personal y las donaciones, la base imponible está conformada por el valor de los bienes, el cual será determinado según los precios de mercado y las normas establecidas por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su respectivo reglamento.

Lo importante que cabe mencionar al respecto de la base imponible del IVA es que en resumen se encuentra conformada por los valores en general de aquellos bienes producto de cualquier transferencia o importación y de servicios prestados, salvo aquellos que se encuentren excluidos por la misma Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir que no causan impuesto. Por lo tanto, ya que por medio de estas operaciones económicas no podría ser posible determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a este impuesto no le interesa si aquellos valores pasan a formar parte del patrimonio o no del contribuyente, si lo acrecientan o no y por tanto no se podría establecer una tarifa que vaya de acuerdo a la capacidad contributiva de cada obligado, como es lo típico y la característica general de los impuestos indirectos.

2.2.7. La Tarifa 0%

El artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, regula lo referente a aquellas transferencias e importaciones a las que se aplica una tarifa del 0%, a las cuales

anteriormente se las consideraba como casos de exoneración del Impuesto al Valor Agregado, en ambos casos se produce un efecto similar, puesto que en ninguno de los dos se paga ningún valor por concepto del impuesto, sin embargo existe una diferencia que vale la pena ser mencionada. La diferencia se radica en el momento de la declaración, ya que con la tarifa cero se tiene por objetivo que declaren todas las transferencias e importaciones, tanto las que paguen un valor por concepto del impuesto, como las que no lo hagan, lo que no ocurría con las exoneradas de Impuesto al Valor Agregado.

El artículo analizado contiene un extenso listado en el cual enumera a los bienes que integran dichas transferencias e importaciones de manera general sin que se diferencie entre una operación y la otra, aquellos bienes gravados con tarifa cero son los siguientes:

- Productos alimenticios como carnes de cualquier tipo incluso los embutidos, sin realizar ningún tipo de diferenciación o clasificación, que se encuentren en su estado natural, es decir que no hayan sido sometidos a ningún tipo de proceso de transformación, elaboración, que tenga por efecto la modificación del producto alterando su naturaleza original. A continuación se establece además un listado de aquellas situaciones o actos en los cuales no se considerará que el producto ha sido procesado o modificado; *“La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque.”* (LORTI, 2004).
- Las leches en estado natural o sometidas a ciertos procesos como la pasteurización, homogeneización, la leche en polvo siempre y cuando esta sea de producción nacional, quesos, yogurt y en general otros lácteos.
- Todo tipo de pan sin realizar diferenciación alguna, y algunos de sus ingredientes como las harinas de consumo humano, la mantequilla, además en este numeral tres se agregan a los enlatados como el atún, la sardina, etc, siempre y cuando estos sean de producción nacional.
- En el numeral cuatro encontramos lo relacionado con el sembrío de plantas, como son las semillas, bulbos, raíces y además los fertilizantes, insecticidas y en general productos relacionados. Se encuentran además los productos utilizados para la crianza de animales como son el alimento balanceado, los antiparasitarios y en

general productos veterinarios, así como materia prima ya sean adquiridos en el mercado interno o importados para ser producidos.

- Tractores y equipos utilizados para la producción agrícola y en general maquinarias relacionadas.
- Medicamentos de utilización humana, sin embargo estos estarán sujetos a un listado que establecerá el Presidente de la República por medio de decreto de forma anual y de igual manera los insumos o materia prima para producir las medicinas.
- El papel bond y otros materiales relacionados con la producción y elaboración de libros así como material complementario.
- Los que se exporten cualquiera que sean estos bienes
- Aquellos bienes que sean introducidos al país por diplomáticos y otros funcionarios internacionales
- Pasajeros que ingresen al país hasta el valor de la franquicia reconocida por las normas de Aduanas.
- Donaciones al sector público y de cooperación internacional
- Los que se encuentran en admisión temporal
- Aquellos que provienen de zonas francas
- Energía eléctrica
- Lámparas fluorescentes
- Equipos para el transporte aéreo y de carga
- Vehículos que sean híbridos o eléctricos
- Los introducidos bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos con sus respectivos límites
- El oro adquirido directamente por el Banco Central o por medio de entidades públicas autorizadas por éste
- Cocinas que funcionan mediante procesos eléctricos de inducción, que sean de uso doméstico y los utensilios de cocina que sean específicamente para trabajar con sistemas eléctricos.

Los bienes que se encuentran dentro de la lista precedente, cuyas transferencias están gravadas con una tarifa de 0% de Impuesto al Valor Agregado, en su mayoría están establecidos de forma general, ya que no se realiza una especificación del bien con respecto del consumidor, por lo menos hablando de aquellos bienes que podrían ser sometidos a dicha especificación, como si se lo hace en el caso del numeral 17 que establece la tarifa de 0%

para las cocinas con sistemas eléctricos y de inducción, pero además se establece en éste numeral que las cocinas son de uso doméstico, lo cual inmediatamente deja fuera de la tarifa a aquellas cocinas que no sean domésticas como pueden ser las cocinas industriales.

Por otro lado en el caso por ejemplo de los productos alimenticios, como la carne establecidos en el numeral uno y de igual manera con el pan que se encuentra en el numeral dos, no se hace mayor diferenciación, pudiendo especificarse entre el pan popular o la carne que no sea de un corte fino, lo que puede ocasionar que con la tarifa de 0% el Impuesto al Valor Agregado sea progresivo en unos casos y regresivo en otros, cuando el IVA es por naturaleza regresivo como es típico en los impuestos indirectos.

La finalidad de que exista una tarifa de 0% de Impuesto al Valor Agregado es disminuir la brecha de regresividad del impuesto, sin embargo con los bienes o productos que se encuentran dentro de la tarifa tal y como está planteada en estos momentos en nuestro ordenamiento jurídico produce ese resultado en ciertos casos más no en otros. En el caso por ejemplo del numeral 14 del artículo analizado se establece de forma específica cuales son los productos dentro de aquella categoría que pagan tarifa 0% y aquellos que pagan tarifa 12% (actualmente 14%) realizando una diferenciación que marca importancia; *“14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).”* (LORTI, 2004).

Al poner un tope en el valor de los vehículos de la categoría híbridos o eléctricos, está realizando una diferenciación que ayuda para que vehículos que pertenezcan también a esta categoría y puedan ser de lujo, no se beneficien de la tarifa 0%, algo que de una u otra forma estaría aplicando al principio de capacidad contributiva aunque sea de forma indirecta o “presuntiva”, puesto que como se ha dicho antes mediante el tipo de operaciones gravadas con IVA no es posible determinar la capacidad contributiva de un individuo, sin embargo es mucho más improbable (aunque no imposible), que una persona con una escasa capacidad económica adquiera un producto de lujo. Por tanto se puede entender que si el consumidor tiene la suficiente capacidad económica como para adquirir aquel vehículo de lujo, tiene también suficiente capacidad económica como para pagar el respectivo valor por concepto de IVA.

En el caso de los alimentos, establecer este tipo de topes sería mucho más complicado, sin embargo no imposible y a mi consideración ayudaría para que el Impuesto al Valor Agregado sea menos regresivo de lo que ya es por su naturaleza misma como impuesto indirecto. Si

bien es cierto podría de cierta manera afectar a aquellos productores de alimentos cuyo precio esté por encima de un determinado valor que sería establecido como un tope, de igual manera que se lo hizo con los vehículos híbridos y eléctricos, hay que tomar en cuenta que siempre un producto atiende a un determinado grupo de consumidores. Aunque aquello obviamente no resulte algo absoluto, puesto que siempre puede haber una persona con una capacidad económica inferior que desee adquirir un producto de un mayor valor agregado que otro de menor valor dentro de la misma categoría, ocasionando que con un determinado valor tope, aquel producto sea más difícil de acceder para dichos consumidores, o por el contrario, consumidores con una elevada capacidad económica que prefieran adquirir productos de un menor valor agregado que otro dentro de la misma categoría, con lo que en todo caso se estaría premiando al ahorro.

2.2.8. La Devolución en el IVA

El artículo 57 de la LORTI establece los casos de devolución de IVA, esta devolución tiene por objetivo liberar a las exportaciones para que así puedan ser más competitivas en el mercado exterior, en lo referente a la actividad petrolera se establece que aquella debe sujetarse a normas específicas. En este artículo se refiere a todas aquellas adquisiciones que se han realizado con la finalidad de luego realizar una exportación, ya sea de insumos, materias primas y servicios, que al momento de adquirirlos pagan su respectiva tarifa por concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que luego pueden reclamar la devolución de aquellos valores pagados, siempre y cuando tengan los comprobantes de exportación de dichos bienes.

Se puede decir que con este tipo de medidas se incentiva a las exportaciones y al comercio, puesto que de manera contraria si todas las exportaciones pagaran Impuesto al Valor Agregado, colocaría a los productos nacionales en total desventaja frente a los productos de otras naciones, ya que los encarecerían y el afectado directo sería el productor, además del Estado ya que los ingresos que perdería en las exportaciones no podrían ser suplidos por la recaudación del impuesto que iría disminuyendo cada vez más.

2.2.9. Sobre la Recaudación tributaria y la Aplicación de Justicia en el IVA

La recaudación fiscal es de suma importancia para el Estado ecuatoriano, tanto es así que hoy por hoy constituye su principal fuente de ingresos muy por encima de los ingresos generados por las exportaciones incluyendo en estas al petróleo. Una vez dicho esto, hay que destacar la trascendencia que tiene el Impuesto al Valor Agregado en la recaudación, ya que en nuestro país al igual que en muchos otros de la región Andina el IVA es el pilar fundamental de la recaudación tributaria y en general la recaudación proveniente de impuestos que indirectos, no en vano el Impuesto al Valor Agregado es el que más recauda incluso por sobre el Impuesto a la Renta, a diferencia de otros países como Noruega en donde los impuestos progresivos y directos son los que constituyen su principal fuente recaudatoria.

En ese sentido, si uno mira al IVA desde una perspectiva de rendimiento recaudatorio es muy eficaz para el Estado, sin embargo a la luz de la justicia tributaria el Impuesto al Valor Agregado por su misma naturaleza no consigue que se configuren en armonía los principios que integran dicha justicia, puesto que como se ha dicho antes, el IVA al ser un impuesto indirecto no toma en cuenta la capacidad contributiva de los obligados y ello acarrea problemas al momento de buscar que sea progresivo, siendo principalmente un impuesto regresivo y por consiguiente ocasiona problemas con el resto de principios como principalmente los de igualdad y equidad,

Aquello se debe principalmente a que el IVA se fija o gira en torno a operaciones económicas ya sean de transferencia de un determinado bien o la prestación de un servicio y no en torno a una determinada persona, ya que las operaciones que son objeto de Impuesto al Valor Agregado es decir, las transferencias, importaciones y prestaciones no demuestran o no expresan de manera precisa la capacidad contributiva de un individuo así como sucede con el resto de impuestos indirectos como se ha mencionado anteriormente en la parte pertinente a la clasificación de los impuestos.

Por el motivo antes dicho es que al momento de realizar una transferencia, por ejemplo al comprar una computadora o al momento de hacer uso de algún determinado servicio, pagan la misma tarifa del Impuesto al Valor Agregado tanto una persona que gane siete mil dólares mensuales como una que apenas y gane el sueldo básico. De ésta manera, mientras que para el primer consumidor el pago de dicha tarifa le es totalmente irrelevante, para el segundo en cambio le significa un importante valor que puede representarle una disminución

al presupuesto que tiene destinado para cubrir sus necesidades básicas y las de su familia, perjudicando su bienestar y subsistencia económica.

De esta manera se puede entonces decir que, al existir una única tarifa se estaría perjudicando con el impuesto a aquellas personas de escasos recursos, para quienes el pago de la misma les significa una importante afectación económica, mientras por otra parte para quienes la tarifa es insignificante debido a sus grandes ingresos, se estarían beneficiando.

Frente a ello se ha intentado disminuir dicha afectación por mediante el empleo de ciertos mecanismos normativos, como establecer un listado de determinados bienes o servicios que no sean objeto de Impuesto al Valor Agregado, es decir que no sean gravados con el impuesto, sin embargo ésta opción puede ocasionar problemas al momento de la declaración, ya que al no ser objeto de IVA, aquellos bienes no declaran.

Por otro lado tenemos a la tarifa del 0%, por medio de la cual se establecen bienes o servicios que si son gravados por el impuesto y por lo tanto si declaran, pero que al tener una tarifa de 0% los contribuyentes no pagan valor monetario alguno. Con la tarifa del 0% en un principio se podría decir que efectivamente se consigue acortar un poco la brecha de regresividad en el Impuesto al Valor Agregado, ya que por lo general los bienes con esta tarifa son en su mayoría los considerados básicos o de primera necesidad, materia prima o insumos que son claves para incentivar la producción, entre otros similares.

Sin embargo, el problema de la tarifa 0% en nuestro ordenamiento jurídico, es que algunos de aquellos bienes que se encuentran gravados por esta tarifa, específicamente en el artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, son determinados de manera general. Es decir, sin establecer ciertas diferencias que pueden existir entre bienes de una misma categoría, en los que si bien pueden encontrarse bienes de primera necesidad o básicos, se encuentran también otros productos que a pesar de estar considerados como iguales en dicha clasificación, son bienes que por una u otra característica son de un mayor costo y por consiguiente tienen como objeto atender a sectores de la sociedad con una capacidad económica mayor, quitándole el sentido a la tarifa de 0% de beneficiar a aquellos sectores de la población con escasos recursos.

Por tal motivo, y como se ha señalado antes en la parte correspondiente al análisis de la tarifa 0% del presente trabajo, la falta de diferenciación entre bienes de una misma categoría puede beneficiar tanto a personas cuya capacidad contributiva sea baja o escasa, como también a

personas con una mejor situación económica para quienes no resultaría un problema o una afectación el pago de una tarifa de IVA del 12% o quizá incluso hasta con una tarifa mayor.

En el primer caso, al beneficiar a las personas de bajos o escasos recursos efectivamente se está disminuyendo la brecha de regresividad del Impuesto al Valor Agregado, puesto que al no pagar el tributo incrementan sus probabilidades de adquirir ciertos bienes, dado que pagar el porcentaje general del 12% (actualmente 14%) establecido como tarifa del IVA, significa para dicho sector de la población una disminución a su capacidad adquisitiva bastante representativa, al punto que para adquirir un bien deberían prescindir de otro y, cuando hablamos de bienes básicos o de primera necesidad, son todos imprescindibles para un desarrollo personal acorde con la dignidad del ser humano.

En el segundo caso, al incluir dentro de la tarifa de 0% también a bienes que pueden pertenecer a la misma categoría de “básicos” por su naturaleza, sin embargo por ciertos factores que los diferencian, son de un costo más elevado a los cuales acceden de manera general personas con mayores posibilidades económicas y, que a su vez poseen una mayor capacidad adquisitiva, beneficia a consumidores que se encuentran plenamente en posibilidades de pagar la tarifa de 12% (actualmente 14%) o como se dijo antes, incluso una tarifa con un porcentaje mayor, puesto que el pago de la tarifa no les representa ninguna afectación relevante en su situación económica.

Por tal motivo en este caso, lo que se produce más bien es un acrecentamiento de la brecha de regresividad del impuesto, liberando del pago de IVA incluso a personas con elevados recursos económicos, lo cual dificulta o impide que por medio de este impuesto se pueda realizar una adecuada redistribución de la riqueza. En pocas palabras al desvincular del pago de IVA incluso a personas con mucho dinero, se contribuye a que incrementen sus ingresos cuando aquellas no lo necesitan e incluso se perjudica a la recaudación fiscal, impidiendo el cobro de un impuesto a personas que se benefician de una tarifa cuya finalidad es la de beneficiar a personas de escasos recursos económicos.

CAPÍTULO III

BREVE ANÁLISIS DE POSIBLES ALTERNATIVAS PARA CONFIGURAR UNA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA MÁS PROGRESIVA Y JUSTA EN EL ECUADOR

3.1. Tarifas Progresivas en el IVA

Debido a la importancia recaudatoria del Impuesto al Valor Agregado, ya sea por los caudalosos ingresos que aporta al Estado, así como también por su facilidad y efectividad de recaudación, es de manera clara la primera opción para ser elegido como un tributo que haga viable la configuración de redistribución de la riqueza en el país. Sin embargo, su naturaleza de impuesto indirecto afecta dicho objetivo por cuanto es un impuesto en el cual todos los individuos contribuyen por igual, tanto el más rico hasta el más pobre, para modificar aquello hay que buscar que dicho impuesto sea progresivo (quien más tiene más paga) y por consiguiente pueda ser redistributivo.

Una de las maneras en las que se puede hacer progresivo al IVA o por lo menos, disminuir su regresividad sería aplicando varias tarifas de manera progresiva en el Impuesto, lo cual puede parecer una idea impracticable, algo utópico sobre todo por la imposibilidad de determinar la capacidad contributiva de los individuos por medio de las operaciones económicas que son objeto de IVA. Sin embargo, se puede tomar ciertas guías o directrices que hagan factible la aplicación de tarifas que vayan más acorde con la capacidad económica de ciertos sectores de la población y por tanto disminuyan la regresividad de dicho impuesto e incluso, existe la posibilidad de determinar de manera efectiva la capacidad contributiva de la mayoría de las personas por medio del avance tecnológico de hoy en día como se verá más adelante en el desarrollo del presente capítulo.

3.1.1. Según el Bien o Servicio

Establecer un Impuesto al Valor Agregado con una tarifa diferenciada de acuerdo a un determinado bien o servicio resulta en la realidad algo bastante complejo, sobre todo al momento de intentar comparar los sectores de la población a los que van dirigidos, ya sea debido su diversidad, características u otros factores. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico tenemos el modelo de un listado que nos puede servir como ejemplo o más bien como una base para conseguir el objetivo pretendido, el cual se encuentra establecido en el

artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el cual se regulan a aquellos bienes o productos que se encuentran gravados con una tarifa de cero por ciento.

Para poder clasificar a los productos de forma adecuada se debe establecer primero los tipos de tarifas que han de existir, como una buena referencia se pueden tomar a los contenidos en el Estatuto Tributario de Colombia (1989), el cual en la actualidad reconoce tres tipos diferentes de tarifa; general, diferencial y especial. En nuestro país estos tres tipos de tarifas podrían ser aplicados de la siguiente manera:

General.- Conformada por la tarifa habitual u ordinaria cuyo porcentaje considerado para el presente trabajo sería el de un 15%, tarifa que gravaría el general de bienes y servicios.

Diferenciales.- En donde se encontrarán dos tarifas de mayor porcentaje que la tarifa general, que serían de 17% y 20% respectivamente.

Especial.- Se encuentra constituida básicamente por la tarifa de 0%, 5% y 12%, las cuales se aplicarán de manera general a bienes y servicios considerados como básicos.

Lo que básicamente se haría es establecer listados un tanto generales, pero a su vez bien diferenciados de los productos a los cuales corresponden cada supuesto porcentaje de Impuesto al Valor Agregado con el que estarían gravados. Para poder diferenciar a los productos que se encuentran en una misma categoría se establecerán topes respecto de su valor en el mercado, los cuales pueden cambiar cada año de acuerdo a los datos que serían obtenidos a través del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

De forma ejemplificativa la tabla estaría conformada de la siguiente manera:

Estarán gravados con una tarifa de 17% de IVA las transferencias de los siguientes bienes:

- 1.- Artículos tecnológicos portátiles y de uso personal tales como celulares siempre que sean de gama media o alta, tablets, computadoras portátiles, agendas electrónicas, televisores led o smart, relojes smart, consolas de videojuegos, dvd y blu ray, proyectores, cámaras de video, cámaras fotográficas digitales.
- 2.- Vehículos motorizados de transporte terrestre cuya base imponible supere los 30000 dólares, (este valor referencial será diferente dependiendo del vehículo que se trate).
- 3.- Todo tipo de prenda de vestir así como accesorios que sean adquiridos en tiendas de marca exclusiva, cuya base imponible sobrepase los valores establecidos de acuerdo a su categoría por el INEC.

Estarán gravados con una tarifa de 20% de IVA las transferencias de los siguientes bienes, así como prestaciones de los siguientes servicios:

- 1.- Vehículos terrestres, aéreos y acuáticos que sean de recreo o deporte.
- 2.- Membresías, afiliaciones y similares de clubes sociales que cobren a sus usuarios para prestar su servicio.

Estarán gravados con una tarifa de 12% de IVA las transferencias de los siguientes bienes:

- 1.- Productos alimenticios como carnes en estado natural, embutidos y pan cuya base imponible sobrepase el valor promedio establecido de acuerdo a su categoría por el INEC.

Estarán gravados con una tarifa de 5% de IVA las transferencias de los siguientes bienes:

- 1.- Leches en estado natural, homogeneizada, pasteurizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures cuya base imponible sobrepase el valor promedio establecido de acuerdo a su categoría por el INEC.

Estarán gravados con una tarifa de 0% de IVA las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

1.- Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;

2.- Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;

3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;

4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República;

5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;

6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores; Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

7.- Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;

8.- Los que se exporten; y,

9.- Los que introduzcan al país:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;

b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;

c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización; e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.

10. Energía Eléctrica;

11. Lámparas fluorescentes;

12.- Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; (LORTI, 2004).

13.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa diecisiete por ciento (17%).

14.- Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.

15.- El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos o privados, debidamente autorizados por el propio Banco. A partir del 1 de enero de 2018, la misma tarifa será aplicada al oro adquirido por titulares de concesiones mineras o personas naturales o jurídicas que cuenten con licencia de comercialización otorgada por el ministerio sectorial.

16. Cocinas de uso doméstico eléctricas y las que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas. (LORTI, 2004).

Los bienes que no se encuentren contemplados por ninguna de las listas establecidas para cada una de las tarifas, pagarán un IVA general de 15%.

3.1.2. Según la Región o Territorio

Una tarifa diferenciada de Impuesto al Valor Agregado, en función de su aplicación en diferentes circunscripciones del territorio nacional, es más bien un método complementario al método de tarifas diferenciadas de manera progresiva según el bien o servicio, es decir, que a dicho método se le agrega un ingrediente extra con la posibilidad de que los valores porcentuales de las tarifas disminuyan o incrementen en función de de la región en que estas sean aplicadas.

En realidad, la tarifa a la cual se aplicaría una disminución o incremento según el territorio en que se aplique sería únicamente a la tarifa general, es decir a la de 15% con el objetivo de hacer al impuesto un poco más progresivo. La aplicación de este método puede resultar bastante complicado si consideramos el hecho de que la pobreza en nuestro país no está localizada de manera específica en algún determinado territorio del país, sino que la encontramos esparcida por toda la nación. Sin embargo, lo que sí se puede comprobar es que la pobreza tiene mayor presencia en ciertas ubicaciones que en otras, basándonos en los datos que maneja el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

En el reporte de pobreza por consumo Ecuador 2006-2014 elaborado por el INEC, podemos encontrar datos que se encuentran graficados de tal manera se pueden apreciar los niveles de pobreza en todo territorio nacional, no solo a nivel provincial sino también cantonal, e incluso parroquial.

En el primer gráfico, el cual corresponde al mapa de pobreza por consumo nacional a nivel provincial, se puede apreciar cuales son las provincias que tienen una pobreza más acentuada que otras, de forma que el color más oscuro representa una mayor presencia de pobreza y a medida que dicho color se hace más claro, representa una menor cantidad o presencia de pobreza en una determinada provincia.

Algo similar, pero más específico ocurre en el segundo y tercer gráfico, los cuales corresponde a los mapas de pobreza por consumo a nivel cantonal y parroquial, en estos mapas, sobre todo en el división parroquial podemos ver como ciertas provincias como Pichincha o Guayas, tienen varios sectores con una existencia diferente de pobreza, que van desde el color más claro hasta el más oscuro, es decir, que en una misma provincia hay

sectores con una pobreza bastante acentuada, mientras que en otros sectores de la misma la pobreza es casi inexistente.

A pesar de ello, en los tres mapas se puede apreciar una relativa homogeneidad en casi todas las provincias, por lo cual el primer gráfico concerniente al mapa de pobreza a nivel provincial, nos refleja una media muy cercana a la realidad respecto a la presencia p mayor concentración de pobreza en relación con su ubicación, es por cuanto considero, que se puede tomar como referencia a dicho mapa para establecer una tarifa general diferenciada según la provincia en la cual se aplique el impuesto.

En este sentido, la tarifa general del Impuesto al Valor Agregado sería mayor en aquellas provincias donde exista un nivel de pobreza más bajo o mínimo con un 16%, mientras que por otro lado en las provincias que exista una mayor concentración o presencia de pobreza la tarifa general sería inferior, con un 14%. Por último, el resto de provincias que tengan un nivel de presencia de pobreza intermedio, la tarifa que se aplicaría de manera general sería de un 15% como se mencionó anteriormente en el presente trabajo.

3.1.3. Identificación Biométrica

Este método de aplicación de tarifas diferenciadas en el Impuesto al Valor Agregado, se encuentra desarrollado por Roberto Silva Legarda en su artículo titulado “Un IVA progresivo para América Latina, cambiando el esquema tributario de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable”, en dicho artículo el autor considera que si bien la teoría ha sido considerada para ser implementada en países desarrollados, sin embargo con el avance tecnológico de hoy en día, se podría implementar también en países de América Latina.

Básicamente éste método de aplicación del Impuesto al Valor Agregado funcionaria de la siguiente manera; por un lado los contribuyentes necesitan contar con una identificación inteligente proporcionada por el Estado y, por otro lado los negocios o comercios deberán contar con lectores que permitan conocer por medio de las identificaciones de los contribuyentes, información esencial referente a la situación económica de cada uno de ellos en particular.

De tal manera, con la información recopilada cada negocio aplicará la tarifa más adecuada según la capacidad económica de un determinado contribuyente, con lo cual los obligados pagarían tarifas diferentes aunque se trate de un mismo bien o servicio. Así, mientras mayor sea la capacidad adquisitiva de un individuo, mayor será la tarifa que le corresponda y viceversa, al punto que muchas personas pueden incluso no pagar nada por concepto de Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando se trate de bienes que sean para satisfacer las necesidades más básicas de una persona.

En el artículo se considera ir implementando el método de manera progresiva, comenzando con aquellos sectores de la población que sean beneficiarios de subsidios, como en el caso del Ecuador, podría ser comenzando con aquellas personas que reciben el bono de la pobreza, puesto que para acceder a dicho bono, el Estado se encarga de comprobar que cumplan con determinados requisitos que comprueben o demuestran pobreza, luego de ello comenzar con la clase media y continuar de esa manera.

Sin embargo, hoy en día en nuestro país los datos de las personas los podemos encontrar contenidos en varios sistemas de bases de datos, ya sean financieros, laborales, etc, en los cuales puede llegar a conocer los ingresos personales, cuántas deudas tiene, los bienes de los que son propietarios, etc, únicamente con algo tan simple como el número de cédula. Si bien es cierto, cada uno de estos datos se encuentran en sistemas diferentes, lo que le interesa a la administración tributaria, son aquellos datos que demuestren o expresen la capacidad contributiva de los individuos.

Una forma factible de servirnos de una base de datos podría ser basarnos en las declaraciones de impuesto a la renta de las personas naturales y, dependiendo de lo que en dichas declaraciones se manifieste, se le asignará una tarifa en el Impuesto al Valor Agregado, es decir, mientras más impuesto a la renta declare un individuo se le asignaría un determinado peldaño tarifario en el IVA. A pesar de todo lo dicho, este procedimiento sería realmente complicado ya que por un lado todos los negocios deberán contar con un sistema conectado a la base de datos pertinente y como bien sabemos hoy en día hay muchos negocios informales que no cuentan con este tipo de instrumentos tecnológicos.

En cierto modo se podría decir que esto incrementará la aparición de negocios informales, pero por otro lado si el Estado se encarga de regular la mayor parte posible de negocios más bien obligaría a que todos o por lo menos en su mayoría se regularicen de forma legal para que puedan ejercer el comercio. Lo que sí puede ser casi seguro es que la regulación de los

negocios puede incrementar en gran medida la labor de la administración tributaria y por consiguiente incrementar también el gasto el gasto público.

Una forma de disminuir la labor de la administración tributaria a cargo del Servicio de Rentas Internas sería que en muchas circunscripciones del territorio nacional, donde no exista el personal suficiente u oficinas del SRI, el control pueda ser delegado a los gobiernos autónomos descentralizados, los cuales únicamente se deberán cerciorarse de que un determinado negocio cuente con el sistema adecuado para aplicar una tarifa diferenciada de IVA acorde a la capacidad contributiva de los obligados.

3.2. Devolución progresiva del IVA

Una devolución del Impuesto al Valor Agregado de forma progresiva implicaría en primer lugar la existencia de una tarifa única o universal, que sea relativamente alta, o mejor dicho promedio, una tarifa alrededor de un 16% que se encargue de gravar todo tipo de bienes y servicios, salvo aquellos que se encuentran gravados actualmente con tarifa de 0%, de tal manera que no haga inaccesibles a los bienes y servicios que se encargan de satisfacer las necesidades básicas de los individuos.

Una vez establecida dicha tarifa, la administración tributaria a cargo del Servicio de Rentas Internas se puede encargar de la selección de personas que califiquen para ser beneficiarios de una devolución y a la vez clasificarlos en diferentes categorías que vayan de acuerdo a su capacidad económica y en base a ello asignarle el nivel devolutivo respectivo. De tal manera que pueden existir contribuyentes a los cuales se les devuelva tan solo un porcentaje del valor pagado por concepto de IVA, mientras que a otros se les pueda devolver la totalidad de dicho valor.

De igual manera que se planteó en el método de identificación biométrica, para la devolución se tomaría en cuenta primero a aquellos sectores de la población que sean beneficiarios de subsidios como el bono de la pobreza, puesto que como se ha dicho antes, para poder ser beneficiario de dicho bono, el Estado se encarga de estudiar la situación económica de los individuos, por tanto si una persona se beneficia de un bono de la pobreza automáticamente calificaría como un contribuyente al cual se le devolverá la totalidad de lo pagado por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

Lo complicado sin duda será al momento de intentar aplicar la devolución a otros sectores de la población como a la clase media, por cuanto es mucho más difícil corroborar la situación económica de una persona sin que exista un determinado estudio como ocurre con los beneficiarios del bono, sin embargo una opción podría ser de igual forma que con la identificación biométrica, basarnos en la declaración de impuesto a la renta de los contribuyentes. De tal manera que aquellas personas que se encuentren en el peldaño más bajo de declaración de impuesto a la renta, puedan acceder a la devolución de cierto porcentaje del valor pagado por concepto de IVA, y de igual forma aquellos que se encuentren en los peldaños intermedios y altos no estarían considerados para ningún tipo de devolución por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES:

En el presente trabajo de investigación, se ha determinado la estructura y relevancia del principio de justicia tributaria por medio de un análisis descriptivo de los principios tributarios que la conforman y como ésta se relaciona con los principios de equidad e igualdad por medio del principio de progresividad, encontrándose éste último presente en el ordenamiento jurídico como una herramienta utilizada para obtener una mejor redistribución de la riqueza por medio de la recaudación tributaria.

Debido a su naturaleza, es el impuesto el tributo más adecuado para conseguir que un determinado sistema tributario sea redistributivo en mayor o menor medida, puesto que, en dicho tributo no existe obligación de contraprestación alguna por parte del Estado para con el contribuyente por concepto de su pago. En ese sentido, la progresividad desempeña un papel fundamental en la aplicación de un determinado impuesto siempre y cuando dicha progresividad sea utilizada de forma adecuada, respetando los límites demarcados por el resto de principios tributarios, en armonía con el principio de justicia tributaria.

En el Ecuador los impuestos cuya recaudación es por mucho la mayor respecto de otros son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta, por tanto se ha analizado en el presente trabajo, la configuración de justicia tributaria y aplicación del principio de progresividad en el Impuesto a la Renta, impuesto directo por excelencia, sin embargo, en los impuestos indirectos como el IVA, también se ha realizado un análisis en base a la

configuración de justicia y a pesar de su naturaleza como impuesto indirecto, también se ha analizado la incidencia o presencia del principio de progresividad en dicho impuesto.

En cuanto al Impuesto a la Renta de personas naturales, la progresividad se encuentra aplicado de forma principal en la tabla establecida en el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual contiene tarifas que varían de manera progresiva en función de la base imponible a la cual pertenezca un determinado contribuyente de acuerdo a la capacidad contributiva de cada obligado. Otro punto importante, en cuanto a la progresividad del impuesto a la renta de personas naturales se encuentra en los llamados gastos personales, sin embargo a mi consideración el monto deducible de cada una de ellas debería ser relacionada a sus condiciones familiares y personales, es decir que el tope máximo varíe según por ejemplo sus cargas familiares, ya que no es lo mismo que una persona soltera pueda gastar hasta 3500 dólares en vestimenta, que una persona que tenga cinco cargas familiares a las cuales deba vestir, alimentar, etc.

Este tipo de aplicación de tarifas aporta a que exista una recaudación tributaria más justa y equitativa, configurando una igualdad real, pagando más quien más tiene, por cuanto se basa en una relación intrínseca con la capacidad contributiva de los individuos, dando un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes, pero, para ello la norma debe ser aplicada de manera desigual, guardando conformidad con la desigual situación económica natural que existe entre todos los contribuyentes.

En cuanto a la recaudación tributaria del Impuesto a la Renta es importante señalar que, conforme a la información del Servicio de Rentas Internas, en su mayoría proviene de lo generado por las personas jurídicas, para las cuales no se ha contemplado la implementación de tarifas progresivas sino únicamente una tarifa única del 22%, en este sentido la recaudación generada por el Impuesto a la Renta de manera general no es progresiva en su totalidad, sino tan solo en una parte. De esta forma, si se toma como referencia comparativa únicamente lo recaudado de forma progresiva en el Impuesto a la Renta y se lo contrarrestara con la recaudación generada por el Impuesto al Valor Agregado, la diferencia sería abismal, es por ello que las recaudaciones tributarias de los impuestos directos no se comparan con lo recaudado por los impuestos indirectos, específicamente el IVA.

Por tal razón, configurar un sistema tributario en el cual tengan prevalencia los impuestos directos, no necesariamente aquello implica que la recaudación tributaria general provenga

de fuentes progresivas, y menos aún que con ello se consiga un sistema tributario que favorezca o cuando menos impulse una mejor y adecuada redistribución de riqueza en el país.

Justamente por lo dicho anteriormente es que el Impuesto al Valor Agregado ha sido foco del análisis del presente trabajo, puesto que debido a su gran capacidad recaudatoria siendo en ello el principal tributo y, aunque su naturaleza lo clasifique dentro de los impuestos indirectos, si se pudiera modificar a dicho impuesto para que sea progresivo conseguiría una importante inclinación de toda la recaudación tributaria y por consiguiente en beneficio de una mejor redistribución de riqueza. Las aplicaciones de ciertos cambios en el impuesto han conseguido que el IVA sea más progresivo o a su vez menos regresivo, es así como se encarga de funcionar la inmersión de la tarifa de 0%, la cual se aplica a varios productos clasificados como de consumo básico, así como otros bienes claves para la producción y ciertos servicios, aunque como se ha dicho en el trabajo la clasificación de los bienes o productos contenidos en el artículo 55 de la LORTI es muy general, puesto que dentro de una misma categoría de bienes pueden existir diferencias entre unos y otros que ponen en tela de duda si se cumple el objetivo del beneficio de la tarifa cero para dichos productos.

En el trabajo investigativo se planteó varias alternativas con las cuales se podría conseguir otorgarle progresividad a un impuesto indirecto como el IVA, puesto que, al ser el tributo más recaudatorio, su modificación acarrearía que la recaudación general sea mayoritariamente de fuente progresiva y por consiguiente promover a una adecuada redistribución de la riqueza por medio de la recaudación tributaria.

Es posible aplicar tarifas diferenciadas de IVA a los productos si antes a estos se los agrupa en determinadas categorías o clasificándolos de acuerdo al segmento de la población a la que vayan principalmente enfocados dichos artículos, como artículos de lujo los cuales ocuparían un rango alto y su tarifa de IVA sería también mayor, así como aquellos bienes que se encuentren clasificados como básicos y en ese caso al ocupar un rango inferior, su tarifa sería la menor, tomando como referencia lo aplicado en la tarifa de 0%. Aquello implicaría otorgarle cierta progresividad al impuesto, pero manteniendo su naturaleza de indirecto.

Otra forma de aplicar tarifas diferenciadas en el Impuesto al Valor Agregado es de acuerdo a la región o territorio en donde se aplique el impuesto, tomando como referencia los gráficos estadísticos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, se puede aplicar

una determinada tarifa según las condiciones económicas y sociales de cada provincia, de manera que se aplique la tarifa más baja en aquellas provincias en las cuales exista una mayor presencia de pobreza y necesidades sociales y, por el contrario en aquellas provincias cuya economía sea más abundante o mejor, la tarifa será mayor.

En las dos alternativas el impuesto conserva su naturaleza de impuesto indirecto más sin embargo la identificación biométrica convierte al IVA en un impuesto no solo progresivo sino además directo, aunque su adopción e implementación sea eventualmente más complicada, este tipo de método modificaría totalmente la recaudación tributaria general, puesto que lo generado por el Impuesto al Valor Agregado en su totalidad provendría de una fuente progresiva y directa, al conocer con certeza los ingresos de una persona.

En definitiva, si se quiere inclinar a que la recaudación de un sistema tributario sea más justa, equitativa y redistributiva, no necesariamente hay que centrarse en los impuestos directos, sino más bien en aquellos impuestos que generan una mayor recaudación a pesar que sean indirectos, pero, implementando de alguna manera un método que los haga más progresivos o a su vez, menos regresivos como en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFÍA:

Andreozzi, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Editora Argentina, Tomo II, Buenos Aires, 1951.

Cabanellas, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1979.

Carballo Balvanera, Principios Tributarios Constitucionales, Co edición Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domezq de México, Salamanca, 1989.

Carretero Pérez, Adolfo, El Sistema Tributario Español, Biblioteca Tecnos, Madrid, 1963.

Cordón Ezquerro, Teodoro; Gutiérrez Franco, Yanna. Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria. Gaceta Fiscal, 1996.

Cucci Bravo, Jorge, Los tributos y los negocios internacionales. Una visión preliminar a la tributación del siglo XXI. Advocatus, Lima, 2010.

Dános Ordoñez, Jorge, El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar, Themis, Madrid, 1994.

De la Guerra Zúñiga, Eddy María, El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.

García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1996.

García Vizcaíno, Catalina, Manual de Derecho Tributario -1ra ed.- Fondo Editorial de Derecho y Economía, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014.

Griziotti, Benvenuto, Principios de ciencia de las finanzas, Depalma, Bs. As., 1949.

Gunter Schmolders, Teoría general del impuesto, trad. al esp. de L.A. Martín Merino, Edit. Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

Jarach, Dino, Finanzas Públicas: Esbozo de una teoría general, Capital General, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1978.

Lewin Figueroa, Alfredo, Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, Universidad de los Andes Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002.

Licto Garzón, Carlos, “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, en Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Quito, Processum, 2008.

Matthias Lennig, “The Concept of Justice in the History of Economic Thought” citado en “De la imposición al pacto: justicia y política fiscal”, Ana Rivadeneira Alava y Carlos Marx Carrasco, Una nueva Política Fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto, Quito, Ed. Abya-Yala, 2012.

Montero Traibel, José, Sistemas Tributarios- Principios Generales del Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1985.

Menéndez Moreno, Alejandro, et al. Derecho financiero y tributario. Parte general, editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, España, 2000.

Mejía Salazar, Álvaro, Diccionario Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.

Merino Jara, Derecho financiero y tributario. Parte General, ed. Tecnos, 2015.

Naveira de Casanova, Gustavo, El principio de no confiscatoriedad tributaria, en García Novoa, Cesar, El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Marcial Pons, Barcelona, 2008.

Patiño Ledesma, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo Primero, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2004.

Patiño Ledesma, Rodrigo; “Estado de derechos; seguridad jurídica y principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano”, compilación en José Vicente Troya (ed. Lit) y Fausto Murillo (ed. Lit), Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador, 2011.

Pérez Royo, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

Plazas Vega, Mauricio, El impuesto sobre el valor agregado IVA, Bogotá, Editorial Temis, 1998.

Queralt, Juan Martín Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.

Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, Civitas-Revista Española de Derecho Financiero, Nº 100, 1996.

Ross Bravo, Jaime, Derecho Tributario Sustantivo, Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal de la Secretaría de Estado de Hacienda, Santo Domingo, Rep. Dominicana, 2009.

Serrano Antón, Fernando, Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español, Navarra, Ed. Aranzadi, SA, España, 2007.

Terán Suárez, José Luis, Principios constitucionales y jurídicos de la tributación, Editora Jurídica, Quito, 2014.

Toya Jaramillo, José, El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Fundación de Cultural Universitaria, Montevideo, 1999.

Troya Jaramillo, José / Simone Lasso, Carmen, Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014.

Troya Jaramillo, José, Lecciones de Derecho Tributario: con últimas reformas, 2015.

Ukmar, Victor, Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario, Bogotá, Ed. TemValdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá, 2001.is S.A., 2002.

Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá, 2001.

Vallejo Aristizábal, Sandro, Sistema tributario y constitución en el Ecuador, en: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Boletín 11, Quito, 2009.

Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, 2001.

Williams, Joan, Igualdad sin discriminación en: Género y derecho, Estudios de Género, Edit. Santiago de Chile, LOM Ediciones 1999.

Bibliografía Complementaria

Silva Legarda, Roberto, Un IVA regresivo para América Latina: cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable” enero de 2008. <http://www.cesla.com/descargas/Premioensayo.pdf>, pag3.

Diccionario de la Real Academia de IBa lengua española (22.a ed.). Madrid, España, 2002.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-231/03 Internet: <http://corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-231-03.htm> Último acceso 19/04/2017 a las 19H25.

La Resolución del Tema 1 (Derechos Humanos y Tributación) de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador (Bahía), 2.000.

[file:///C:/Users/pc1/Downloads/Informe%20de%20recaudacion %202015.pdf](file:///C:/Users/pc1/Downloads/Informe%20de%20recaudacion%202015.pdf) en http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=dF5p9j69&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6 último acceso 19/04/2017

<http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/webinec/Bibliotecas/Libros/reportePobrez a.pdf> último acceso 19/04/2017

Legislación Extranjera

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. 1948.

Modelo de Código Tributario del CIAT, 1997.

Estatuto Tributario De Colombia, 1989.

Legislación Interna

Constitución de la República del Ecuador, 2008.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004.

Código Tributario del Ecuador, 2005.

Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto, 2

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

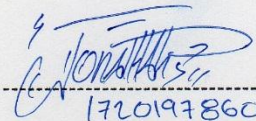
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Jonathan Paul Correa Figueroa, con CI: 1720197860, autor del trabajo de graduación intitulado: "La progresividad en los impuestos directos para una adecuada redistribución de la riqueza y la configuración de la justicia tributaria en el Ecuador", previa a la obtención del grado académico de **ABOGADO** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 11-07-2017



1720197860

FIRMA Y CÉDULA

INSTRUCCIÓN: SUPERIOR
 PROFESIÓN / OCUPACIÓN: ESTUDIANTE
 V244313422
 APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE: CORREA ESTEVEZ WILSON JOFFE
 APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE: FIGUEROA C TOTI DE LOS ANGELES
 LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN: QUITO
 2011-05-04
 FECHA DE EXPIRACIÓN: 2021-05-04

000463398

Jonathan

REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACIÓN Y CEBULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA: 172019786-0

APELLIDOS Y NOMBRES: CORREA FIGUEROA JONATHAN PAUL
 LUGAR DE NACIMIENTO: PICHINCHA QUITO
 LA MAGDALENA
 FECHA DE NACIMIENTO: 1990-05-29
 NACIONALIDAD: ECUATORIANA
 SEXO: M
 ESTADO CIVIL: Soltero

cañ ELIJA CON TRANSPARENCIA 2017

CERTIFICADO PROVISIONAL

2 da. VUELTA 02 / ABRIL / 2017

FECHA: 30-06-2017

Certifico: que la (el) ciudadana (o):
Jonathan Paul Correa Figueroa

Portadora(or) de la cédula de ciudadanía No.: **1720197860**

Se le extiende el presente CERTIFICADO PROVISIONAL, válido desde el 1 de Julio de 2017 al 31 de Julio de 2017 para cualquier trámite tanto privado como público y que sustituye al certificado de votación.

La emisión de este certificado no exime a la (al) portadora (or) del pago de las multas respectivas por no haber sufragado o no haber conformado las Juntas Receptoras del Voto. El mismo deberá ser canjeado hasta que el Consejo Nacional Electoral expida los certificados definitivos del proceso electoral.

NOTA: ESTE CERTIFICADO ES GRATUITO