

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

MAESTRIA INTERNACIONAL EN DERECHO, MENCIÓN EN DERECHO

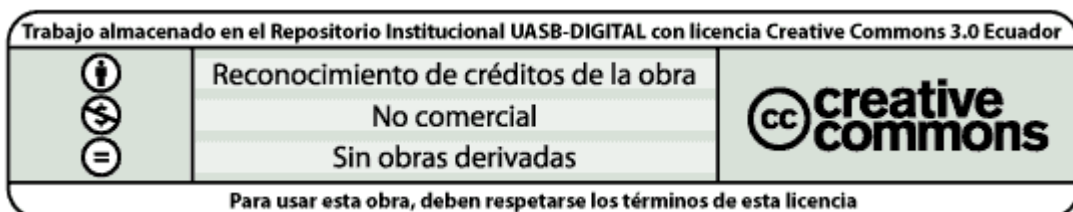
TRIBUTARIO

“Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano”

Autor:

Pedro Bolívar Ordóñez Santacruz.

Quito, 2012



Yo, Pedro Bolívar Ordóñez Santacruz, autor/a de la tesis intitulada *“Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano”* mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. Quito, 2 de Mayo de 2013.

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

MAESTRIA INTERNACIONAL EN DERECHO, MENCIÓN EN DERECHO

TRIBUTARIO

“Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano”

Autor:

Pedro Bolívar Ordóñez Santacruz.

Tutor:

Dra. Eddy de la Guerra Zúñiga

Quito, 2012

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación se ha hecho un esfuerzo por revalorizar el contenido del principio de *No Confiscatoriedad*, como un principio de carácter transcendental dentro del Régimen Tributario ecuatoriano, entendiéndolo a la vez como un derecho que tienen los contribuyentes y como una regla a respetarse por parte de los poderes del Estado, en particular del poder tributario.

En tal virtud, el principio de *No Confiscatoriedad* tiene sus diferentes campos de aplicación, siendo uno de ellos el del respeto al mínimo exento, beneficio fiscal que tiene que ser protegido como prerrogativa de una vida digna, tanto en impuestos directos e indirectos.

Por tal razón se ha procedido a realizar un análisis de supuestos de *confiscatoriedad* que pueden presentarse en algunos impuestos de recaudación nacional (renta, IVA e ICE), para lo cual hemos estudiado la naturaleza de estos impuestos para llegar a tales supuestos o escenarios.

De todo lo anteriormente analizado ha resultado crucial el tema de la presión tributaria, pero ya no analizado solo como un mero dato macroeconómico, sino, como un criterio básico de investigación aplicado a situaciones concretas (personas, empresas o comunidades), para esto es fundamental el análisis de índices de pobreza de desigualdad, de desempleo para utilizarlo como parámetros tanto en la formación (capacidad contributiva abstracta) como en la gestión de tributos (capacidad contributiva concreta). Se trata de conciliar por medio del principio de *No Confiscatoriedad*, al principio de igualdad con eficiencia, la equidad y suficiencia recaudatoria, en fin conciliar derecho y economía.

Dedico a mi padre, a mi madre, a mi esposa y
en especial a mí amada hija Micaela.

Agradezco a la Dra. Eddy de la Guerra Zúñiga por su paciencia, su voluntad y por la enorme enseñanza transmitida, crucial en mi vida académica y profesional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	9
CAPÍTULO I.....	14
EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	14
1.1. Naturaleza Jurídica del principio de No Confiscatoriedad.....	14
1.2. Importancia del principio de No Confiscatoriedad.....	24
1.2.1. En cuanto a la justicia en la distribución del gasto público.....	27
1.2.2. La progresividad.....	28
1.2.3. Los impuestos extrafiscales.....	28
1.2.4. LA acumulación de impuestos.....	29
1.2.5. Los gravámenes abusivos.....	30
1.2.6. Los tributos que afectan a la propiedad.....	31
1.3. El Principio de No Confiscatoriedad y los demás Principios Tributarios Constitucionales.....	32
1.3.1. No Confiscatoriedad y el Principio de Legalidad.....	33
1.3.2. Principio de Generalidad.....	34
1.3.3. Principio de Progresividad y Capacidad Contributiva.....	36
1.3.4. Principio de Eficiencia.....	38
1.3.5. Principio de Simplicidad Administrativa.....	40
1.3.6. Principio de Irretroactividad.....	41
1.3.7. Principio de Equidad.....	43
1.3.8. Principio de Transparencia.....	45
1.3.9. Principio de Suficiencia Recaudatoria.....	46
1.3.10. Principio de Seguridad Jurídica.....	48
1.4. Principio de No Confiscatoriedad en relación al mínimo exento.....	53
1.4.1. Mínimo Exento.....	57
1.5. Respeto de los impuestos directos.....	57
1.5.1. Impuesto a la renta de las personas físicas. Naturaleza Jurídica.....	57
1.5.2. Supuestos de Confiscatoriedad.....	62
1.5.3. Respeto de los impuestos indirectos.....	64
1.5.4. Impuesto al Valor Agregado. Naturaleza Jurídica.....	65
1.5.5. Supuestos de Confiscatoriedad.....	71
1.5.6. Naturaleza del impuesto a los consumos especiales.....	73
CAPÍTULO II.....	80
LA CONFISCATORIEDAD EN RELACIÓN A LA PRESIÓN FISCAL.....	80
2. Presión Financiera y Presión Tributaria.....	80
2.1. Presión Financiera.....	82
2.2. Presión Fiscal.....	85

2.3. De la presión Fiscal en general.....	93
América Latina.....	93
Europa.....	102
2.4. Presión Fiscal en el régimen tributario ecuatoriano.....	105
2.5. Presión fiscal en los principales tributos de recaudación nacional.....	115
2.5.1. La presión fiscal en relación al impuesto a la renta.....	115
2.5.2. La presión fiscal en relación al IVA.....	129
2.5.3. La presión fiscal en relación al ICE.....	134
2.5.4. La presión fiscal en cuanto a otros impuestos.....	137
-Impuesto a los vehículos motorizados.....	138
-Impuesto a la contaminación vehicular.....	138
-Impuesto a la salida de divisas.....	139
-Impuesto a los activos en el exterior.....	139
-RISE.....	140
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	145
CONCLUSIONES.....	145
RECOMENDACIONES.....	149
BIBLIOGRAFIA.....	151
BIBLIOGRAFIA GENERAL.....	151
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTARIA.....	157
FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA.....	158
NORMA COMUNITARIA Y LEGISLACIÓN COMPARADA.....	158
LEGISLACIÓN INTERNA.....	158

INTRODUCCIÓN.

Partamos indudablemente de la idea de que históricamente ha sido el Estado, ya sea Estado administrador, Estado juez o Estado legislador, el que ha vulnerado los derechos de las personas considerados como tales. Se ha visto ya desde la evolución que el Estado ha ido sufriendo cambios , es decir, con el surgimiento del Estado absoluto, en donde el Rey era el que concentraba el poder y de esta manera vulneraba derechos, luego, con la revolución francesa (burguesía), en donde todos se sometían a lo que la ley disponía (la ley era un sistema cerrado coherente), después, en el estado social, producto de las revoluciones marxistas, en donde se estaba supeditado a lo que la constitución decía, en donde se procuraba los derechos económicos sociales y culturales, además de los derechos civiles y políticos, pero, en realidad no se daba tal situación, ya que en estos tres tipos de estados, el único fin era el del Estado como tal y no sus pobladores. Sin embargo, las nuevas corrientes propugnan, la idea, de ya no concebir al Estado¹ como ese fin al cual llegar, sino los derechos de las personas consideradas como individuos de una sociedad los que hay que perseguir como fin, en donde el Estado es un medio para aquello, es decir, el Estado, debe tener una estructura institucional, normativa, política y económica para con estos

¹ “La expresión <autopoiesis> utilizada por Niklas Luhmann para designar al carácter autorreferencial que el asocia a los sistemas políticos, podemos llamar autopoéticas a la doctrinas políticas del primer tipo y heteropoéticas a las del segundo. Para las doctrinas autopoéticas, el estado es un fin y encarna valores ético-políticos de carácter supra-social y supra-individual a cuya conservación y reforzamiento han de instrumentalizarse el derecho y los derechos. Para las doctrinas heteropoéticas, por el contrario, el estado es un medio legitimado únicamente por el fin de alcanzar los derechos fundamentales de los ciudadanos, y políticamente ilegítimo sino los garantiza o, aún más, si el mismo los viola. Por tanto, mientras el punto de vista de las doctrinas del primer tipo es únicamente el interno del estado que en cuanto fin o valor subordina así mismo tanto a la sociedad como a los individuos, el punto de vista de las doctrinas del segundo tipo es sobre todo el externo de la sociedad y de las personas que lo componen consideradas ellas mismas como fines y valores con respecto a los cuales es el estado el que es un medio instituido para su tutela.” Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón*, Madrid, Trotta, 2009 pp. 881.

elementos procurar el respeto, garantía y protección de los derechos fundamentales de las personas, y si no lo hace de esa manera, el Estado es políticamente ilegítimo por ese actuar.

De acuerdo a esta nueva visión de Estado (Estado de derechos), en donde los derechos de las personas son el fin en sí mismo a conseguir, y enmarcándonos en el objeto de nuestro estudio creemos necesario en primer lugar hacer referencia que: entendiendo a los tributos como parte de la actividad financiera del Estado, en donde su fin fundamental es la de obtener recursos provenientes de la riqueza de las personas, para luego redistribuirlos en servicios y obras a la población, se entendería que estos deben guardar plena relación con los derechos de las personas, puesto que: si por un lado el Estado entrega obras y servicios a la población, y por otro el régimen tributario los absorbe por sus efectos confiscatorios, el fin último de los tributos resultaría nulo por tal situación.

En el Ecuador, esta situación se ve agravada por la existencia de un sector de la población, en donde realmente está gravitando la tributación (presión tributaria). En este sentido tanto la Administración tributaria central y la local recaudan los tributos de sus ciudadanos, pero, solo en satisfacción de los principios que tienden a obtener los recursos en favor del Estado (suficiencia recaudatoria, eficiencia, simplicidad administrativa, eficacia) y muy poco en función de los derechos y garantías del ciudadano (capacidad contributiva, generalidad, progresividad, irretroactividad, equidad), es decir, cobra a todos los ciudadanos de un Estado sin mirar la capacidad económica (la real capacidad de contribuir) de los contribuyentes en particular y en esta tarea el régimen tributario puede resultar confiscatorio de la propiedad.

Desde este punto de vista, la administración tributaria sea local o nacional, persigue como fin último al Estado mismo en su afán recaudatorio y no a los contribuyentes en función de una equitativa redistribución de la riqueza, es decir, si bien el Estado busca en

sus ciudadanos captar la mayor cantidad de ingresos tributarios para luego (mediante reglas de derecho presupuestal) redistribuirlos en la población mediante la ejecución de obras y la prestación eficiente de servicios públicos, sin embargo, este fin propio del Derecho Tributario (recaudación) se ve menguado al momento en que la administración tributaria no aplica correctamente los principios materiales tributarios provocando que el Régimen, como ya lo anotamos, sea violatorio de derechos.

En fin, si el Régimen Tributario, resulta con la carga impositiva confiscatorio de la propiedad, sus ciudadanos disminuirán su poder de compra y de ahorro generando un desbalance a nivel macroeconómico y el efecto redistribuidor no generará el efecto deseado, porque por un lado el Estado segrega riqueza (efecto confiscatorio) y por otro, la recaudación y su redistribución a la población no surten el efecto que se persigue o es aparente.

A su vez esta recaudación desmesurada genera en la ciudadanía una cultura de evasión y elusión de impuestos o hasta una resistencia a la tributación, ya que la ciudadanía se puede ver atosigada ante tantos impuestos que se cobran de una forma desordenada.

Consientes de una problemática tan profunda descrita en líneas precedentes, nos aprestamos a realizar este trabajo de investigación, cuyo primer capítulo de este está destinado al tratamiento teórico-doctrinario del principio de *No Confiscatoriedad*, su naturaleza jurídica y su importancia, así como uno de los principios que irradia a los demás principios tributarios constitucionales. Se trata de revalorizar este principio, que sin duda, no ha sido tratado en su verdadero y real alcance ya sea a nivel teórico o en el práctico. En tal virtud, se pretende lograr una interpretación adecuada de los principios constitucionales tributarios como el de legalidad, equidad, progresividad, generalidad, irretroactividad, simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria, eficiencia, transparencia, y por sobre

todo el de capacidad contributiva, que aunque no esté constitucionalizado, el mismo se desprenda vía interpretación sistemática del ordenamiento jurídico. Resulta del todo interesante, más aún, si todos estos principios se los analiza teniendo como eje central al principio de *No Confiscatoriedad*, principio que: estando constitucionalizado en la parte pertinente al capítulo de la propiedad, no lo está constando entre los principios del Art. 300 de la Constitución 2008 del Ecuador que hace mención al Régimen tributario, particular que le dota de ingredientes interesantes que irán rebalsando al calor de esta investigación.

Es de particular importancia dedicar unas líneas de este trabajo al principio de *No Confiscatoriedad* y el principio de seguridad jurídica, como puntal de los ordenamientos jurídicos en general y en particular del ordenamiento tributario.

Como se manifestó, en la primera parte del capítulo inicial se pretende dar cuenta del principio de *No Confiscatoriedad* en su marco general, sin embargo, abarcar todos los campos en los que tiene incidencia resultaría demasiado vago e impreciso, por lo que se ha decidió entrar a estudiar el principio en cuanto al mínimo exento o mínimo no imponible, que implica que la *No Confiscatoriedad* como garantía de una vida digna de las personas es un mandato que las autoridades lo deben observar en su actuar.

De esta manera el trabajo se limita a descubrir los supuestos de *Confiscatoriedad* en los que puede caer el Régimen Tributario, para lo cual nos centraremos en el análisis teórico-doctrinario de los impuestos directos e indirectos, concretamente al impuesto a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, luego con el cabal conocimiento de su naturaleza jurídica y económica se puede descubrir los supuestos de *Confiscatoriedad* en cuanto al mínimo exento en cada impuesto.

Factor fundamental de la investigación también representa el tema relacionado con la presión financiera y tributaria, como un factor a considerar dentro de la *No*

Confiscatoriedad, toda vez que entendiendo la primera, podremos descender a nuestro tema de estudio que se lo analizara en el capítulo segundo.

Para ello se requiere de un análisis doctrinario completo y sólido sobre de la presión tributaria y financiera, luego se destacará el tema de acuerdo a las realidades de América Latina y Europa, con datos extraídos de la CIAT y CEPAL, lo que nos proporcionara una ruta para el análisis de la presión tributaria en el Régimen Tributario ecuatoriano, en los impuestos de recaudación nacional directos e indirectos.

Luego de los planteamientos que surjan en el presente tema de investigación se procederá a desarrollar las conclusiones y recomendaciones

El estudio que se pretende realizar es gracias a que existe la suficiente información contenida en fuentes bibliográficas que hablan respecto de los temas a investigar. Además se cuenta con la fuente de información confiable en cuanto a datos económicos oficiales sobre niveles de recaudación tributaria, presión financiera y tributaria en la entidad pertinente SRI.

CAPÍTULO I.

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

El principio de *No Confiscatoriedad* y su innegable importancia vienen dado por su naturaleza jurídica, el mismo que se presenta en algunos campos, uno de ellos el mínimo exento, que lo abordaremos desde la perspectiva de los impuestos directos e indirectos y los supuestos de *Confiscatoriedad* que en ellos se puede presentar, todo a aquello en función de la presión financiera y tributaria, temas eje en este estudio.

1.1.Naturaleza jurídica del principio de No Confiscatoriedad.

Cuando nos referimos a la naturaleza jurídica de alguna figura en particular nos referimos a su esencia a su razón de ser en un determinado contexto. En este sentido nos aprestamos a delimitar en este acápite, a la *No Confiscatoriedad* como principio-derecho, como un límite al poder público o como una prohibición (en este último caso podría denotar el carácter de una regla constitucional).

Este análisis nos atrevemos a realizarlo gracias a la particularidad que haríamos notar ya desde la parte introductoria de este trabajo, en el sentido de la prohibición de *Confiscatoriedad*, no como parte del Régimen Tributario en particular, sino, como prohibición de *Confiscatoriedad* de la propiedad en general, en donde se encuentran inmiscuidos temas de orden administrativo. Revisemos el Art. 323 de la Constitución:

Art. 323. Con el objeto de desarrollar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública e 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. (El subrayado me pertenece)

Se ve claramente que este artículo hace mención a las facultades que tienen las instituciones del Estado para apropiarse de las propiedades de los particulares, pero solo por razones de orden público e interés social, es decir, en una esfera netamente administrativa, y en este plano o contexto se prohíbe toda forma de confiscación.

En efecto, entendiendo a la palabra confiscación como privación de los bienes, se deduce que la prohibición de toda forma de confiscación en el contexto administrativo de facultades expropiatorias del Estado sin la justa indemnización, viene a constituir una regla constitucional, o sea, en el respeto irrestricto a la propiedad. Aquí la prohibición constitucional de confiscación juega de forma definitiva, es decir, que ante el evento de que el Estado de alguna forma pretenda apropiarse del patrimonio de las personas sin el procedimiento y pagos indemnizatorios que estos demandan, la prohibición opera directamente, no hay lugar para ningún tipo de análisis interpretativo que no sea el de la aplicación de la subsunción.

En materia tributaria sabemos que el alcance es diferente, sin embargo, nos parece criticable lo que dicen por ejemplo autores como Juan Ignacio Moreno Fernández² sobre el principio de *No Confiscatoriedad*, en el sentido precisamente que:

“No se trata de un principio sino de un límite al sistema tributario, de una prohibición constitucional conforme a la cual el sistema tributario no puede establecer tal nivel de presión fiscal que llegue a <confiscar> a los ciudadanos su patrimonio. Confiscar significa anular la propiedad privada, y al igual que ocurre con el principio de progresividad, no es un límite predicable de un impuesto (aunque nada impide que se aplique). Se trata a fin de cuantas de un límite explícito a la progresividad del sistema tributario en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución –consustanciales a la constitución económica- como son el derecho a la propiedad privada o a la libertad de empresa y a la economía de mercado”.

² Juan Ignacio Moreno Fernández, “Una perspectiva Constitucional de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Principios Constitucionales y conexión con el Art. 3.1 LGT)”, en *El Estado Actual de los Derechos y las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Madrid, Aranzadi, 2007, pp. 113.

Si bien el autor citado manifiesta que la *No Confiscatoriedad* no es un principio, sino que el mismo se trata de un límite al sistema tributario, de una prohibición constitucional, de una regla de carácter definitivo en el sentido de no anular la propiedad privada, ya que para este tratadista la *Confiscatoriedad* en materia tributaria tendría el mismo alcance de la expropiación en materia administrativa, cuando por parte de la misma no se ha dado el procedimiento establecido en la ley, sin embargo, luego al compararle con el principio de progresividad parece que le da la connotación de principio, pues, este se pregona de todo el sistema tributario, y el mismo es fundamental para la consecución de otros valores consagrados constitucionalmente. Entonces aquí surge la contradicción o existe una suerte de indecisión, o la *No Confiscatoriedad* es una regla o es un principio, de acuerdo a lo expresado, o son ambos a la vez.

Por su parte, Gustavo Naveira de Casanova³ realiza un razonamiento en el sentido de: entender a la confiscación en materia tributaria como un instituto similar o idéntica a lo institucionalmente considerado, en cuanto a sus efectos patrimoniale, es decir, a la que podría operar en orden a las facultades expropiatorias del Estado en el ámbito administrativo sin el procedimiento e indemnización correspondiente⁴. Este sería el elemento de conexión para que en la legislación ecuatoriana, la prohibición de toda forma de confiscación se inserte al campo tributario por vía de interpretación sistemática del

³ Gustavo Naveira de Casanova, “El principio de no Confiscatoriedad Tributaria”, en *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp. 623, 630.

⁴Naveira de Casanova expresa que para poder intentar un concepto cabal de confiscación en materia tributaria es necesario prescindir de las consideraciones que de confiscación se mantenían en la época del derecho romano, en sanciones de tipo penal y civil y administrativas como acotan otros autores por algunas razones, entre las cuales están: (i) Que la *confiscatoriedad* en materia tributaria se produce sea que una ley penal la prescriba o no, pues, es el sistema o régimen tributario en un determinado momento el que llega a ser confiscatorio, y (ii) porque , el efecto extrafiscal de la tributación en relación con el gasto público equitativo, de no producirse aquel, llegaría el sistema de la misma forma a ser confiscatorio. Gustavo Naveira de Casanova, “El principio de no Confiscatoriedad Tributaria”, en *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, pp. 623, 624.

ordenamiento jurídico, en considerar que el efecto confiscatorio puede, en el orden tributario, generar una situación similar de desmedro en el patrimonio de las personas que el que ocasiona una confiscación en estricto sentido.

Valdez Costa⁵ expresa con más claridad su posición cuando manifiesta que la prohibición de *Confiscatoriedad* es tal y no un principio. Que no es posible calificar a una tributación excesiva como confiscación, que significa “*quitar alguna cosa*” en el sentido del instituto expropiatorio sin compensación alguna, aduce que en materia tributaria el fenómeno confiscatorio es otro, es: “establecer una obligación pecuniaria que no responde a una causa legítima conforme al ordenamiento constitucional”, causa legítima que sería la relación con la justa redistribución de la riqueza, luego a nuestro parecer la prohibición de *Confiscatoriedad* es un principio en razón de que protege causas legítimas conforme al ordenamiento constitucional como: la vida digna, la propiedad, igualdad, derechos de libertad, etc.

En todo caso, la prohibición de *Confiscatoriedad* en materia de tributos a de entenderse como la tolerancia que las personas pueden soportar en cada caso ante una excesiva carga tributaria. En otras palabras, la obligación de contribuir siempre va a requerir de una detracción de la economía de las personas, pero, de una detracción soportable, y en tanto esta obligación de contribuir no resulte soportable y rebase la tolerancia de la economía de los particulares, esta va a provocar el mismo efecto pecuniario que produce la confiscación considerada en el estricto sentido de las confiscaciones en materia administrativa, penal o civil, pero, como lo recalcamos, obra de distinta manera.

⁵ Ramón Valdés Costa, “Prohibición de confiscatoriedad”, en *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, pp, 479.

Para vislumbrar una posición en cuanto a la naturaleza del principio resulta pertinente citar a Juan Carlos Bayón⁶ y la distinción que él hace entre principios y reglas y lo dice de este modo “Los principios, entonces, serán normas que prescriben que se realicen ciertos valores, mientras que las reglas serán, normas que modalizan deónticamente acciones determinadas descritas en términos que poseen autonomía semántica”. Esta precisión que nos trae Bayón, es perfectamente trasladable al campo tributario, en concreto al principio de *No Confiscatoriedad*, pues, este calza en el primer supuesto como principio, en el sentido de procurar la realización de valores como el respeto a la libertad, seguridad y justicia que se desprenden del respeto al derecho a la propiedad y la vida digna, así se desprende del enunciado del Art. 66, No 26, en relación con el Art 323 antes transcrito y su consecuente aplicación en torno al Régimen Tributario, por el principio de concordancia práctica⁷.

El Art, 66 No 26 dice:

Ar. 66. Se reconoce y garantiza a las personas:

26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental.

El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la aplicación de políticas públicas, entre otras medidas.

⁶ Juan Carlos Bayón, “Principios y Reglas: legislación y jurisdicción en el Estado constitucional”, en Teoría y práctica de la justicia constitucional, Quito, Ministerios de Justicia y Derechos humanos, pp, 198.

⁷ “Principio de concordancia práctica. Con este principio se pretende <optimizar> la interpretación de las normas constitucionales entre las que pueda darse una relación de tensión en la práctica. Por ejemplo, entre relaciones entre el derecho al honor y la intimidad y la libertad de información, o entre los principios de libertad y seguridad. Hay que interpretar la Constitución de tal manera que no se produzca el <sacrificio> de una norma o valor constitucional en aras de otra norma o valor. La tarea de <ponderación> de valores o bienes constitucionalmente protegidos es importantísimo en la interpretación constitucional”. De esta forma en la interpretación Constitucional en materia tributaria y en específico, en el principio de *No Confiscatoriedad* se podría producir una tensión entre normas constitucionales que protegen la propiedad, la libertad y por otra, la recaudación de la que requiere el Estado (conflicto entre igualdad y eficiencia) Xavier Pérez Royo, “La Interpretación de la Constitución”, en *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pp, 150.

Entonces el respeto a la propiedad consagrado en la Constitución demanda el cumplimiento de valores que circunvalan a su alrededor, como lo recalca Pablo Egas Reyes⁸ “El derecho a la propiedad es parte de los derechos fundamentales de libertad, toda vez que el Estado está encaminado a garantizar a las personas una protección ante cualquier injerencia pública o privada en el disfrute de sus bienes”, lo cual implica que la seguridad y justicia funcionan como satélites del derecho a la propiedad, activada por el principio de *No Confiscatoriedad*.

De otra parte, la *No Confiscatoriedad* encaja como regla en el entendido de que la prohibición de *Confiscatoriedad*, es una prescripción normativa mandataria, obligatoria, que manda en determinadas acciones a respetar el derecho a la propiedad mediante la prohibición expresa (autonomía semántica) de confiscación, en términos del Art 323 de la Constitución 2008 y que por efectos de interpretación contextual se hace extensiva a la rama tributaria.

Tomando como guía los elementos de análisis formal que Juan Ramón Capela⁹ enseña, podríamos ensayar los mismos de acuerdo a lo que prescribe la Constitución del Ecuador 2008: “Se prohíbe toda forma de confiscación”. Podemos notar de la simple lectura que el generador normativo de la disposición constitucional es la expresión “Se prohíbe”, la descripción de la actuación humana viene dada por la “confiscación de la

⁸ Pablo Egas Reyes, “La propiedad en la Constitución 2008”, en *La Nueva Constitución del Ecuador, Estado, derechos e instituciones*, Quito, Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Clàudia Storini, UASB/CEN, pp, 332

⁹ Dentro del análisis de las prescripciones modélicas como la analizada existen tres elementos o componentes constituyentes fundamentales: “a) Un generador normativo: “Obligatorio”, “Prohibido” o “permitido” (y eventualmente términos estrictamente sinónimos de estos, como pudiera ser “Ordenado”, que no se tomaran en consideración aquí; b) una descripción de actuación humana; constituyen lo que se podría llamar el contenido de la norma y podrían venir representadas en la proposición normativa por un simple verbo (confiscar) c) una descripción de las condiciones de aplicación de la norma, expresa o tácita, que a diferencia de las anteriores no precisan estar regidas por un verbo, aunque en ocasiones aparecen así, remiten hipotéticamente a la situación fáctica del mundo que condiciona la operatividad de la proposición normativa (tributación excesiva, es una forma de confiscación)” Juan Ramón Capela, “Las normas: Elementos de análisis formal” en *Elementos de Análisis jurídico*, Madrid, Trotta, 2002, pp, 65.

propiedad de las personas” y la descripción de las condiciones de aplicación comporta “toda forma en que se puede ejercitar la confiscación”, una de las cuales es la tributación en exceso.

De acuerdo a este planteamiento el principio de *No Confiscatoriedad* expresado en los términos del Art 323 ubicado en el capítulo de la propiedad, su prohibición de confiscación o en términos del Art 31 de la Constitución española¹⁰, por citar algún ejemplo en el derecho comparado, ubicado dentro del Sistema Tributario y que el mismo en ningún caso tendrá efectos o alcances confiscatorios, se ven como principios de los cuales se vale el Estado, sus instituciones a todo nivel para expresar valores,

Es un derecho que tienen las personas, y como tales son un límite a los poderes públicos, y que operan como una regla constitucional, prescriptiva, mandataria, que prohíbe de forma expresa, la merma en el patrimonio de las personas. De esta forma, la *No Confiscatoriedad* viene a constituirse como una garantía, pues, la misma protege un derecho, que es la propiedad de las personas. Además podríamos decir que la *No Confiscatoriedad* es una garantía normativa, ya que en el campo tributario, el legislador debe adecuar la creación de tributos en plena concordancia con el principio de *No Confiscatoriedad*.

El derecho a la propiedad como derecho protegido de forma exclusiva por el principio de *No Confiscatoriedad*, al menos *prima facie*, como tal pertenece a la segunda generación de derechos (económicos, sociales y culturales) en la división clásica de los mismos, pues, la propiedad como tal: es un derecho económico, pero, más allá de pertenecer a la segunda generación de derechos, el derecho a la propiedad es un derecho

¹⁰ La Carta fundamental española en su Art 31 manifiesta: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio

que comporta la consecución de otros derechos, como el derecho a la vida, a una vida digna, el derecho al trabajo, a la libertad de empresa, libertad de comercio, libertad de competencia en general la propiedad o respeto a la propiedad privada implican un derecho del ser humano para la realización de otros derechos.

En este sentido el derecho a la propiedad considerado como un derecho del cual se desprenden los demás, le hace a este derecho un derecho fundamental, un derecho económico fundamental, es decir, el mismo entraña un derecho subjetivo prestacional en unos casos y en otro de no hacer por parte del Estado y los particulares, caracteres que le hacen exigible en la vía judicial.

Es un derecho subjetivo, el derecho a la propiedad, en razón de que está provisto de los tres elementos que conforman un derecho subjetivo en sentido estricto, que al decir de Rodolfo Arango¹¹ son: “La norma jurídica, derechos que están establecidos de manera explícita en el texto constitucional o que pueden adscribirse a disposiciones de derechos fundamentales¹² establecidas en la constitución, la obligación jurídica, que los derechos establecidos en la norma pueden derivarse de obligaciones jurídicas constitucionales

¹¹ Rodolfo Arango, “Derechos sociales fundamentales como derechos subjetivos”, en *El concepto de los derechos sociales fundamentales* Bogotá, Legis-Universidad Nacional de Colombia, 2005, pp, 8-22

¹² Por lo general los principios constitucionales que constan en la Constitución son de naturaleza indeterminada, como por ejemplo el principio o derecho a la igualdad, el mismo, por sí solo no nos dice nada, pero, cuando se lo interpreta a la luz de un caso concreto, y el mismo es decidido ya sea en sede administrativa o judicial este se adscribe a la norma constitucional indeterminada. Lo mismo sucede con la prohibición de confiscatoriedad, en cuanto concepto jurídico indeterminado, necesita ser interpretado a la luz de los casos concretos, en donde pueden converger un sinnúmero de particularidades que arrojen normas adscritas a derechos fundamentales. Nosotros analizaremos en lo posterior la *no confiscatoriedad* en lo que tiene que ver con el mínimo exento y los casos que se presenten en este particular. En este sentido Bernal Pulido expresa que: “Los precedentes (casos resueltos) de tutela son normas adscritas a disposiciones constitucionales que valen para casos muy específicos y que, una vez decididos por la Corte Constitucional, deben aplicarse por esta misma –precedente horizontal y por los demás jueces de tutela -precedente vertical- por haber sido decididos –*stare decisis*- por el mismo tribunal” Carlos Bernal Pulido, “El Precedente Constitucional”, en *El derecho de los derechos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005, pp, 168, 169.

indirectas¹³ y la posición jurídica¹⁴, que los derechos se pueden justificar en el plano constitucional” o lo que en palabras de Diego López Medina denomina: “escenarios constitucionales¹⁵.”

En nuestra Constitución 2008, los derechos son el límite y vínculo con los poderes públicos, así se lee del Art. Uno¹⁶:

“El Ecuador es un Estado Constitucional de Derechos y Justicia”, que concuerda con el Art. 11 numeral 9 que manifiesta que: “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.” Y el derecho a la propiedad se encuentra plasmado en los Artículos 66 No 26 y 321, 322, 323 y 324 de la norma jurídica suprema:

Art. 66. Se reconoce y garantiza a las personas:

26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.

Art. 321. 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.

Art 322. Se reconoce la propiedad intelectual de acuerdo con las condiciones que señala la ley. Se prohíbe toda forma de apropiación de conocimientos colectivos, en el ámbito de las ciencias, tecnologías y saberes ancestrales. Se prohíbe también la apropiación sobre los recursos genéticos que contienen la diversidad biológica y la agrobiodiversidad.

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

¹³ Arango dice: No existe derecho subjetivo sin una obligación jurídica correlativa que obligue a otro (“obligado”) a hacer o dejar de hacer algo (objeto del derecho). Los obligados pueden ser el Estado y los particulares. En materia tributaria no cabe la teoría de los obligados particulares, solo el Estado es el obligado en esta materia.

¹⁴ La existencia de una norma jurídica y su correlativa obligación no son suficientes para existencia de un derecho subjetivo, se requiere de una posición jurídica, es decir, de tener razones válidas y suficientes para acceder al derecho de manera inmediata, que el caso de los tributos se apegaría a los conceptos de capacidad económica de las personas y la progresividad en la imposición para no afectar derechos.

¹⁵ Una línea jurisprudencial se ubica en un nivel medio de abstracción en el que se identifica un patrón fáctico frecuentemente ligado: la definición o interpretación de los “derechos constitucionales” casi siempre se realiza en este nivel medio de abstracción. Estos patrones Fácticos son los “escenarios constitucionales”. Diego López Medina, *El Derecho de los Jueces*, Colombia, Legis S A, Universidad de los Andes, 2006, pp, 148.

¹⁶ Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículos 1, 11 No 9, 30, 375.

Art 324. El Estado garantizará la igualdad de derechos y oportunidades de mujeres y hombres en el acceso a la propiedad y en la toma de decisiones para la administración de la sociedad conyugal.

De lo anteriormente transcrito podemos deducir que: el derecho a la propiedad en nuestra constitución comporta un verdadero derecho subjetivo provisto de sus tres características, es decir, el enunciado normativo, el reconocimiento, acceso y respeto a la propiedad a que tienen derecho las personas (derecho a algo¹⁷) por parte del Estado, sus poderes públicos a todo nivel, la obligación jurídica y no política que tiene este de respetar y garantizar la propiedad.

En materia tributaria como ya lo habíamos acotado, la legitimidad de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, que comporta la detracción de la riqueza de las personas, dicha aportación debe tener un límite. Este límite viene fijado por el principio de *No Confiscatoriedad*, en el sentido de que la carga impositiva debe ser tolerable para el que contribuye. En ese sentido la progresividad no debe rebasar el umbral de lo que cada individuo en atención a su capacidad contributiva real puede hacerlo.

La posición jurídica, que puede tener una persona por varias razones como son: justificaciones en razón de la pobreza, las personas discapacitadas, los mayores adulto, las cargas familiares, las mujeres embarazadas, los enfermos terminales, los individuos que se encuentran en situación de catástrofes naturales, en fin, son razones válidas y suficientes para poder exigir del órgano administrativo, en primer instante, y judicial, posteriormente, su protección.

En el ámbito tributario asimilamos a la posición jurídica con la capacidad contributiva, entendida la misma, no en sentido abstracto o de alcance cuantitativo, sino, en

¹⁷ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, pp 186.

la capacidad contributiva concreta y de alcance cualitativo, es decir a la verdadera y real capacidad de aportar que tienen las personas consideradas en su individualidad y sus características particulares, que irán delimitando esa capacidad de pago y por ende el respeto a su vida digna. De esta manera si la Constitución plasma en sus normas y disposiciones de derechos fundamentales que se respete el derecho a la propiedad privada de las personas mediante una obligación de respeto y prohibición expresa de confiscar el patrimonio (detracción impositiva que se sale del umbral de lo tolerable o que sobrepase la vida digna) por parte de los entes administrativos y judiciales, el Estado en General, lo que se requiere para que en determinadas circunstancias los individuos tengan derecho a algo, es de posición jurídica.

1.2. Importancia del principio de No Confiscatoriedad.

El principio de *No confiscatoriedad* o la prohibición de *Confiscatoriedad*, como aquel derecho que se desprende del derecho a la propiedad, no ha sido tratada con la misma intensidad en la que han sido estudiados los demás principios de la tributación en el plano nacional e internacional. No se diga, aún más, cuando al derecho nacional nos referimos, cuya situación revierte particularidades del porque en el caso ecuatoriano la *No Confiscatoriedad* como principio o regla constitucional no ha sido tratado en su verdadera dimensión. Analicemos lo siguiente:

1.- La ubicación constitucional de la prohibición de *Confiscatoriedad* por fuera del Régimen Tributario, ha sido una de las causas por las que no se ha desarrollado el principio en materia tributaria, lo único que ha sido es objeto de puntualizaciones en ese sentido, pero, no ha sido objeto de un estudio particularizado sobre el tema. Por su puesto esta es

una acusación a los juristas que no han reparado a profundidad sobre el tema, toda vez que tenemos en los actuales momentos la normativa constitucional al respecto (Art 300 y 323 de la Constitución 2008). Entonces, en primer lugar, el desinterés ha sido demostrado por los estudiosos del derecho, en particular del derecho tributario, que se han dedicado al desarrollo de otros principios como el de capacidad contributiva¹⁸, legalidad, igualdad etc.

2.- Otra de las causas por las que el principio no se ha estudiado en su verdadera dimensión, es el escaso o nulo desarrollo jurisprudencial, ya sea a nivel abstracto o concreto, producto de la pasividad de los contribuyentes y la falta de asesoramiento jurídico que ha provocado que no lleguen a los jueces el tratamiento de casos de *Confiscatoriedad*.

3. La calificación de la cláusula de *No Confiscatoriedad*, por parte de algún sector de la doctrina, como carente de operatividad o cláusula de estilo, ha coadyuvado a esta falta de importancia sobre el tema. El hecho de no establecer una debida correspondencia entre conceptos como presión tributaria, exceso de carga impositiva, considerados como conceptos aislados sin aplicación práctica, ha generado desinterés en el nuevo enfoque del principio, y sobre lo que en líneas posteriores se desarrollará con más dedicación, puesto que es en buena medida parte central de esta investigación.

El tema que pretendemos analizar revierte una enorme importancia en los actuales momentos en la que el país, por decisión de sus representantes, se encuentra impulsando

¹⁸ Jesús Ruiz-Huerta hace notar como la doctrina española como la italiana le han restado importancia a la *No Confiscatoriedad*, y manifiesta dos causas para este descuido. Primero, resultando muy curioso que el hecho de la inclusión expresa de la prohibición de *Confiscatoriedad* en la constitución ha sido unas de las causas del no tratamiento de parte de la doctrina de la mentada prohibición. Luego explica que la cuestión más bien debe reforzar el avance doctrinario en cuanto al principio en particular y no lo contrario y, segundo que el excesivo valor otorgado a la capacidad contributiva, su tratamiento casi exclusivo en materia tributaria, ha restado importancia a otros principios, entre los cuales está el de *No Confiscatoriedad*.; “Vigencia y operatividad del principio de la *No Confiscatoriedad* de los tributos en el ordenamiento español”, en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, 1993, pp, 216.

constantes reformas tributarias, tendientes a extraer de la riqueza de los ecuatorianos, los recursos que luego van a ser redistribuidos en la población por medio del gasto público.

La cuestión radica en que el gobierno impulsa un modelo de Estado planificador e intervencionista, que a diferencia de uno de modelo liberal o neoliberal, pretende obtener la mayor cantidad de recursos de sus contribuyentes para emplearlos luego en sus fines. Sin embargo, el régimen debe tener presente una situación de relevancia crucial, cual es la del respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, mismos que se ven vulnerados por un actuar de la administración de tipo formalista, que a pesar de tener en la Constitución plasmados los principios de aplicación de los derechos en materia tributaria, simplemente no los aplica a los casos concretos que conoce.

De allí que surge la necesidad de definir el contenido del principio de *No Confiscatoriedad*, para lo cual nos valemos de algunos autores que han desarrollado algo sobre el tema.

De acuerdo a lo manifestado el principio de *No Confiscatoriedad* se puede ver reflejado en diferentes campos de aplicación, en cuanto a temas conexos de estrecha relación: Jesús Ruiz-Huerta enumera algunos de estos planos en donde se justiciará la aplicación del principio, a saber: “La justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los impuestos extrafiscales, la acumulación de impuestos, los gravámenes abusivos y los tributos que afectan a la propiedad”¹⁹. Por su parte, María del Carmen Bollo Arocena²⁰, determina el contenido del principio de *No Confiscatoriedad*,

¹⁹ Jesús Ruiz-Huerta, “Vigencia y operatividad del principio de la No confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español”, en *Principios constitucionales tributarios*, pp, 218.

²⁰ María del Carmen Bollo Arocena, “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, México, Co-Edición Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq, (México, 1989, pp 374 y 375.

resumido en lo siguiente: 1. Respeto del mínimo exento, 2. Cumplimiento del principio de justicia en el gasto, y 3. Limitación de los tipos de gravamen.

Tomamos para el análisis la exposición de Jesús Ruiz-Huerta, la misma que nos parece más amplia. Trataremos de manera sucinta cada campo de aplicación a excepción del mínimo exento, tema central de análisis posterior.

1.2.1. En cuanto a la justicia en la distribución del gasto público.

El numeral segundo del Art. 285 de la Constitución actual en su parte inicial pregona la finalidad de la política tributaria, en el sentido de que esta promoverá la redistribución y por ende tal redistribución tiene que ser justa, en el sentido de que si los tributos suponen una detracción o una participación del Estado en la propiedad de las personas, por medio de aportaciones pecuniarias, cuya finalidad (recaudación) se ve trastocada si la misma no se cumple, de tal forma que el sistema tiende a tener efectos confiscatorios, por eso decimos que: de nada le vale al Estado acumular la mayor cantidad de recursos tributarios, si estos no se ven visibilizados en gasto público equitativo, es decir, este no tiende a ser un gasto público social, en todo caso, esta situación le torna al sistema en un sistema con alcances confiscatorios. Aclaremos aquí dos momentos regidos por sus propias normas, las del derecho tributario y sus principios destinados a la recaudación y luego los ingresos que se obtienen por esa recaudación, que son destinados a la consecución de obras y servicios, pertenecen al campo del derecho presupuestal, de la misma forma, regido por sus propias normas y principios, sin embargo, la conexión con la prohibición de efectos confiscatorios está en la idea de que cuando: esa recaudación no se reparte a los ciudadanos por medio de obras y servicios, no cumple su fin.

1.2.2. La progresividad.

Otro de los aspectos que abarca el tema de la prohibición de *Confiscatoriedad*, es el relacionado con la progresividad de la imposición o progresividad en el sistema tributario, así las precisiones en cuanto a que la progresividad tiene un límite infranqueable en la *No Confiscatoriedad*, y el mismo se encuentra inminentemente ligado a la capacidad contributiva y a la justicia tributaria²¹, en donde reviste crucial importancia la presión tributaria, Sobre este punto volveremos posteriormente ya que es tema trascendental en la parte delimitada de nuestra investigación.

1.2.3. Los impuestos extrafiscales.

Gustavo Naveira de Casanova hace una precisión al respecto y manifiesta que para encontrar un concepto de *No Confiscatoriedad* hay que alejarse de dos elementos, entre los cuales menciona a los impuestos extrafiscales, en efecto, no importa si el impuesto es con fin fiscal o no, si se produce una detracción confiscatoria en el patrimonio de una persona este tiene que ser reparado de todas formas²². Lo que da cuenta que los tributos extrafiscales o de ordenamiento²³, inciden en el sistema tributario como un todo o de un tributo extrafiscal en particular, a tal punto que estos respectivamente comporten una

²¹ . Juan Martín Querallt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, en Curso de derecho financiero y tributario, Madrid, Tecno, 2001, pp, 118.

²² Gustavo Naveira de Casanova, “El principio de no Confiscatoriedad Tributaria”, en *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp. 624.

²³ los **tributos de ordenamiento**, se aplican para cumplir con fines de política económica o social (**finalidad extrafiscal**). Héctor. B Villegas, “Los Ingresos Tributarios en General” en *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000, pp, 185.

agresión al patrimonio similar a la institución de la expropiación sin compensación y procedimiento de naturaleza alguna.

1.2.4. La acumulación de impuestos.

Alcances confiscatorios también pueden darse en los supuestos de doble tributación interna e internacional. *Interna* cuando dos administraciones tributarias gravan al mismo sujeto pasivo por el mismo objeto imponible o por falta de coordinación entre las diferentes entidades territoriales, e *internacional*, cuando son dos o más los Estados que pretenden hacer valer su potestad tributaria o soberanía fiscal sobre un mismo sujeto por una misma manifestación de riqueza.

La acumulación de impuestos tiene que ver con la disminución en el potencial productivo de las personas, con su libertad de empresa, de mercado, la misma que se ve afectada por la acumulación de tributos sobre una misma actividad económica y sobre una misma persona, en tal virtud, José Vicente Troya Jaramillo²⁴, expone que: “La doble imposición local, conocida también como tributación o imposición reiterada y la doble imposición internacional pueden atentar en contra del principio de equidad, la libertad de empresa, la capacidad económica de los contribuyentes así como de la capacidad contributiva”.

La reflexión que nos trae Troya Jaramillo es del todo acertada, ya que, si estos principios nombrados se ven vulnerados a causa de una reiterada y una doble imposición

²⁴ Expresa además que La imposición reiterada ocurre cuando a un mismo objeto tributario se le aplica dos o más veces un tributo. El volumen total de la contribución derivado de este supuesto puede ser desproporcionado. Por ello la libertad de empresa y sus similares pueden verse afectados. José Vicente Troya Jaramillo, “Tributación y derechos humanos”, en *Estudios de derecho internacional tributario*, Quito, Podelco, 2008, pp, 275.

internacional, es por causa de que esa acumulación impositiva ha logrado tener efectos confiscatorios en el patrimonio de las personas físicas.

1.2.5. Los gravámenes abusivos.

Se refiere este tema básicamente a que la prohibición de *Confiscatoriedad* busca poner un límite a los tipos de gravamen: se da así mismo la relación entre prohibición del alcance confiscatorio y el principio de progresividad del sistema tributario, justamente en la procura de evitar o generar un abuso en la progresividad de los impuestos ya sea considerados estos de forma aislada o en conjunto del sistema tributario, lo cual implica una contradicción al mismo tiempo, debido a que los que se busca como puntal primordial de la tributación es precisamente la progresividad en la imposición, aquí resulta palmaria la acción del principio de *No Confiscatoriedad*²⁵. Al respecto Jarach dice:

“Salvo casos especiales, no se justifica, pues, en un impuesto de tipo real que grave solo algunas manifestaciones aisladas de riqueza, tales como un determinado rédito o un determinado bien. Tampoco se justifica la progresión en un gravamen aplicado a sociedades o personas jurídicas sin tener en cuenta la porción de riqueza atribuida a cada uno de los socios componentes y la demás riqueza que pertenece a estos”²⁶.

Señala Jarach además que ni conforme a una valoración económica (principio de igualdad de sacrificios que opera según la teoría de las utilidades marginales) o política (redistribución de lo recaudado) del principio de capacidad contributiva, en ciertos casos, no se puede adoptar la progresión en ningún tipo de gravamen, y para sostener su teoría Jarach ilustra con algunos ejemplos de la legislación argentina en donde considera que la

²⁵ María del Carmen Bollo Arocena, “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, México, pp, 377.

²⁶ Dino Jarach, “El abuso de los impuestos progresivos”, en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp, 135,137.

imposición progresiva es injustificada y por ende tendría alcances confiscatorios, como son: el impuesto a las ganancias eventuales, el impuesto espacial sobre los saldos de revaluación, el impuesto de emergencia para el año 1996 y otros en el orden provincial.

1.2.6. Los tributos que afectan a la propiedad.

Cuando Plazas Vega²⁷ sostiene que la división de los impuestos en directo e indirectos es todavía valedera, en cuanto a la *No Confiscatoriedad* del patrimonio vía impositiva se refiere, y en tal razón manifiesta: que el principio de *No Confiscatoriedad* tiene cabal vigencia sobre los impuestos directos, pues, sobre ellos se pregonan los límites de la progresividad, en cambio, el principio de *No Confiscatoriedad* resulta relativo tratándose en impuestos indirectos porque los mismos demuestran una capacidad indiciaire de los contribuyentes al gravar algunos actos aislados de manifestación de riqueza.

José Juan Fernando Ferreiro Lapatza²⁸, hace una reflexión similar cuando explica una sentencia del Tribunal Constitucional español, en donde el principio de *No Confiscatoriedad* como límite impide agotar la riqueza imponible que se toma como índice de capacidad, lo cual no sucede en impuestos indirectos, ni en tasas ni en contribuciones, pero, recalca que en tasas y contribuciones, de no ser equivalente el pago con la utilidad del servicio u obra, este generará efectos confiscatorios.

En el presente estudio se analizará supuestos de *Confiscatoriedad* en impuestos indirectos relacionados al mínimo exento –como uno de los campos de aplicación del

²⁷ Mauricio Plazas Vega, “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Bogotá, Temis, 2003, pp, 415, 416.

²⁸ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los principios constitucionales del orden tributario”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005, pp 207.

principio- o a bienes que pueden estar por fuera del cobro de impuestos tipo IVA, y de acuerdo a la capacidad contributiva que puedan presentar las personas en determinado momento.

De este modo se ha explicado la importancia del principio de *No Confiscatoriedad* que puede ser aplicado o se manifiesta en cada uno de los campos de aplicación, que de una forma somera, hemos hecho alusión.

1.3.El Principio de No Confiscatoriedad y los demás Principios Tributarios Constitucionales.

Iremos realizando el análisis doctrinario en el orden que nos presenta el Art 300 de la Constitución, con la precisión de que: el principio de capacidad contributiva, a pesar de no estar constitucionalizado, constituye el eje central del sistema impositivo y el mismo esta insertado en algunos de los principios constitucionalizados, por lo tanto requiere un examen relevante de este y los demás principios con la *No Confiscatoriedad*.

También nos referiremos al principio de legalidad y seguridad jurídica como principios de aplicación general, de la misma forma, en su relación con la *No Confiscatoriedad*.

El Art. 300 de la Constitución 2008 dice:

Art. 300. El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

Nos parece de suma importancia ir haciendo un análisis en cuanto al derecho comparado se refiere, de nuestro régimen tributario por ejemplo con el español y alguna legislación complementaria, que tienda a enriquecer esta investigación y la forma de concebir los principios tributarios en las dos legislaciones.

1.3.1. No Confiscatoriedad y el Principio de legalidad

El principio de legalidad es uno de los puntales dentro del cual se ordena el derecho en general, y en particular dentro del derecho tributario constituyéndose en piedra angular sobre la cual descansa todo el andamiaje impositivo, pues, sobre la base de aquel, se levantan todas las disposiciones, y sin las cuales, las figuras tributarias serian nulas o inexistentes. En esta medida, solo por ley formal obra el establecimiento de tributos o la detracción de riqueza de los particulares, es decir, que el Estado se guarda para sí, esa facultad originaria de creación, supresión y modificación de tributos, mediante poder tributario concedido al parlamento o poder legislativo. Solo los representantes de quienes tienen que pagar los tributos pueden establecer los mismos²⁹, así lo recalca Jarach cuando cita esa máxima del derecho tributario inglés *no taxation without representation*, así el principio de legalidad, proviene del viejo aforismo *nullun tributum sine lege* (no hay tributo sin ley) y se debe entender a la legalidad, en cuanto a la creación de los tributos les corresponde a ciertos órganos, que tiene que ver con el procedimiento legislativo³⁰, el cobro

²⁹ Emilio Albi Ibáñez, J.L. García Ariznavarreta, en Sistema Fiscal Español, Barcelona, Ariel: S. A 1996. pp, 5.

³⁰ Según Sergio F. de la Garza conceptualiza al **poder tributario** como: "(Poder fiscal, Potestad tributaria o poder de imposición) es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. El autor manifiesta que el momento en el que se presenta el poder tributario se refiere a que el Estado prevalido de su soberanía y actuando en base a un interés general determina que supuestos de hecho o circunstancias son catalogadas como manifestación de riqueza para que los particulares paguen

de impuestos fuera de estos procedimientos puede ser confiscatorio. El principio de legalidad se encuentra consagrado en nuestra Constitución en los artículos 301, 120 No 7, 132 y 264 No 5, que hacen referencia a los órganos encargados de la creación de tributos.

Respecto del Art 264 No 5 que habla en torno de concederles a las municipalidades una potestad tributaria normativa tiene su fundamento según José Vicente Troya Jaramillo³¹ en la idea de que el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado, ya no es menester solo pronunciarse que por ley se establece tributos, ahora, los municipios a través de ordenanzas tienen esa potestad originaria proveniente de la Constitución.

1.3.2. Principio de Generalidad.

Oswaldo Casás³² expone que: “todos los integrantes la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva”, es decir todos aquellos que tienen aptitud económica deben contribuir a los gastos del Estado. Sanz de Bujanda citado por Casás, manifiesta que “todos efectivamente tienen que pagar tributos, pero deben hacerlo todos los que a la luz de los principios constitucionales y las leyes que lo desarrollan tengan la necesaria capacidad contributiva”.

El principio de generalidad lo podemos desglosar en tres partes: El primero, que hace relación a los ciudadanos de un Estado llamados a contribuir. El segundo, que hace relación al sostenimiento del Estado y sus cargas públicas y; El tercero, que los ciudadanos

obligatoriamente las contribuciones. Expresan también que pueden coincidir la titularidad del poder tributario y la competencia tributaria en una misma entidad. Sergio F. de la Garza, “El poder tributario del Estado”, en *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2006, pp, 209.

³¹ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdez Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp, 451.

³² José Oswaldo Casás, “Principios Jurídicos de la Tributación, La Generalidad”, en *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I*, Ed, Astrea, Buenos Aires, 2004, pp, 325.

que tributan lo deben hacer de acuerdo a su capacidad contributiva, lo que diferenciaría la generalidad de la universalidad³³: En efecto, la generalidad en la contribución tienen su fundamento ético-político, como dice Villegas³⁴, en la teoría de la distribución de la carga pública, y tal distribución, está en la capacidad personal de un individuo para contribuir a los gastos de la sociedad.

Veíamos entonces, en párrafos anteriores, que uno de los campos en los cuales se podía dilucidar efectos confiscatorios, era en el de la justicia en la distribución del gasto público, en la redistribución de los ingresos tributarios en beneficio de la sociedad, pues, el sistema se torna justo en la medida en que sus ciudadanos se vean favorecidos en la obtención de obras y servicios públicos, si no se daba esa justa redistribución, el sistema tributario en si tiene efectos confiscatorios de la propiedad de las personas. En suma si cada persona aporta en relación a su capacidad y luego no se le retribuye con equidad, genera que el sistema se torne regresivo.

Entendido como está el principio de generalidad, tanto la Constitución del Ecuador como la de España la consagran, con la diferencia de que esta última la define en estricto sentido y la del Ecuador la enuncia tan solo. Es de resaltar que la definición que da la Constitución española, tal como lo ha dicho la doctrina, la empata con el criterio de capacidad económica, situación que en la Constitución del Ecuador, al tan solo enunciarla, debe recurrir a métodos de interpretación, en este caso, el contextual, para ligar a la generalidad con la capacidad económica, que en el ordenamiento jurídico-tributario

³³ Guillermo. A. Lalanne, “El principio de Generalidad”, en *El Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp, 601.

³⁴ Héctor. B. Villegas, “Los Tributos, el impuesto”, en *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1986, pp, 80, 81.

ecuatoriano se lo puede deducir del principio de igualdad y de progresividad, ya que no está directamente constitucionalizado.

1.3.3. Principio de progresividad y capacidad contributiva.

Lewin Figueroa³⁵ manifiesta que el principio de progresividad está vinculado al sistema tributario y que este refleja más un concepto político que técnico, tiene que ver con la capacidad contributiva y por ende con el propósito de lograr un sistema tributario justo, Considera de la misma forma que este principio no es necesario que conste en la Constitución pues deviene del principio de igualdad, y su función como ya lo acotamos es hacer más justo el sistema tributario, que a pesar de que un sistema contenga impuestos proporcionales, este en su conjunto debe direccionarse a una tributación progresiva.

Alberto Tarzitano³⁶ expone un concepto de capacidad contributiva de la siguiente manera: “Una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias , aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”. El sentido formal del principio hace relación a lo que Tarsitano denomina capacidad económica abstracta “capacidad potencial de un sujeto para ser declarado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley” y el sentido material hace relación a la “captación efectiva de dicha posibilidad. En la reflexión del Dr. José Vicente

³⁵ . Alfredo Lewin Figueroa, “Principio de progresividad”, en *Principios constitucionales de derecho tributario*, Bogotá, Ed U de los Andes e ICDT, 2002, pp, 107, 116.

³⁶ Alberto Tarzitzno, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005, pp, 409, 410.

Troya³⁷, solo las manifestaciones directas o indirectas de riqueza han de ser objeto de tributación y se configuraran como hechos imposables en la ley (alcance cuantitativo de los impuestos en particular) y los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica (alcance cualitativo de los impuestos en general). La capacidad contributiva es el piso de la imposición que debe tomar en cuenta el legislador y la administración, es decir existe una franja entre la capacidad contributiva y la *No Confiscatoriedad* en donde la progresividad crece a medida que crece la manifestación de riqueza y que en cada tributo el legislador la debe delimitar, lo mismo, en la administración tributaria, respecto del sistema impositivo en general, la carga de impuestos, la presión no debe ser tal que se salga de la franja que demarcan los límites de la capacidad contributiva y la prohibición de *Confiscatoriedad*.

En este orden de ideas tanto en la Carta Fundamental del Ecuador como en la de España consta el principio de progresividad, pero hay que recalcar que en la Constitución de España, al tener constitucionalizado el principio de capacidad económica (que lo utilizan como sinónimo de capacidad contributiva) y el de *No Confiscatoriedad*, dentro del capítulo del sistema tributario, están señalando expresamente los pisos y límites de un sistema tributario progresivo, es decir, señalan los españoles a la capacidad económica como el piso de la imposición y a la *No Confiscatoriedad* como el techo de la misma, en cambio, al principio de progresividad, en el orden jurídico ecuatoriano se llega de la misma forma, por vía interpretativa, pues, no se tiene de una manera directa consagrado en la Constitución los principio de capacidad económica y *No Confiscatoriedad*, a los cuales se debe llegar, como ya lo manifestamos, por vía interpretativa.

³⁷ José Vicente Troya Jaramillo, “Control de las Leyes Tributarias y los Efectos de la Declaratoria de su Invalidez”, en FORO Revista de Derecho No 6, Quito, UASB/Ecuador, CEN, 2006, pp, 45.

1.3.4. Principio de Eficiencia.

Lewin Figueroa³⁸ manifiesta que no hay un concepto único del mismo, pero, que el mismo hace alusión a que: el impuesto se recaude con el menor costo posible (relación costo-beneficio) por parte del Estado y del contribuyente. El principio de eficiencia es más de técnica tributaria que político. Se puede vislumbrar la relación derecho y economía de la relación o conflicto entre los principios de igualdad y eficiencia. Se traduce este principio también respecto del sistema tributario.

Del aporte doctrinario esbozado se puede colegir que el principio tiene vinculación con la economía, y así lo recoge el sistema español, el mismo que lo hace ligado a un tema de gastos públicos y que su distribución y programación se los debe hacer enmarcados dentro de los principios de eficiencia y economía.

La Constitución del Ecuador, recoge al principio de eficiencia, pero dentro del Régimen Tributario, se entendería, en la forma de recaudar el tributo, en su no afectación a la economía de un país, a la ordenación de los mismos y no como lo entiende la Constitución de España, como algo más ligado a una justicia distributiva, a la equitativa repartición de los gastos públicos, que obviamente va a repercutir en la economía, pero, en cuanto gasto público equitativo y no como ordenación en la recaudación de los tributos, aquí se puede dilucidar una forma de entender el principio totalmente diferente o con distinto enfoque.

No obstante, tomamos la puntualización de eficiencia en su relación con los tributos, aquella que proviene de la tesis adoptada por el ordenamiento tributario

³⁸ Alfredo Lewin Figueroa, "Principio de Eficiencia", en *Principios constitucionales de derecho tributario*, pp, 118, 119.

ecuatoriano, por lo tanto, para ir haciendo la relación con la prohibición de generar efectos confiscatorios citaremos a Ricardo Enrique Bara³⁹, quien nos dice tomando de Neumark “que existen unos principios que se ocupan de las consecuencias económicas de los tributos (racionalidad económica, según la cual se agrupan a ciertos principios que procuran evitar que los tributos afecten el buen funcionamiento de la economía y que se refieren a los objetivos de lograr la asignación eficiente de los recursos (tesis española), la estabilidad y el crecimiento económico (tesis ecuatoriana).”

Decimos tesis española en el entendido de que la eficiencia en los tributos, en cuanto a su relación económica, un crecimiento económico la alcanza por la justicia en la repartición de la riqueza recaudada, mientras que la tesis ecuatoriana apunta al crecimiento económico por la vía de que: cuando el Estado ejerza su poder tributario lo haga con el menor costo tanto para la administración como para los contribuyentes, de ahí también su relación con la neutralidad⁴⁰.

De lo acotado podemos decir que cuando el sistema no sea eficiente en la recaudación de tributos puede producir efectos confiscatorios, es decir, si la carga o exceso de carga impositiva, producto de una tributación desordenada es deficiente, esta provoca la restricción en la toma de decisiones de los agentes económicos (contribuyentes) que les impide entrar en el mercado, en relaciones comerciales, entonces se produce un efecto confiscatorio por falta de eficiencia. Ricardo Enrique Bara lo explica así:

³⁹ Ricardo Enrique Bara, “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen I*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004, pp. 69, 70.

⁴⁰ Jarach enseña que “el principio de neutralidad en materia tributaria se debe entender como: “La neutralidad del impuesto significa que este debe dejar inalterados todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones, de la oferta, de la demanda o de los precios”. Dino Jarach, “Principio de Neutralidad”, en *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, pp 302.

El análisis parte de considerar que los impuestos modifican las decisiones económicas, y, por lo tanto, producen efectos. La clave de la cuestión es determinar si, como consecuencia de esos efectos, los costos para los contribuyentes son superiores, o no, al monto de los fondos transferidos al gobierno. Para ello se recurre a los conceptos de “efecto ingreso” y “efecto sustitución”. El *efecto ingreso* corresponde a la transferencia de los recursos del sector privado al público, es igual al monto recaudado, cumple la función fiscal del impuesto y constituye la carga directa de la imposición. El *efecto sustitución* tiene lugar cuando el impuesto cambia los valores relativos a las opciones económicas.

Como consecuencia, se modifica la asignación de los recursos y puede producirse una pérdida adicional de eficiencia. Esto significa una carga indirecta, -denominada, generalmente, “exceso de carga”-, la existencia de una *distorsión* en el comportamiento de los agentes económicos provocada por el impuesto⁴¹.

Esta carga indirecta es lo que a nuestro parecer provoca efectos confiscatorios del sistema tributario, ese exceso de gravamen, de pérdida de producción, que distorsiona el buen funcionamiento de la economía hace que el sistema sea inequitativo e injusto.

1.3.5. Principio de Simplicidad Administrativa.

Sandro Vallejo⁴² expresa que este es un elemento esencial del quehacer administrativo en general y tributario en particular y citando a Stiglitz dice: que “este se refiere a que debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos. Este principio está en función del actuar de la administración para beneficio del contribuyente”. La recaudación tributaria debe ser sencilla tanto para el contribuyente como para la administración, pues, además, los tributos de ser una reducción de los ingresos de los contribuyentes, estos comportan una serie de obligaciones tributarias formales, que de la misma forma producen costes. Además la normativa tributaria debe ser clara y

⁴¹ Ricardo Enrique Bara, “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen I*, pp, 71.

⁴² Sandro Vallejo Aristizabal, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto ecuatoriano de Derecho Tributario No 11*, Quito, 2009, pp, 7.

comprensible que posibilite una recaudación adecuada para la administración sin perjuicio para el administrado contribuyente⁴³ .

Este principio, lo recoge expresamente el ordenamiento ecuatoriano, no así el español, pero de acuerdo a como la doctrina manifiesta, este es un principio de orden general aplicable a todas las materias que hacen referencia al quehacer del Estado, y se entendería que el sistema público español lo recoge de forma implícita.

1.3.6. Principio de Irretroactividad.

De la lectura de las disposiciones constitucionales se ve claramente que el régimen tributario ecuatoriano consagra directamente el principio de irretroactividad de las normas tributarias, no así la constitución española, la cual se remite a normas del Código Civil, y liga a este concepto con el de la seguridad Jurídica, y en base a esto Violeta Ruiz Almendral y Juan Zornoza Pérez dicen:

“Las normas tributarias normalmente proyectan sus efectos sobre los presupuestos de hecho realizados tras su entrada en vigor. No obstante, y de acuerdo con lo previsto en el art. 2.3 del Código Civil, en ocasiones pueden producir tales efectos sobre hechos anteriores a ese momento, dando lugar al fenómeno de la irretroactividad, Pues, bien, ni la Constitución ni la legislación ordinaria establecen prohibición alguna de la retroactividad tributaria, de manera que fuera de las concretas materias a las que el art. 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno”⁴⁴.

Esta cita nos da a entender, de la misma forma, que la retroactividad en materia tributaria, en el sistema español, deviene de una interpretación sistemática del

⁴³ Antonio Bustos Gisbert, Joaquín Artés Caselles, “Una valoración de la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Justicia y Derecho Tributario*, Madrid, La Ley, 2008, pp, 240, 241.

⁴⁴ Violeta Ruiz Almendra y Juan Zornoza Pérez, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas Y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, pop, 136.

ordenamiento jurídico español, en aras de precautelar los principios de capacidad económica y seguridad jurídica.

En general la irretroactividad significa que nadie podrá ser castigado por hechos realizados antes de la entrada en vigor de la ley que lo sanciona, esta máxima podría ser trasplantada a la escena tributaria, solo se exigirán tributos, en el caso de que la correspondiente obligación tributaria hayan sido legalmente reguladas antes que se realicen los hechos, esto en aras de la defensa de otros principios, que lo ha destacado la jurisprudencia alemana como son: la protección de confianza y la seguridad jurídica como apéndice del Estado de Derecho⁴⁵.

La irretroactividad de la ley tiene su base en la seguridad jurídica y en la protección de confianza de sus ciudadanos, y una vulneración a esa seguridad, provocada de normas con efecto retroactivo tendrán que ser calificadas de acuerdo al caso concreto, en donde entran en operación dos tipos de retroactividad (propia y la impropia)⁴⁶, en todo caso, su influencia o relación al principios de *No Confiscatoriedad* viene dada justamente por el quebranto a los dos principios sustento de la prohibición de retroactividad. En tanto la interpretación de normas tributarias retroactivas no refleje un nivel de claridad para los contribuyentes, y las mismas resulten perjudiciales, afectan la seguridad jurídica y la protección de confianza como dice Andy Mazz⁴⁷: “la ciudadanía en general, deben tener las

⁴⁵ Klaus Tipke, “La retroactividad en el Derecho Tributario”, en Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, Temis, 2001, pp, 340, 341, 342.

⁴⁶ Retroactividad propia o autentica que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a supuestos de hecho ya producidos con anterioridad a su aprobación, solo exigencias calificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. Mientras que en la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas iniciadas con anterioridad a su aprobación, pero todavía actuales o no concluidas. Un ejemplo de estudio en donde se discutía sobre la retroactividad es el de los impuestos periódicos sobre las renta. Violeta Ruiz Almendra y Juan Zornoza Pérez, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas y Constitución*, pp, 137.

⁴⁷ Andy Mazz, “El principio de seguridad jurídica de las inversiones”, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Buenos Aires, Depalma, 2005, pp, 295, 298.

condiciones necesarias para planificar sus comportamientos durante un largo tiempo”, es decir, vía tributos retroactivos se puede influir en decisiones de carácter económico, de inversiones de los ciudadanos, de tal manera que: esa falta de claridad o incertidumbre para la toma de ellas provoca pérdidas y perjuicios, generando un efecto confiscatorio indirecto.

1.3.7. Principio de Equidad.

Vale recalcar aquí que este principio junto a la capacidad contributiva y la progresividad representan en este estudio específico, los principios centrales a ser tomados en cuenta respecto de la *No Confiscatoriedad* y el mínimo exento, en efecto, Alfredo Lewin Figueroa⁴⁸, manifiesta que el principio de equidad es más propio de la materia tributaria que el de igualdad, el cual es un principio más general relacionado con las personas y su no discriminación, en ese sentido desglosa el principio de equidad de acuerdo a dos criterios. Un criterio *cuantitativo* ligado al principio de generalidad y uniformidad en el tratamiento (generalidad abstracta o igualdad formal) y un criterio *cuantitativo* relacionado con la capacidad contributiva y la progresividad (generalidad concreta o igualdad real o sustancial), en este sentido corresponde tratar igual a los que están en situaciones iguales y diferente a los que están en situaciones diferentes, siempre que se justifique dicho trato.

En esta medida el autor, al igual que otros, se vale de las denominaciones de equidad horizontal y equidad vertical para expresar la igualdad en materia tributaria, la primera en el sentido de que la ley debe dar un tratamiento igualitario a toda las personas que estén en las mismas condiciones, es decir, esta ordenado que se dé un trato igual a

⁴⁸ Alfredo Lewin Figueroa, Principio de Equidad, en *Principios constitucionales de derecho tributario*, pp, 64, 67

iguales, y el segundo, esta ordenado, un trato desigual o diferenciado a personas en circunstancias diferentes o desiguales (trato diferente entre ricos y pobres).

Víctor Uckmar⁴⁹, trata este tema, desde una perspectiva más general, no utiliza la equidad para ello, sino se refiere al principio de igualdad en las cargas públicas y que esta se puede entender en dos sentidos: Un sentido jurídico, en donde los contribuyentes están en las mismas circunstancias ante un Régimen o Sistema Tributario (Generalidad, igualdad formal, equidad horizontal), y un sentido económico, en donde los contribuyentes aportan en relación a su sacrificio, vinculado a la capacidad contributiva y a la progresividad (equidad vertical, igualdad real o sustancial).

El sistema tributario español, parece ser reiterativo al consagrar el principio de igualdad en materia tributaria, a pesar de que este, está también desarrollado en Art 14 de su constitución y lo vinculan al principio de igualdad con la consecución de un sistema tributario justo, que a la final esa es la esencia del principio de igualdad.

La Constitución del Ecuador, tal como ha manifestado la doctrina incorpora el principio de equidad, como un principio propio del derecho tributario, pero consideramos que la cuestión es solo una diferencia tan solo semántica, más que de fondo ya que ambas constituciones tienen como bastión de la justicia al principio de igualdad en sus diferentes dimensiones, y , que en materia tributaria se manifiesta en el principio de generalidad (igualdad formal) y en el de capacidad contributiva (igualdad real).

⁴⁹ “Las constituciones más modernas, generalmente, prescriben la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, en base a la capacidad contributiva, cada una de ellas prescriben que el sistema tributario debe ser progresivo” A este respecto, la Constitución del Ecuador no consagra expresamente el principio de capacidad contributiva, como se lo ha manifestado ya antes, pero, así mismo se manifestó que el mismo puede descender del principio de progresividad como base de la capacidad contributiva en sentido real o cualitativo. Víctor Uckmar, “Principio de igualdad”, en Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario, Bogotá, Temis, 2002, pp, 59.

De otra parte, la doctrina se ha manifestado por considerar al principio de equidad como un principio propio de la metería tributaria, y que es más preciso utilizar esta terminología, por razones de orden técnico.

La equidad tributaria en estrecha relación con el principio de igualdad, esto implica los tratamientos razonables que se tienen que dar a los tratos diferenciados, es decir, que estos sean justificados, pues, no es factor esencial de la tributación que todos contribuyan en la misma medida, esto a todas luces sería injusto, luego un trata paritario a quienes no ostentan la misma capacidad de pago sería perjudicial para aquel que demuestra menor capacidad efectiva de pago, en este último se generaría un alcance confiscatorio. Si se pretende que unos queden exentos de tributar respecto de otros, sin justificación razonable, sobre esos otros se producirá un efecto confiscatorio.

1.3.8. Principio de Transparencia.

Es un complemento del anterior y tiene que ver con la seguridad jurídica, para ello Vallejo⁵⁰ cita a Ataliba quien expone que este principio se plasma a través de: “La supresión de la incertidumbre, y de la sorpresa, certeza del derecho, consentimiento en la formación de la ley, representatividad de los gobiernos, lealtad del Estado, previsibilidad del derecho, protección de confianza e interdicción de la arbitrariedad”.

Este principio que la Constitución del Ecuador lo tiene expresamente consagrado, es a nuestro modo de ver es un principio transversal en todas las materias e instancias públicas

⁵⁰ Sandro Vallejo Aristizabal, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en Boletín del Instituto ecuatoriano de Derecho Tributario No 11, pp, 7.

y que en el sistema español se lo debe deducir por medio de interpretación contextual y finalista.

En efecto, este es un principio que irradia a toda la administración pública en general y la administración tributaria en general, bajo el enunciado de la “nueva administración pública”⁵¹ tributaria que consiste en dotarle a la población de toda la información, de brindarle el acceso a la información pública, cuyo contenido esta dado en el principio de publicidad de todo el accionar del sector público⁵².

1.3.9. Principio de Suficiencia Recaudatoria.

Sandro Vallejo relaciona el principio con la política fiscal en su conjunto. Relaciona al principio con el sistema tributario y se manifiesta como condición del mismo su vinculación con el presupuesto y el gasto, es decir, con la actividad financiera del Estado. En esta medida el impuesto debe evitar distorsionar la conducta socioeconómica del contribuyente, evitar las distorsiones del mercado⁵³.

El análisis del principio de suficiencia recaudatoria amerita tener muy presente la relación entre Finanzas Públicas y Derecho Tributario, relación y delimitación en cuanto a

⁵¹ Héctor B. Villegas, “Teoría general del Presupuesto”, en *Manual de Finanzas Públicas*, pp, 404.

⁵² Ramiro Ávila Santamaría, manifiesta que el acceso a la información, se la puede estudiar desde dos puntos de vista: Como derecho fundamental y como herramienta de investigación para exigir sobre las posibles violaciones de derechos humanos, este derecho está basado en el principio de publicidad cuyas excepciones serían la información reservada y la confidencial. Aduce que en algunos Estados de corte patriarcal prima el secreto, y este como tal es una forma de ejercer y mantener el poder el poder. Las sociedades siguen siendo inequitativas a causa de ocultar información, ya sea en montos de recaudación, privilegios, decisiones prioritarias, circulación de bienes y servicios, en fin. Ramiro Ávila Santamaría, “El derecho al acceso a la información y los derechos humanos”, en *Los derechos sociales, dela acceso a la información a la justiciabilidad*, Quito, Centro de derechos humanos, Facultad de Jurisprudencia. PUCE, 2007, pp, 21, 29.

⁵³ Sandro Vallejo Aristizabal, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto ecuatoriano de Derecho Tributario No 11*, pp, 7.

campos de acción y aplicación se refieren, por eso me parece pertinente la cita a Alberto Tarzitano⁵⁴, quien aduce:

“Según el consenso mayoritario, el fin que identifica a las normas tributarias es el interés fiscal (*la recaudación*). Si nos mantenemos en la postura que el interés tutelado es el que tiñe a la interpretación de la norma que lo ha objetivado asociar ese interés con la recaudación provoca una visión parcial y deslinda su aplicación de manera tendenciosa. Es indiscutible que el fin de la norma se encuentra ligada a la consecución de recursos públicos, pero esta comprobación más propia de las finanzas públicas que del derecho, deja latente que el ingreso producido es el resultado de la configuración de un hecho imponible que revela capacidad contributiva. De ahí que sin el concurso de esta última se desfigura el fin del derecho tributario que debería estar asociado a tutelar la doble perspectiva que ofrece: la de legitimar el poder estatal para crear impuestos y la de garantizar al contribuyente que estos no rebasen sus posibilidades”

Esta cita a que hemos hecho alusión es absolutamente concordante con la diferenciación que realiza Eddy de la Guerra⁵⁵ entre suficiencia recaudatoria como meta o directriz política, propia de las Finanzas Públicas y suficiencia recaudatoria como principio propio del Derecho tributario. La primera tiene su fundamento en la mayor cantidad de recursos recaudados y la segunda en la redistribución equitativa de las mismas.

De la correspondencia entre tendencias financistas y jurídicas, se propenderá a que el sistema no sea confiscatorio, el objetivo de la recaudación debe ir acompañado de la eficiencia en la ordenación de los tributos, de la relación entre principios pro-fisco y pro-contribuyente y además del cumplimiento de la justicia en la repartición del gasto público⁵⁶, todo aquello acompañado de que las posibilidades económicas de contribución de las personas no se vea desdibujada por los afanes recaudatorios antiéticos y antijurídicos.

⁵⁴ Alberto Tarzitano, “Teoría de la interpretación tributaria”, en el *Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Tomo I, Cesar García Noboa y Catalina Hoyos (coords), Marcial Pons, 2008, pp, 857.

⁵⁵ Eddy de la Guerra Zúñiga, “Suficiencia Recaudatoria”, en *Régimen tributario ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pop, 46, 56.

⁵⁶ El sistema realmente se muestra progresivo en la medida en la que mantiene un equilibrio en el presupuesto, en la idea de que si el gasto público aumenta, la renta también debe aumentar y si disminuye, baja el nivel de actividad económica, esto es lo que se llama la elasticidad del gasto en donde si el gasto aumenta considerablemente, el sistema tributario debe tener la suficiente elasticidad como para poder equilibrare esa contingencia, pero, en esa tarea no debe descuidar los principios y derechos tributarios constitucionales. Antonio Bustos Gisbert, Joaquín Artés Caselles, “Una valoración de la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Justicia y Derecho Tributario*, pp, 241, 242.

Como habíamos acotado antes, el enfoque diferente que la Constitución española le da al principio de eficiencia, el cual le relaciona con criterios de gasto público, se hace más visible cuando la constitución ecuatoriana vincula al gasto público con el principio de suficiencia recaudatoria, es decir, que según la doctrina debe haber tantos impuestos como las necesidades del Estado las requieran. Aquí la Constitución del Ecuador da una connotación extrafiscal a este principio, cual es la de que los tributos están para satisfacer las necesidades colectivas, pero, en función de no provocar situaciones distorsivas en la economía de la sociedad, de paso también lo liga con el principio de neutralidad.

Sin lugar a dudas, la eficiencia se la entiende de distinta forma en ambos ordenamientos, uno (España) lo vincula con el gasto público y el otro con la ordenación de los tributos (Ecuador), y este a su vez relaciona la suficiencia recaudatoria con el gasto público. Al final ambos son temas de economía.

1.3.10. El principio de Seguridad Jurídica.

Rubén Asorey⁵⁷, realiza un análisis del principio de seguridad jurídica dentro del derecho tributario y menciona como puntales de este principio, en primer instante al principio de legalidad y al de irretroactividad de la ley, en el caso del primero, es fundamental la idea de que el derecho se encuentra influido por la seguridad y certeza, que la construcción de un sistema fiscal solo cobra firmeza si es producto de una paciente construcción y esa paciente construcción solo puede ser obra de la ley, y en el caso del

⁵⁷ Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México,, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domeq (México), 1989, pp, 330, 340.

segundo, como consecuencia del primero, se concibe en un Estado de Derecho la inadmisibilidad de leyes retroactivas. Y entre los factores que determinan la afectación de la seguridad jurídica tributaria enumera a dos: **a)** Factores que actúan sobre la estructura y contenido del derecho tributario, en el sentido de que un sistema tributario irracional, en donde todo el entramado de tributos es tratado de una forma no técnica (se refiere a la no correspondencia entre criterios económicos y jurídicos) conducente a una inseguridad en cuanto a coherencia y sencillez que exigen un buen sistema tributario, y **b)** desconocimiento temporal y conceptual del derecho vigente, que como consecuencia del sobrepeso de argumentos políticos, económicos y sociológicos, ha hecho que la normatividad tributaria se dispare a tal punto de generar un desconocimiento de las leyes tributarias, que se pueden manifestar en falta de codificación y abundancia de leyes y reglamentos tributarios.

Otro aspecto de suma importancia que trae a colación Asorey⁵⁸ como una más de las causas que empañan la vigencia de la seguridad jurídica es el tema relacionado a la arbitrariedad y su eliminación para favorecer el principio y en este asunto citando a Sanz de Bujanda señala que: “además de los factores intrínsecos al propio ordenamiento, es necesario que las autoridades públicas desplieguen una conducta regular”, en tal virtud expresa que la arbitrariedad se puede manifestar de dos maneras, la arbitrariedad normativa y la arbitrariedad aplicativa. La primera que hace relación a la elaboración de leyes alejadas de la correspondencia con los principios generales del derecho, es decir, en el proceso

⁵⁸ En este aspecto de la arbitrariedad en el sentido aplicativo es en donde se pretende hacer énfasis en el presente trabajo de investigación, es decir, en la pasividad de la administración tributaria que a la hora de determinar obligaciones tributarias puede ocasionar el efecto confiscatorio materia de análisis. Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, pp, 341, 342.

mismo de elaboración de normas tributarias, y la segunda se refiere a la violación del principio de jerarquía normativa y la pasividad de la administración.

Eugenio Simón Acosta⁵⁹ también ha hecho su aporte al tema de la seguridad jurídica y el derecho tributario y ha reflexionado en el sentido de ver una seguridad jurídica desde una perspectiva foral u objetiva, que hace que el ordenamiento jurídico tributario este dado con tales características en los cuales se hace previsible su funcionamiento, hace mención a leyes bien promulgadas y publicadas a la prohibición de retroactividad a la inexistencia de indeterminaciones o ambigüedades, y otra de tipo material y subjetivo, en que una persona se encuentra con la certeza de no estar sometido a daños y peligros imprevisibles, considera a instituciones como la caducidad, la prescripción, la cosa juzgada, la irretroactividad de las leyes como instituciones fundadas en el principio de seguridad jurídica, sin embargo, el autor no hace referencia alguna a la arbitrariedad de la actuación del Estado en su faz de gestión tributaria (burocracia) o más bien se limita a hacer el análisis desde el punto de vista de la arbitrariedad normativa abordado por Sanz de Bujanda citado por Asorey.

En la legislación española⁶⁰ se contempla el principio de seguridad jurídica y en el campo del derecho tributario se contempla o se descarta la arbitrariedad en la regulación (Arbitrariedad normativa) y aplicación (arbitrariedad aplicativa) de los tributos, y su legislación manifiesta que son atacables estas dos connotaciones de la arbitrariedad, en las vías administrativa y judicial, tanto en lo que tienen que ver con el ejercicio de la potestad reglamentaria como en los actos de aplicación de la administración⁶¹.

⁵⁹ Eugenio Simón Acosta, “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en el tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI, Madrid, Marcial Pons, 2008, pp, 552, 555.

⁶⁰ Emilio Albi Ibáñez, J.L. García Ariznavarreta, en *Sistema Fiscal Español*, Barcelona, Ariel Economía, 1997 pp, 6.

⁶¹ Ver artículo 220 No 1y 2 del Código Tributario ecuatoriano.

Rodrigo Patiño Ledesma⁶² tiene su particularidad para dimensionar la seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano y en esta medida manifiesta que la seguridad jurídica se observa en su ámbito de respeto a las garantías y derechos de los sujetos pasivos u obligados tributarios en una clara relación con la prohibición en la arbitrariedad aplicativa en donde la administración tributaria debe en su gestión de los tributos aplicar los principios tributarios en su justa medida, y por otra parte, la seguridad jurídica expresada en el ámbito reglado del ejercicio del denominado poder tributario constituyendo un freno a la arbitrariedad normativa, se desea que el poder tributario de las entidades nacionales y locales se las realice con la claridad en cuanto a promulgación y publicación, tratando de evitar las leyes y reglamentos inspirados por motivos políticos no técnicos.

Es pertinente ahora citar de modo textual lo que Patiño Ledesma manifiesta del principio de suficiencia recaudatoria, su correcto entendimiento, en relación con la seguridad jurídica en cuanto eliminación de arbitrariedad normativa y aplicativa, que como consecuencia se quiere lograr los fines primarios de la tributación en concordancia con los principios tributarios constitucionales. En ese sentido manifiesta.

“En ese contexto, dejamos en claro que la suficiencia recaudatoria, no es, ni puede entenderse, como un principio tributario que dirige la iniciativa legislativa en esta materia a objetivos puramente recaudatorios y políticos, ni constituye tampoco el instrumento que orienta el crecimiento de un poder cada vez más arbitrio de la administración para garantizar esos objetivos. Más bien, estos principios han de entenderse como soportes de una legislación tributaria que haga posible la realización de la equidad y se constituya en un sistema capaz de dar respuesta a los objetivos de una recaudación”⁶³.

⁶² Rodrigo Patiño Ledesma, Estado de Derecho. “Seguridad Jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano”, en Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, Ministerio de Justicia, derecho humanos y cultos, 2010, pp, 9, 19.

⁶³ Rodrigo Patiño Ledesma, Estado de Derecho. Seguridad Jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano, en Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, 2010, pp, 19, 20.

Bien hemos recalcado que la seguridad jurídica en materia tributaria tiene que ver con la certeza y certidumbre del derecho y con la eliminación de la arbitrariedad en materia tributaria. La primera relacionada a la claridad en la expedición de leyes, a su publicación y promulgación, y a los límites de la potestad reglamentaria del ejecutivo en los términos ya analizados por Rodrigo Patiño Ledesma, la importancia que reviste el principio de transparencia en cuanto a cabal conocimiento de los fondos públicos y su repartición que dan cuenta de la existencia o no de efectos confiscatorios por injusticia distributiva pero lo que en este aspecto queremos hacer énfasis es en la eliminación de la arbitrariedad, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado⁶⁴ y encasillarlo al motivo de nuestro estudio, el principio de *No Confiscatoriedad*.

Un supuesto de *Confiscatoriedad*, en relación a la seguridad jurídica, se puede presentar en aquellos individuos que prestan servicios y por los mismos emiten facturas para el cobro de sus honorarios y cuyos ingresos no alcanzan a la fracción básica desgravada o que no generan un impuesto causado, y en determinado momento solicitan a la Administración la devolución por concepto de retención en la fuente, y si no hay declaración, pues estos contribuyentes no están obligados a presentar la misma, por ende, no procede la devolución. Tales individuos se verían en la encrucijada de no poder cumplir con ese deber formal.

⁶⁴ Addy Mazz, El principio de seguridad jurídica y las inversiones, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, pop, 285.

1.4. Supuestos de confiscatoriedad en relación al mínimo exento

Tomando como guía los principios de capacidad contributiva, equidad y progresividad se analizará, en este punto, los supuestos o escenarios de *Confiscatoriedad* aplicado al mínimo exento, en relación con los impuestos directos e indirectos (renta, IVA e ICE) de acuerdo a la naturaleza jurídica de los mismos.

1.4.1. Mínimo Exento

El mínimo exento se encuentra estrechamente vinculado a la idea de que los tributos no pueden afectar la existencia digna de las personas, es decir, que el sistema tributario en ningún caso puede llegar a afectar el mínimo vital de las personas, de ahí que Diogo Lette de Campos habla de la prohibición de estrangulamiento tributario⁶⁵, y de la exoneración de la imposición a la renta de lo necesario para llevar una vida digna.

Justamente el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) traduce la intención del legislador en que no quede sujeto a imposición lo necesario para vivir con dignidad. Pero el problema que surge aquí, es el de la inconmensurabilidad de la existencia digna, ligada a un mínimo vital o procura existencial⁶⁶, que vendría a suscitar una suerte de concepto jurídico indeterminado, y como tal inscrito en la más variada amplitud de interpretaciones en cada caso, pero, para evitar tal situación la solución es la que la sociedad a estatuido por medio de su ordenamiento jurídico interno, aquellos ingresos que quedan libradas para que los contribuyentes lleven una vida digna. De la misma forma

⁶⁵Diogo Lette de Campos, “El estatuto jurídico de la persona y el impuesto”, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, pp, 236.

⁶⁶ Poner concepto de procura existencial

opina María del Carmen Bolo⁶⁷. En efecto de lo que se trata es que: en el impuesto sobre la renta las personas físicas se separa una porción de su renta para la manutención personal y de sus familias y el remanente se consolida como la capacidad de contribuir de las estas.

Desde la misma perspectiva, Luis Omar Fernández⁶⁸ manifiesta que: “Esta deducción es la cantidad mínima que el legislador considera que un individuo necesita para su subsistencia y, por lo tanto, es el límite inferior a la capacidad contributiva” Además manifiesta el autor que: “el mínimo imponible puede entenderse como un reconocimiento explícito de la necesidad de ciertos gastos para obtener renta que, por su naturaleza, no puede segregarse de modo de realizar su cómputo separado específico”⁶⁹.

Benvenuto Griziotti⁷⁰, al hablar de la capacidad contributiva y sus manifestaciones personales en impuestos directos reales y personales señala que existen tres principios: 1.- La exención del mínimo para la existencia, 2.- la exención para las cargas familiares, y 3.- La progresión de la alícuota sobre el conjunto de la renta (o patrimonio). Estos principios, que sumado aquellas deducciones para la obtención de renta, representan el derecho a la vida digna de las personas en materia tributaria, y que cada uno tiene su delimitación propia de acuerdo a la reflexión del Griziotti, a saber que no es lo mismo, entre la deducción del mínimo de existencia y la exención del mínimo no imponible.

Para nosotros, el criterio es del todo correcto, pues, el mínimo para la existencia, las cargas familiares y las deducciones para obtención de renta son conceptos que están dentro del mínimo no imponible, que representa la cantidad no sujeta a tributación.

⁶⁷ María del Carmen Bolo Arocena, “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, en *Los Principios Tributarios Constitucionales*, pp. 374, 375.

⁶⁸ Luis Omar Fernández, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, Buenos Aires, Astrea, 2004, pp. 146.

⁶⁹ Luis Omar Fernández, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, pp. 146.

⁷⁰ Benvenuto Griziotti, “Teoría General del Imposto”, en *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Depalma, 1959, pp. 164 y 165.

De lo que hemos podido recabar hasta aquí, se entiende que el mínimo exento o no imponible, se trata de una deducción y no una exención en estricto sentido, pues se trata de una exclusión de la parte de la renta en donde no cabe tributar por razones de mantener la vida digna de una persona y su familia, es decir, se separa esas ganancias, que en realidad no constituyen tales, sino, que las mismas pasan a ser los gastos deducibles y gastos necesarios para la manutención de los contribuyentes y que a partir de realizados los mismos, luego, lo que rebase esos gastos constituye la capacidad contributiva de las personas para aportar a los gastos del Estado. Entonces el mínimo exento tiene una estrecha vinculación con el principio de capacidad contributiva, pero en su vertiente cualitativa o subjetiva y no cuantitativa u objetiva. En efecto, si el mínimo exento y su relación con la existencia digna tienen un grado alto de indeterminación, y están sujetos o condicionados a las circunstancias personales de cada contribuyente, en donde se pueden presentar una gran variedad de casos. No cabe, que en la práctica, estas concepciones estén basados en aspectos abstractos en cada legislación⁷¹, sin embargo los ordenamientos jurídicos, estatuyen una cantidad mínima no imponible, que en el caso ecuatoriano es la fracción básica desgravada, cuya cantidad es de \$ 9720 dólares.

Entonces se puede avizorar una contradicción, en lo que se dice sobre el mínimo exento y la existencia digna, en el plano teórico y lo que las legislaciones establecen como mínimo no imponible, pues, si los Estados adoptan una cantidad como el límite inferior a la capacidad contributiva de manera fija, en la realidad se pueden presentar casos en los

⁷¹ “No hay, por otra, parte, pautas legislativas para determinar cuándo un impuesto llegue a ser confiscatorio. Conviene, naturalmente, lograr precisiones legales y doctrinarias para conocer cuando llega a tal límite prohibido por la Constitución”. Se parte de la idea, de que las precisiones, tanto legales, como doctrinales, sean más en un plano concreto y no tan abstracto, las mismas que serían definidas por las actuaciones de la administración y las jurisprudenciales, en relación a la capacidad contributiva de las personas. Armando Parra Escobar, “No confiscación”, en *Planeación tributaria y organización empresarial*, Bogotá, Legis, 2007, pp, 165.

cuales dicha fracción básica desgravada sea variable, de acuerdo a los ingresos y gastos de las personas, en unos casos dicha fracción puede ser reducida y en otros ser muy amplia. Reducida en aquellos casos en donde los ingresos económicos no sean tan altos y los gastos personales y familiares sean elevados, y amplia, en los casos de personas con altos ingresos y gastos, de la misma forma, elevados o moderados, evidenciándose aquí un efecto regresivo del sistema tributario.

Un punto importante dentro del análisis es la cuestión relacionada con la inflación y su relación con la capacidad contributiva y sus efectos confiscatorios, pues, la misma es considerada como un impuesto encubierto, es decir, la suba general de los precios o la reducción en el poder adquisitivo de la moneda que representa la inflación viene a constituirse como un gravamen que afecta el rendimiento neto de una persona y en este sentido afecta el principio de capacidad contributiva concreta. En la misma medida afecta la progresividad en la imposición en los estratos más bajos, o sea los que están por debajo de la fracción básica desgravada o los que alcancen la misma o la rebasen pero en un margen estrecho, por cuanto si no hay ajustes por inflación que consten de modo expreso en la legislación para frenar tal arremetida, este fenómeno económico ocasionara una restricción presupuestaria⁷² por efectos de una disminución de la renta y su no disponibilidad, así lo destaca Gustavo Navera de Casanova⁷³. Este tema está en franca relación con la presión financiera y tributaria, tópicos a ser tratados más adelante.

⁷² “El conjunto de oportunidades del individuo se define por medio de la restricción presupuestaria. Si una persona gana 300 euros a la semana una vez deducidos los impuestos, y si carece de otra fuente de ingresos, está es su restricción presupuestaria”. Joseph. E. Stiglitz, “La Decisión de consumo”, en *Microeconomía*, Barcelona, Ariel Economía, 2006, pp, 150

⁷³ Gustavo Navera de Casanova, “La Inflación, los tributos y la prohibición de confiscatoriedad”, en *Derecho Tributario, doctrinas esenciales*, Buenos Aires, La Ley, FEYDE, 2010, pp, 125, 131.

1.5. Respeto de los Impuestos Directos

Corresponde ahora, realizar el análisis de la naturaleza jurídica de los impuestos directos e indirectos para de esta manera, dilucidar los supuestos de *Confiscatoriedad* en relación al mínimo exento.

1.5.1. Impuesto a la Renta de las personas físicas. Naturaleza jurídica.

Se sabe de antemano que el impuesto a la renta es un impuesto directo, pues, grava la obtención de renta o ingresos de las personas y el mismo no es trasladable a terceros. Como tal, creemos que el impuesto a la renta es el que más se ajusta a las exigencias constitucionales, es decir a los principios tributarios constitucionales y a los constitucionales tributarios⁷⁴, así pasamos a sustentar los planteamientos en torno al impuesto a la renta.

Desde el punto de vista constitucional y legal.- El impuesto a la renta al gravar los ingresos de las personas al momento de su obtención, de acuerdo a las consideraciones subjetivas de quienes lo obtienen demuestra que es un impuesto a más de directo, es de tipo progresivo o en consonancia con el principio de progresividad consagrado constitucionalmente, esto en relación a que en la legislación ecuatoriana, por ejemplo en su Art 36⁷⁵, se establece una tabla en donde consta la tarifa del mismo, la misma que es

⁷⁴ Violeta Ruiz Almendra y Juan Zornoza Pérez, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas Y Constitución*, pp, 103 y 104

⁷⁵ Jarach, enseña que en Derecho Tributario existen técnicas de progresión, entre las cuales enumera a la *progresión por categorías o clases, por gradas o escalones, por deducción en la base y la continua*. Se toma, por un lado, la progresión por gradas o escalones cuyo método consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en partes o escalones, que pueden ser iguales o desiguales y aplicar sobre cada uno de estos en forma creciente una alícuota o porcentaje, y por otro, la progresión por deducción en la base, método

creciente a medida que crece la base imponible del impuesto. El impuesto a la renta al ser un impuesto progresivo es un parámetro adecuado para medir capacidad contributiva en el plano abstracto y concreto, ya sea como manifestación de riqueza o como capacidad de pago de las personas.

El impuesto a la renta no solo puede ser progresivo, sino también proporcional, es decir, que establezca una alícuota constante de la base imponible, pero a partir de la tarifa máxima a una determinada base imponible, sin embargo, como es de naturaleza del impuesto a la renta, el que este acoja algunas exenciones y deducciones, como es el de la base exenta como un elemento que lo compone, a pesar de ser proporcional, el impuesto revierte una suerte de progresividad por tener su base exenta⁷⁶.

El impuesto a la salida de divisas se constituye un ejemplo de un impuesto proporcional cuya tarifa es el cobro del 5% por los capitales que salgan del país, pero este está compuesto de la misma forma por una base exenta que lo hace al impuesto progresivo, es decir, no importa su naturaleza jurídica de impuesto proporcional si en la composición misma del impuesto este denota cierta progresividad a causa de su base exenta.

El impuesto a la renta tiene plena concordancia con el principio de equidad como un principio propio del derecho tributario constitucional y con el principio de igualdad como un principio general del Derecho, debido a que el impuesto al ser personal y como tal subjetivo, no mira a consideraciones de tipo real como los impuestos al patrimonio, sino,

que consiste en la deducción del monto imponible de una suma fija –que se declara no imponible- y en la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente. De acuerdo a este planteamiento teórico, parece que nuestra legislación toma parte de cada uno, ya que, la tabla del Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece un mínimo no imponible y luego de esta suma fija, se establece unos escalones en donde a cada base gravable se le asigna un porcentaje. Luego, desde la tarifa marginal máxima el impuesto se vuelve proporcional. Dino Jarach, “Impuestos Fijos, Graduales, proporcionales, progresivos y regresivos”, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, pp. 294, 296.

⁷⁶ Luis Omar Fernández, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria* Volumen I, pp. 116.

las particularidades que se presenten en cada caso y a cada tipo de ingreso, esto en virtud de que la economía es bastante heterogénea, es decir existen individuos con diferentes tipo de ingreso y distinta composición familiar, que el impuesto debe moldearse a estas condiciones. En este sentido el postulado de equidad manda gravar con tasas más altas a los individuos más ricos y a los individuos con menos ingresos con tasas más bajas manteniendo la progresividad /equidad vertical), en esta parte se evidencia de la misma forma, el conflicto entre equidad y eficiencia, puesto que, como recalcan Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez⁷⁷ “una tasa marginal de impuestos muy progresiva reduce los incentivos para trabajar y a producir”.

Desde el punto de vista fiscal y extrafiscal.- Como se sabe el impuesto a la renta es un impuesto interno de recaudación nacional, este constituye un importante rubro de ingresos para las Finanzas Públicas de un país y para el sostenimiento del gasto público, aquí empata su característica con el postulado de generalidad.

Siempre ha sido el problema a la hora de la recaudación el balance entre la equidad y la eficiencia y en referencia al impuesto a la renta la discusión ha sido entre el gravar una base amplia o un conjunto de actividades amplia a una tasa baja o el de considerar unas actividades reducidas a tasas altas, en esta perspectiva se pronuncian Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez⁷⁸ y Eddy de la Guerra⁷⁹, criterio con el que concuerdo, pues como manifiestan se prefiere que sean tasas bajas las que graven a actividades amplias de generación de ingresos ya que estos estimulan la economía, es verdad que estos recaudan menos, pero que, estos aumentan la disponibilidad de renta de los individuos y sus familias,

⁷⁷ Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez, “Tributación óptima directa” en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2010, pp, 310.

⁷⁸ Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez, “Tributación óptima directa” en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, pp, 17.

⁷⁹ Eddy de la Guerra, “Impuesto a la Renta, análisis doctrinario”, en *el Régimen tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pp, 71.

aumentan el circulante de capital, pero de forma equilibrada y por ende incrementan el consumo, luego, los índices de recaudación por IVA e ICE se verán favorecidos por este incentivo en la economía. En otras palabras, si bien, con este mecanismo no se nota una recaudación, en términos fiscales abundantes, pero, la misma se ve compensada con el efecto extrafiscal del impuesto.

Según enseña Jarach, la base de imposición, la renta puede ser: Impuestos cedulares, sobre la renta global y el sistema mixto.

Impuestos reales o cedulares.- Es cuando el legislador separa los diferentes réditos y cada uno está sujeto a un impuesto diferente. Tiene sus características: 1.- No hay compensación entre réditos y pérdidas. 2.- Si se aplica alícuotas progresivas habría una desigualdad. 3.- No caben deducciones por salud, educación mínimo de subsistencia. 4.- Se da para una adecuada administración. 5.- Pueden quedar por fuera algunos réditos. 6.- Se presta para la aplicación del principio de discriminación de la rentas.

Sistema Unitario.- Se caracteriza por la existencia de un solo impuesto para gravar la renta de las personas físicas en donde se pueden practicar las deducciones por salud, educación, etc. Se puede practicar la progresión de las alícuotas en forma racional.

No puede aplicarse el principio de la discriminación de las rentas en la misma forma que el impuesto cédular, ya sea disminuyendo el monto de la renta en un porcentaje o cuando ella provenga de un trabajo personal o por la adopción de un impuesto ordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas. Grava tanto las rentas de contribuyentes domiciliados en el país como las provenientes del extranjero. Este último aspecto resulta para mi modo de ver discriminatorio y por tanto perjudicial para el contribuyente tanto nacional como extranjero, pues, estaría sujeto a una doble imposición, el nacional en su país y luego en el país extranjero y el no nacional en su país y luego en el exterior.

Sistema Mixto.- Se adopta un sistema de impuestos cedulares y complementarlo con un impuesto sobre la renta global. Esta decisión fue más histórica que racional ya que se quería pasar de los impuestos reales a los progresivos de sistema unitario pero sin caer en la desorganización administrativa. Otra media fue la de hacer la retención en la fuente, esto obedecía también a situaciones administrativas, que implicaba además que otros sujetos se responsabilicen por su cobro, Ejemplo el caso del pago de dividendos por sociedades de capital, dichas sociedades con la fuente de renta de personas físicas.

En tal virtud, haciendo un análisis de la legislación ecuatoriana en el campo tributario podríamos decir que la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 1 recoge el segundo planteamiento de manera expresa cuando la mentada disposición dice: “**Objeto del impuesto.-** Establecerse el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras de acuerdo con las disposiciones de la presente ley”⁸⁰. Pero, seguidamente en su Art.2 inciso segundo cuando habla sobre el concepto de renta, y considera que es tal: “1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo del capital o de otras fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios...”⁸¹. En cambio aquí se nota que acoge el sistema de renta cédular en donde se da un tratamiento diferenciado a las diferentes rentas. Luego la estructura en esta ley que contiene deducciones y exenciones nos hace notar que el impuesto implanta el sistema mixto con las características de impuesto a la renta directo, personal y progresivo.

De acuerdo a su estructura jurídica el impuesto a la renta es un tributo que puede ser analítico y sintético. El primero en razón de que se da un tratamiento singular a los

⁸⁰ Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁸¹ Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

rendimientos o incrementos de patrimonio y el segundo, no da este tratamiento particularizado. Luis Cazorla Prieto⁸² aduce que en el ordenamiento español, el impuesto es eminentemente sintético, aunque después haya tenido visos de analítico por dar tratamientos singulares a los rendimientos provenientes del trabajo y de los no residentes, en cambio Juan Martín Queralt⁸³ opina en sentido contrario, y manifiesta que: el impuesto, se caracteriza porque grava la renta del rendimiento neto del sujeto pasivo y aumentos de patrimonio, es un impuesto de tipo analítico y no sintético, pues aunque grave todas las rentas no revisten estas el mismo tratamiento. Criterio al que me inscribo por simple lógica, ya que, los ingresos son de variada naturaleza y en la práctica va a ser muy difícil darle un tratamiento conjunto, luego, el impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana es de tipo analítico.

1.5.2. Supuestos de confiscatoriedad

Una vez que hemos realizado un breve análisis teórico del impuesto a la renta, nos aprestamos a elaborar unos supuestos de *Confiscatoriedad* en relación con el tema en estudio, es decir, con el mínimo exento, para lo que en primer lugar, debemos tener presente que la base para la determinación de *Confiscatoriedad* de un Sistema o Régimen tributario es la capacidad económica de las personas, capacidad contributiva en sentido concreto, que como principio innominado en la Constitución puede manifestarse de variada forma, pues, como se manifestó, la economía de un país es heterogénea, está compuesta de

⁸² Lui M Cazorla Prieto, “El impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Lecciones sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Universidad Complutense-Facultad de Derecho, sección de publicaciones, 1993, pp, 36, 37.

⁸³ Juan Martín Queralt, “El Impuesto sobre la renta las personas físicas (I)”, en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp, 53, 56.

individuos que no tienen la misma capacidad contributiva, ya que sus ingresos y gastos son de la misma forma, diversos.

Entonces si la base de la tributación es la capacidad contributiva⁸⁴ el primer supuesto en donde se presentan efectos confiscatorios es:

1.- Cuando el sistema o Régimen Tributario, no analiza capacidad contributiva cualitativa de sus individuos.

a) Existen individuos que obtienen ganancias por debajo de la fracción básica desgravada (\$ 9720), verían comprometido su patrimonio por sobre su capacidad contributiva, luego, toda la carga tributaria asumida nacional y local, le resultaría confiscatoria de su propiedad.

b) Existen individuos que obtienen ganancias hasta el monto de la fracción básica desgravada, verían comprometido la totalidad de su patrimonio, luego, toda la carga tributaria asumida nacional y local, le resultaría confiscatoria de su propiedad.

c) Existen individuos que obtienen ganancias por encima de la fracción básica desgravada, para los que existe una progresión por escalas. Los individuos que alcancen al primer escalón o al segundo probablemente se vean afectados.

Teniendo como base al principio de equidad que manda a pagar más a ricos y menos a pobres (equidad vertical), pero, no solo en el sentido de su capacidad contributiva o de generación de riqueza, sino, de acuerdo a diversas circunstancias de orden fáctico, como el estar casado o soltero, de discapacidad, de ancianidad, de embarazos, en fin.

⁸⁴ Luis Omar Fernández ha desarrollado algunos supuestos de *CONFISCATORIEDAD* que han sido tomado como base para el presente trabajo. Luis Omar Fernández, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, pp, 137, 146.

2.- Si existen individuos que tienen un mismo nivel de renta, pero, uno de ellos tiene alguna o algunas de las particularidades fácticas y otro no las tiene, se presume que el patrimonio del primero se puede ver comprometido respecto de la carga impositiva interna nacional y local que le imprime.

3.- Existen familias en la que su capacidad contributiva es mayor por cuanto sus miembros están en capacidad de producir⁸⁵, respecto de otras que no tienen esa misma capacidad.

En un Régimen Tributario con un sistema mixto de progresión por escalas y deducción en la base, en donde la progresividad se vislumbra a partir de la fracción básica desgravada, hasta el límite establecido por la alícuota marginal máxima, luego de ese límite, el impuesto se vuelve proporcional, es decir, que si la progresividad no tiene este límite los efectos confiscatorios se pueden presentar.

1.5.3. Respecto de los Impuestos Indirectos.

Tal como hicimos con el impuesto a la renta de las personas físicas, ahora nos corresponde realizar un breve análisis de la naturaleza jurídica de los impuestos indirectos. Tomando en cuenta que los impuestos indirectos son preponderantemente los impuestos a los consumos, se analizará en primer lugar el Impuesto al Valor Agregado IVA, y en segundo lugar el Impuesto a los Consumos Específicos ICE, su naturaleza jurídica y su estructura jurídica, para desde ese enfoque determinar supuestos de confiscatoriedad a

⁸⁵ En relación a esas familias se produce lo que se conoce como economías de escala. **“Economías de Escala:** Reducción del costo promedio a medida que aumenta las unidades de producción”. Rafael Correa, “Glosario de Términos”, en *Ecuador: de Banana Republic a la No República*, Bogotá, Editorial Random House Mondadori, 2011, pp, 219.

partir de posibles efectos regresivos que pueden o no ser fruto de su carácter como impuestos reales, que se examinan a continuación:

1.5.4. Impuesto al Valor Agregado. Naturaleza Jurídica.

Juan Martín Queralt, manifiesta que:

“El impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA) es un impuesto indirecto que grava el consumo mediante la sujeción de todas las operaciones económicas realizadas en su territorio de aplicación: Se trata por tanto, de un impuesto multifásico sobre el consumo que se diferencia, de un lado, de aquellos otros impuestos que gravan solo una fase de los procesos de producción, como sucede por ejemplo, con los procesos especiales sobre la fabricación, y por otra parte, de los impuestos que gravan todas las fases de producción sin tener en cuenta, en cada una de ellas, el impuesto satisfecho en las demás”⁸⁶.

De la cita traída a colación podemos manifestar que si bien es característica que el impuesto al valor añadido o agregado, lo que grava es la renta, pero en su manifestación de consumo, creemos que: al decir que se realiza mediante la sujeción de todas las operaciones económicas, es otorgarle una cobertura muy amplia, en la que no abarcan todos los bienes, por ejemplo, los inmuebles. De allí que las legislaciones internas de cada país, lo que hacen es elaborar una lista de bienes y servicios en donde recaer su hecho generador.

Lo que hay que tener presente es la diferenciación que el autor hace, en cuanto, a que no son IVA los impuestos especiales a la fabricación⁸⁷ y los llamados impuestos en

⁸⁶ Juan Martín Queralt, “El Impuesto sobre la renta las personas físicas (I)”, en *Curso de Derecho Tributario*, pp, 560.

⁸⁷ “Los impuestos generales a las ventas pueden aplicarse en una sola de las etapas del proceso económico, estos se llaman monofásicos, y sus efectos y características dependerán de cual sea la elegida por el legislador. Las etapas suelen ser la industrial, la de distribución mayorista o la de venta minorista”. Hugo. E. Kaplan, “Impuesto al Consumo”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, Buenos Aires, Astrea, 2004, pp, 305.

cascada⁸⁸, que son aquellos cuya “característica es cuando la base del gravamen no segrega al impuesto determinado en la etapa anterior provocando de esta manera que se vuelva a calcular en la etapa siguiente sobre aquel, lo que denominaríamos impuesto sobre impuesto”⁸⁹.

El hecho generador según Mario Volman⁹⁰ que conforman el objeto del impuesto y en base a la legislación argentina es 1) la venta de cosas muebles, 2) las obras, locaciones y prestación de servicios, 3) las importaciones definitivas de cosas muebles, y 4) la prestación de servicios realizados en el exterior. Del mismo modo, Emilio Albi Ibáñez y J. L. García Ariznavarreta⁹¹ aducen que dentro de las operaciones del IVA que se someten a gravamen son las operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias y las importaciones. No obstante, consideramos la clasificación de Volman como la más delimitada en el sentido de que enumera las operaciones sometidas a gravamen sin demostrar muchas amplitudes en su hecho generador. Esto debido a que si todas las operaciones interiores o adquisiciones intracomunitarias o importaciones, creemos es por demás extensa en donde pudieran encasillarse un sinnúmero de operaciones y como habíamos manifestado, esa no es la razón de ser del IVA.

En general, el IVA es un impuesto indirecto de carácter real que grava el consumo de bienes y servicios, en el sentido delimitado que hacíamos referencia, y es este carácter de real, lo que lleva a considerar que el impuesto es regresivo por sí mismo, ya que no mira

⁸⁸ “Este efecto, propio de los impuestos acumulativos, deviene del hecho de que cada etapa grava precios determinados por costos de etapas anteriores, que incluyen el impuesto pagado por ellas. Aparece así el impuesto potenciado, calculado sobre otro impuesto previo. Esta distorsión no surge en los impuestos monofásicos ni en el IVA. ”. Hugo. E. Kaplan, “Impuesto al Consumo”, en Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I, pp, 313.

⁸⁹ Jorge Leicah, “Efecto económico de los impuestos”, en *Régimen Tributario*, Buenos Aires, La Ley, pp, 71.

⁹⁰ Mario Volamn, “Impuesto al Valor Agregado”, en *Régimen Tributario*, Buenos Aires, La ley, 2005, pp, 596, 605.

⁹¹ Emilio Albi Ibáñez y J. L. García Ariznavarreta, “Impuesto al Valor Añadido”, en *Sistema Fiscal Español*, pp, 614.

consideraciones personales como el Impuesto a la Renta, en consecuencia es un impuesto objetivo y no subjetivo, es decir, el impuesto recae al consumidor final, no le interesa al ordenamiento tributario nacional si el consumidor es rico o pobre, si es casado o soltero, si tiene o no cargas familiares o si sufre alguna discapacidad, en efecto, el IVA no observa la capacidad en sentido cualitativo o capacidad de pago de las personas, sino, más bien, el IVA al gravar el consumo como manifestación de riqueza, en suma, quien consume más tiene más capacidad contributiva, de ahí que quien consume menos, pudiendo ser por no tener suficientes ingresos o renta disponible, sobre aquellos el impuesto puede ser regresivo, aunado a la tarifa proporcional con la que el impuesto grava el consumo de las personas.

Respecto de la regresividad en los impuestos a los consumos Hugo. E Kaplan, considera que:

“Definida la regresividad como la incidencia mayor que tienen ciertos impuestos sobre los sectores de menores ingresos, resulta la objeción típica a la imposición sobre los consumos. Ello se debe a que el *ratio* del consumo en relación con el ingreso cae a medida que este se incrementa –debido al desarrollo normal que adopta la propensión marginal a consumir- y esa misma disminución se produce respecto de los impuestos que gravan los consumos”

Aquello nos lleva a suponer que el IVA se muestra de una forma cuando es analizado bajo el objeto imponible consumo y otro cuando es analizado bajo el ingreso de las personas, de ahí que cuando alguien consume más es porque tiene más recursos, en consecuencia es progresivo, pero, alguien que no posee muchos recursos, o los que lo tienen por debajo de la fracción básica desgravada, no tendrán la misma propensión

marginal a consumir⁹² respecto de otros individuos que si la poseen y sobre estos el impuesto es proporcional por ende regresivo.

Del mismo modo Mario Volman cuando habla sobre los efectos económicos del IVA manifiesta: “Partiendo de la afirmación, no necesariamente siempre cierta, que el impuesto es soportado por el consumidor final el impacto del gravamen habrá de generar un aumento en el precio de sus consumos, generando inflación, generando un cambio en los hábitos del consumo e incidirá negativamente en la propensión marginal a consumir de la población”⁹³.

El argumento relatado en el párrafo anterior, en cuanto los impuestos a los consumos, tienen un viso de regresividad, es considerado para todos los impuestos sobre las ventas, desde un punto de vista puramente económico, en el sentido de si la renta disponible se reduce, decrece también la propensión marginal al consumo, sin embargo, Hugo E. Kaplan⁹⁴, señala mecanismos de carácter jurídico, que podrían atenuar la regresividad: *El primero* dentro de la misma estructura de la imposición a los consumos que serían: a) gravar los bienes suntuarios, b) aplicar tasa cero o tasa diferenciales reducidas a los consumos esenciales, y c) reintegrarles a los individuos con menos ingresos los ingresos recaudados al final del periodo fiscal. *La segunda*, Establecer un impuesto patrimonial que alcance la renta no consumida, es decir los que se ahorra, y *tercero*, está el

⁹²propensión marginal a consumir y que según el autor es: la relación existente entre consumo y renta, es decir, que la estabilidad de las decisiones de las personas sobre su renta disponible, que genera, la estabilidad entre consumo y renta, es lo que se denomina: propensión marginal al consumo y que nos indica como el consumo varia, cuando aumenta la renta o disminuye ligeramente. Francisco Mochón, *Principio de Economía*, McGraw-Hill, Segunda Edición, Madrid, 2001. Pág., 213.

⁹³ Mario Volamn, “Impuesto al Valor Agregado”, en *Régimen Tributario*, 2005, pp, 590.

⁹⁴ Hugo. E. Kaplan, “Impuesto al Consumo”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, pp, 295.

redireccionamiento del gasto público a los sectores marginales, o sea, con una preceptiva de gasto social⁹⁵.

Plazas Vega con todo acierto, en concordancia con Kaplan, manifiesta que:

Según que el impuesto afecte en mayor grado o no a los contribuyentes con mayor capacidad de pago se hace referencia frecuentemente a impuestos de tipo progresivo o regresivo. Así el impuesto proporcional sobre las ventas ha sido criticado permanentemente por ser de tipo regresivo en razón de que, por tener la misma tarifa, afecta en mayor grado a pobres que a ricos. Cuestionamiento que [...] al tratar las ventajas y las desventajas del impuestos a las ventas, puede ser desvirtuado si hay en el ordenamiento otros mecanismos de progresividad, como las tarifas diferenciales o la exención de bienes y servicios de primera necesidad.

Nos interesa para efectos de nuestro estudio los mecanismos de carácter jurídico, que atenúan la regresividad de los impuestos al consumo en general y del IVA en particular vistos desde lo meramente económico. En tal virtud la legislación ecuatoriana recoge el Impuesto a los consumos especiales, tributo que se lo examinara con más detenimiento en el acápite próximo. Ahora nos centraremos en los dos mecanismos restantes.

Admitiendo de forma general que la traslación del impuesto siempre llevará a que el que soporte el gravamen es el consumidor final, es sobre este a donde se debe dirigir los mecanismos de atenuación de la regresividad, en efecto la legislación ecuatoriana tributaria y su ley correspondiente⁹⁶ adoptan el sistema de tarifa cero para los productos de primera necesidad y otros productos que el legislador les ha otorgado este beneficio fiscal⁹⁷.

⁹⁵ Al gobierno actual se le increpa por parte de algunos analistas en el sentido de que el gasto público se encuentra inflado en el Ecuador. A su vez el gobierno se defiende en virtud de que el gasto se ha incrementado por que el mismo está siendo invertido en sectores excluidos por medio de la inversión en salud, educación, vivienda, vialidad, etc.

⁹⁶ Ver Art 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno

⁹⁷ El jurista ecuatoriano José Vicente Troya al hablar de los derechos humanos hace alusión a que en los impuestos indirectos, incluido aquellos que gravan el consumo las ventas, no deben aplicarse a los bienes y los servicios básicos. Así se pretende reducir la tributación. Los bienes básicos y entre ellos las medicinas, generalmente están exentas del pago del impuesto al valor agregado IVA. José Vicente Troya, "Tributación y Derechos Humanos", en *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito Pudeleco, 2008, pp, 250.

Podría considerarse que dentro de la estructura del IVA, de la misma forma como se lo hizo con el impuesto a la renta de las personas físicas, el hecho de que en la legislación ecuatoriana conste un listado de bienes y servicios gravados con tarifa cero, genere, el mismo efecto progresivo de aquellos impuestos que tienen base exenta de pago de impuestos, es decir, que este listado funcione como base exenta, que a pesar de que el IVA sea proporcional, la base de bienes exonerados le da una cierta progresividad al impuesto. Cuestionamiento este que: solo podría ser dilucidado, creemos en el estudio de casos concretos, pues, siempre partimos de la idea que la regresividad o la progresividad se da en función del sistema tributario y no del impuesto considerado de forma singular.

Respecto a reintegrarles a los individuos con menos renta disponible los ingresos recaudados al final del periodo fiscal, este mecanismo hace referencia al crédito fiscal como un elemento propio del IVA, destinado a aminorar esa supuesta regresividad causada por el carácter real del impuesto, en ese sentido la legislación lo ha recogido de la decisión 599 de la CAN constante en su Art. 57 y 66, a su vez, recogido por la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

La función fiscal del IVA nos habla de que el impuesto es eficiente en términos de recaudo, y representa un importante rubro de ingresos para el Estado de carácter tributario, y por ende significan un importante aporte para el gasto público. En el capítulo posterior no encargaremos de estudiar los recaudos por concepto de ingresos tributarios de los impuestos de recaudación nacional y sabremos que impuesto representa más en referencia a su función fiscal, hasta aquí solo podemos decir que el mismo representa un ingreso importante.

Si hablamos del IVA y su función como instrumento de política económica o función extrafiscal consideramos pertinente el manifestar que el mismo influye

grandemente en la economía de un país, pues el IVA al ser un impuesto de los llamados distorsionantes, diferente a los de suma fija⁹⁸ por tener tarifa cero y tarifa fija, generan que los individuos y las familias puedan controlar esos impuestos, ya sea por medio de sus preferencias, si optan por consumir un bien exento o no exento⁹⁹, etc. En fin los impuestos sobre los consumos y el ingreso son de aquellos impuestos que dependen de las decisiones de las personas y las familias y así generan efectos en la economía local, nacional e internacional, sin embargo creemos que el consumo siempre estará supeditado al ingreso o a la renta disponible que se tenga, no así tanto a las preferencias de la gente.

1.5.5. Supuestos de confiscatoriedad.

El desarrollo que hemos hecho respecto de la naturaleza del IVA y su posible efecto confiscatorio sale de la condición del mismo de impuesto de carácter real, que no toma en consideración aspectos personales, lo que le hace posiblemente regresivo, al respecto me parece lo más pertinente en referencia al tema lo que acota Dino Jarach¹⁰⁰ al hablar de impuesto progresivos y regresivos:

⁹⁸ Los impuestos de suma fija, son los impuestos que son independientes de las decisiones de los hogares y las empresas, como por ejemplo los impuestos al patrimonio (predial) diferente a esta opción de imposición están los impuestos distorsionantes que sirven para evitar la arbitrariedad y para favorecer los principios de equidad y simplicidad administrativa, los gobiernos elegidos democráticamente, están supeditados a cobrar impuestos distorsionantes, es decir, a cobrar impuestos que dependen de las decisiones del sector privado, por ejemplo quien consume más paga más, se llaman distorsionantes porque los individuos y las familias distorsionan de forma estratégica sus decisiones para mejorar su tributación. En este sentido son impuestos distorsionantes los impuestos sobre el ingreso (son distorsionantes en cuanto la gente puede tomar sus decisiones en cuanto al ahorro o a tomar sus decisiones para trabajar) y sobre los consumos Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez, “Tributación óptima directa” en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, pp, 9.

⁹⁹ A primera vista el IVA puede parecer un impuesto de suma fija por ser uno de tipo proporcional al tener su tarifa fija, sin embargo, es un impuesto distorsionante ya que al contemplar tarifas diferenciadas, es decir tarifa cero y tarifa fija (en el Ecuador es el 12%) los individuos, las familias y las empresas pueden elegir estratégicamente sus preferencias y sus decisiones para mejorar o reducir el pago de sus impuestos.

¹⁰⁰ Dino Jarach, “Impuestos fijos, graduales, proporcionales, progresivos y regresivos”, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, pp, 293.

“La progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos relevantes de esa capacidad la renta, o el patrimonio o el gasto total del contribuyente, mientras que no es adecuada para los casos de impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas de riqueza. Ello no excluye, sin embargo, la adopción de esa forma de determinar la cuantía del impuesto en aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, en los impuestos a la tierra, con el propósito de lograr una menor concentración de la propiedad raíz, **o en los impuestos sobre los consumos de bienes determinados, con el fin de desalentar dichos consumos**”. (Las negritas son nuestras).

Entonces, de acuerdo a lo que señala Jarach un posible efecto regresivo se presenta en el desaliento a consumir por parte de las personas, desaliento que se produce por cuanto en el IVA no se demuestra capacidad contributiva o se la demuestra, de forma aislada, pero, en cuanto se refiere al ingreso y no al consumo, de esta manera, el consumo queda supeditado al ingreso de las personas que limitan, no así a las preferencias de los mismos que podría darse a causa de su naturaleza distorsionante en escoger bienes tarifa cero o tarifa fija para consumir, a diferencia del impuesto sobre las tierras, que es un de suma fija cuya naturaleza no es distorsionante, en otras palabras para nosotros el efecto regresivo se da aun si los individuos o las familias tengan la posibilidad de escoger entre bienes exentos o tener derecho a crédito tributario, por cuanto, sus limitaciones en disponibilidad de renta por falta de ingresos provocan la limitación en el consumo.

Sin embargo creemos necesario recalcar el hecho de que una supuesta regresividad que provocaría efectos confiscatorios generados por el IVA solo se los puede detectar en análisis de casos concretos de tipo cualitativo.

1.5.6. Naturaleza Jurídica del Impuesto a los Consumos Especiales ICE

Cuando hacíamos referencia al análisis del IVA veíamos que este se diferencia de aquellos impuestos que gravan a la fabricación en sí misma, entre estos se encuentra el Impuesto a los Consumos Especiales por tal razón este impuesto es de aquellos denominados “monofásicos” debido a que gravan el consumo sujeto a una sola de las fases de producción económica, por ende son también diferentes de los impuestos en cascada.

El ICE, de la misma forma, que el IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, pues, grava manifestaciones aisladas de capacidad contributiva que se producen con menos intensidad que los consumos gravados con IVA, es un impuesto de carácter real, ya que grava a bienes de lujo o de los llamados suntuarios, y por ende, por efecto de nuestro estudio el mismo es regresivo, asunto sobre el cual volveremos. Además el impuesto es de naturaleza objetiva e instantánea, es decir que grava sin atender consideraciones personales o subjetivas al instante en que es adquirida por el consumidor final, luego de haber sido repercutida por el fabricante.

El hecho imponible del impuesto según Edecio Moyano¹⁰¹ vienen dado por el expendio de los bienes gravados, en este sentido manifiesta: “Expendio: implica el nacimiento del hecho imponible, considerando al expendio (sin admitir prueba en contrario) a toda salida de fábrica o depósito fiscal, considerándose de esta manera, la transferencia de los productos gravados, naciendo la obligación del tributo”. Por su parte, Juan Martín

¹⁰¹Edecio Moyano, “Impuestos Internos sobre consumos específicos”, en *Régimen Tributario*, Buenos Aires. La Ley, 2005, pp, 640.

Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José. M Tejerizo López¹⁰²,

expresan, tomando en cuenta el esquema español, que los impuestos especiales:

“se exigen por la fabricación, importación e introducción en el ámbito territorial interno de los productos (alcohol en sus distintas variantes, hidrocarburos, tabaco y electricidad).

Parecen ser, pues, tres los hechos impositivos y así parece corroborarlo la normativa que se preocupa de definir cada uno de ellos:

- a) Por fabricación se entiende la extracción de producto objeto de los impuestos y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación.
- b) Es importante la entrada del producto en ámbito territorial comunitario con la finalidad e incorporarse definitivamente al tráfico comercial. Por eso, no sólo se entiende por importación la entrada física de los productos en el ámbito comunitario, sino la incorporación al tráfico de los productos que ya se encontraba físicamente, pero, que estaban en zonas, territorios o regímenes que convencionalmente no forman parte del territorio aduanero (depósitos, zonas francas, regímenes aduaneros suspensivos).
- c) La introducción dentro del ámbito territorial interno no es más que la entrada del producto procedente de otro país de la UE”.

En resumen para estos autores el hecho imponible son la fabricación, la importación y la introducción de los bienes, sin embargo, destacan que esos momentos no son propiamente el hecho imponible con la que nace la obligación tributaria, sino la misma se refiere más al momento de su entrada al tráfico mercantil, conclusión a la que llegan después de reflexionar sobre lo que se debe entender por hecho imponible, coincidiendo en esta parte con lo expresado por Edecio Moyano y su idea de expendio o entrada en el tráfico de mercado: Lo que nosotros entendemos es que si el análisis va por la naturaleza del hecho imponible, deberíamos aclarar los momentos en que este se puede presentar y que según Paulo de Barros Carvalho¹⁰³ citando a Barbosa Nogueira lo expresa de esta forma:

“no es suficiente la norma general y abstracta (regla-matriz de incidencia), y el acontecimiento del “hecho generador” (evento) en ella previsto. Para que se dé la percusión jurídica del tributo se hace necesario que esa vinculación pase a ser relatada por medio de un acto de subsunción del hecho a la ley que, en el caso, recibida aquí la expresión con amplitud para recoger tanto aquella emitida por la

¹⁰² , Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José. M Tejerizo López, “Impuestos Especiales”, en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2001, pp, 649.

¹⁰³ Paulo de Barrios Carvalho, “Sobre el Hecho Jurídico Tributario”, en *Derecho Tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Depalma, 2002, pp, 138.

hacienda pública (determinación) cuanto a la emitida por el particular en el desarrollo de las atribuciones que el derecho positivo le adjudica”.

De acuerdo a esta cita, el hecho generador, tomado como término amplio en esta explicación, se divide en tres momentos perfectamente diferenciables. El primer, referido a la norma general y abstracta, al presupuesto de hecho, o a la hipótesis de incidencia que puede o no llegarse a dar en el ámbito de las relaciones sociales. El segundo momento es el del hecho generador propiamente dicho o el hecho imponible, que Barrios Carvalho lo prefiere denominar hecho jurídico tributario, que el momento en donde el presupuesto constante en la norma abstracta se verifica y tiene lugar dentro de las relaciones sociales dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y el tercer momento, que para nosotros constituye el hecho gravado, cuando procesalmente el sujeto pasivo o la administración lo deciden ejecutar con fines recaudatorios. Luego de manifestar nuestra adhesión a esta visión del hecho generador, expliquemos la misma en el ICE ecuatoriano.

En este orden de cosas la legislación ecuatoriana, en la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art, 78 bajo el subtítulo de hecho generador del ICE manifiesta que: “El hecho generador en el caso de consumo de bienes de producción nacional será la transferencia a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación de servicios dentro del período respectivo. En el caso de consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización”.

En efecto, siendo el objeto del impuesto lo descrito en el Art. 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno: “Objeto del Impuesto.- Establécese el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados detallados en el artículo 82 de esta ley”, la ley contiene

la hipótesis de incidencia del ICE y en el cual el hecho generador de llegarse a dar en el campo de las relaciones sociales está delimitado en el Art 78 ya transcrito, es decir, no es el consumo en sí mismo el hecho generador, sino la transferencia, la prestación o desaduanización dependiendo del caso. Sin embargo, para efectos de lo que es nuestro estudio nos interesa el momento del hecho gravado, pues, siendo el ICE un impuesto instantáneo, en donde por efecto de la repercusión el conminado a sufrir el gravamen es el consumidor final, quien de acuerdo a sus preferencias opta por adquirir sea bienes suntuarios o los denominados bienes dañinos.

El hecho de que las personas y las familias consuman este tipo de bienes, ya sean de los suntuario o de los dañinos, es un indicador fuerte de capacidad contributiva, pues, denota que las mismas tendrían más renta disponible para efectuar esos gastos en bienes cuya elasticidad es grande en relación con los bienes gravados con IVA. Sin embargo, en los llamados bienes dañinos gravados con ICE generalmente el alcohol o el tabaco, que el Estado los grava con fines extrafiscales para disminuir su consumo, puede presentarse un problema si vemos el consumo de los mismos por personas que padecen de enfermedades relacionadas con dichos consumos y por tal razón necesitan consumir esos productos por obvias razones. Más aun cuando vemos en el medio social que esos bienes son consumidos por ricos y pobres sufriendo al final el gravamen, el impuesto no estaría tomando en consideración estas cuestiones de corte subjetivo, podría en tal caso resultar regresivo. Así lo resume Dino Jarach¹⁰⁴:

“Debe distinguirse la progresión, como forma técnica de determinar la cuantía de un impuesto, de la eficacia progresiva de ese impuesto en relación con la distribución de la renta nacional entre diferentes grupos de contribuyentes. Desde ese segundo aspecto, un impuesto progresivo al consumo de bebidas alcohólicas puede tener un efecto regresivo, o sea, puede incidir más sobre los grupos de

¹⁰⁴ Dino Jarach, “Impuestos fijos, graduales, proporcionales, progresivos y regresivos”, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, pp, 293.

contribuyentes de menor renta y, del mismo modo, un impuesto proporcional al patrimonio puede recaer en mayor medida sobre los grupos de contribuyentes de mayor renta, o sea, tener efecto progresivo”.

Queda aquí señalado un efecto regresivo en tratándose del consumo de bienes dañinos que los sufren aquellos en los cuales recaiga el gravamen y que no teniendo renta disponible, requiera del consumo de tales productos, se podría vislumbrar un efecto confiscatorio, por cuanto las personas de menos ingresos restringirían su consumo de este tipo de bienes.

Mario Prado¹⁰⁵ considera que el ICE es un impuesto monofásico de primera etapa, es decir, que el gravamen recae sobre las entregas o ventas efectuadas por los “productores” o “importadores”, sobre las primeras ventas que estos realicen. Plazas Vega¹⁰⁶, dice que el impuesto en esta fase es favorable para la administración, pues, facilita su control y recaudación, en comparación con los de etapa “mayorista” o “minorista”.

Sin embargo, Plazas Vega¹⁰⁷ explica un inconveniente de los impuestos monofásicos de primera etapa, que sería una tendencia a la regresividad, en los siguientes términos: “Una mayor tendencia a la “regresividad” del gravamen, debido a que “los márgenes de comercialización de los productos aumentan en razón inversa al grado de esencialidad de los mismos, lo cual determina que la base de imposición potencial que se deja de gravar sea más importante en el caso de los consumos suntuarios que en la de los consumos esenciales”. Desde luego, esta es la característica que más se considera y que hace que el ICE sea regresivo y tenga un efecto confiscatorio indirecto, porque los consumos de bienes suntuarios aumentan para aquellos contribuyentes con más capacidad

¹⁰⁵ Mario Prado, “Reformas al Impuesto a los Consumos Especiales”, en Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Quito, Processun, 2008, pp. 186.

¹⁰⁶ Mauricio Plazas Vega, en el *Impuesto al Valor Agregado IVA*, Bogotá, Temis, 1998, pp. 34

¹⁰⁷ Mauricio Plazas Vega, en el *Impuesto al Valor Agregado IVA*, , pp. 34

contributiva, con más ingresos, pero, disminuye para aquellos con menos capacidad contributiva o menos ingresos.

En concordancia con lo que estamos sosteniendo Barbará García Lorenzana y Sebastián Marcos¹⁰⁸ consideran que:

“Ergo, si tomamos un mayor ingreso tendremos más capacidad de ahorro, con relación al que tiene un ingreso menor. Esto conduce a que si aplicamos un impuesto sobre los consumos, se verá más afectado por el mismo quien tenga menor disponibilidad económica, pues su porcentaje de consumo en relación con el nivel de ingreso será mayor en comparación con quien posee una superior entrada de capital; no puede obviarse que este análisis parte de una situación en la que los partícipes de la misma tengan una igualdad en el consumo.”

Esto es aplicable a los consumos generales como a los consumos específicos, y la regresión se manifiesta en los niveles de ingreso, en la renta disponible y no tanto en lo que los individuos consumen en relación a sus preferencias.

En definitiva el ICE junto con el IVA representan en términos de recaudo cifras importantes dentro del erario nacional de carácter tributario, pero, además estos tienen claros efectos extrafiscales, más aun el ICE que está destinado a evitar el consumo de estos bienes por parte de la población, sobre todo los consumos de bienes dañinos muy a pesar de que las mismas no se cumplan a cabalidad, más por ser, problemas de salud pública que se pretende infortunadamente enmendar desde el punto de vista fiscal. Decimos efecto extrafiscal en vez de decir finalidad extrafiscal, de acuerdo a la diferenciación que hace Vicente Oscar Díaz¹⁰⁹: “Cuando un tributo está dirigido en forma primordial y específica a un fin distinto al recaudatorio, se lo puede encolumnar en el catálogo de la extrafiscalidad. En cambio, si solo produce efectos extrafiscales porque su finalidad principal es recaudar o

¹⁰⁸ Barbará García Lorenzana y Sebastián Marcos, “Neutralidad en los Impuestos a los Consumos2, en *Derecho Tributario, doctrinas esenciales, 1936-2010*, Buenos Aires, La Ley, 2010, pop, 70.

¹⁰⁹ Vicente Oscar Díaz, “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”, en *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y economía tributaria, Volumen I*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004, pp, 599.

bien porque tan solo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal, podemos aceptar que dicho tributo no será en particular un tributo extrafiscal”.

En este sentido, asumimos que el ICE hoy por hoy, como decíamos representa un importante rubor tributario en el presupuesto del Estado, de ahí su finalidad fiscal-recaudatoria, pero al mismo instante produce, tan solo, efectos extrafiscales como los ya expuestos en relación a los bienes de consumo suntuarios.

CAPITULO II

LA CONFISCATORIADAD EN RELACIÓN A LA PRESION FISCAL

La prohibición de *Confiscatoriedad* en relación al mínimo no imponible, es el tema central de este estudio, no obstante que: el análisis de la presión tributaria se vuelve palmaria en estos momentos, pues, la misma en cuanto a niveles de recaudación tributaria constituye un indicador cuantitativo para medir la incidencia de los tributos en la economía de los particulares. Este análisis servirá para vislumbrar escenarios de posibles efectos confiscatorios de acuerdo a las cifras que arrojen la presión tributaria ligado a criterios básicos de investigación y aplicadas a individuos sus familias y sectores de la población, como se verá en lo posterior.

2. Presión Financiera y Presión Tributaria

Después de haber hecho un análisis doctrinario del principio de *No Confiscatoriedad* en relación al mínimo exento o mínimo no imponible en los principales impuestos de recaudación nacional, los posibles escenarios que se pueden presentar por la complejidad de situaciones existentes en las sociedades contemporáneas, ahora nos aprestamos a direccionar nuestro estudio por uno de los temas estrechamente ligado a la *No Confiscatoriedad*, nos referimos a la Presión Financiera y Presión Tributaria, entendiendo que la segunda se encuentra dentro de la primera, y que a su vez contiene todos los componentes en relación a los recursos públicos, la presión tributaria solo comprende los ingresos públicos de fuente tributaria.

En este apartado, vamos a realizar algunas precisiones teóricas en relación a los temas anunciados, su incidencia en la *No Confiscatoriedad*, en cuanto, a niveles de aportación al erario nacional por parte de los contribuyentes y sus diferentes grados de capacidad contributiva.

Sabemos de antemano que la ciencia de las Finanzas Públicas en general, en términos económicos, y el Derecho Tributario en particular, en términos jurídicos a tratado de conciliar conceptos y técnicas que viabilicen una recaudación apropiada de tributos en franca concordancia con los principios constitucionales, que se vienen a erigir como derechos fundamentales en materia impositiva, como destacábamos en el capítulo inicial, esto se basa o es la lucha por concertar criterios económicos con criterios igualitarios, por acomodar principios como el de progresividad con suficiencia recaudatoria.

En el presente capítulo vamos a desarrollar algunas ideas en torno a la presión financiera y a la presión fiscal haciendo énfasis sobre la segunda. Nos concretaremos en dimensionar la relación existente entre *No Confiscatoriedad*, mínimo exento, presión fiscal tolerable, adecuada o apropiada en función de la capacidad contributiva como guía de todo proceso de formación de tributos y aportación al fisco.

En esta tarea, se analizarán datos y estadísticas, en lo principal de la entidad encargada de la gestión y administración de impuestos como lo es el Servicio de Rentas Internas, en lo que tiene que ver con recaudación de impuestos directos (renta) e indirectos (IVA e ICE) y en lo posible de otros organismos tales como el CIAT y La CEPAL, sobre presión fiscal en Europa, América Latina y el Ecuador.

Al fin de cuentas, en el presente capítulo el principal objetivo, es tratar de analizar si el Régimen Tributario ecuatoriano, de acuerdo al marco teórico planteado, a las cifras presentadas y a la normativa existente arroja una presión tal que se pueda considerar o no

como adecuada y por ende saber si este Régimen Tributario resulta o no confiscatorio del patrimonio de las personas.

2.1. Presión financiera

En tal virtud, primeros trataremos el tema relacionado, a la Presión Financiera, para lo cual nos valemos de una definición construida por el insigne profesor italiano Benvenuto Griziotti¹¹⁰, en efecto manifiesta: “El concepto de la fórmula de la (p) expresa la relación entre el total de los recursos públicos (i) y la riqueza nacional (r) que excede cuanto es necesario para el costo de la vida (c) conforme al nivel propio de determinado pueblo”.

El gasto público está implícito dentro de esta fórmula que propone Griziotti, pues, si la presión que ejercen las cargas públicas se verá atenuada en cuanto los servicios públicos sean más eficientes en la población debido a que estos, como economías privadas, destinan parte de su renta a la obtención de dichos servicios. Esta precisión es importante, pues, en sociedades como la ecuatoriana, la prestación de los servicios públicos, no es del todo uniforme en los diferentes sectores de la población, debido a la desigualdad, o lo que es lo mismo, a la heterogeneidad de las economías de nuestro entorno, situación que hace que algunos sectores, no acepten con tanto beneplácito la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, sumado a todo ello el costo de la vida y los precios de la canasta básica, que hace que los grados de capacidad contributiva sean tan variados y al mismo tiempo desproporcionados unos respecto de otros.

En fin, la fórmula del profesor italiano, aun cuando de solución compleja, es de contenido sumamente racional, pues, explica que desde este punto de vista la presión

¹¹⁰Benvenuto Griziotti, “Presión Financiera”, en *Principios de Ciencia de la Finanzas*, pp, 83

tributaria o mejor dicho, como el destaca la presión financiera, reviste situaciones más complejas que los que encierran los tributos de forma particular.

En este sentido, de acuerdo al análisis que estamos elaborando parece necesario hablar más de presión financiera que de presión tributaria o fiscal, ya que nuestro estudio se centra en el mínimo exento de cada tributo estudiado, en la cifra que la ley establece como no gravada por consideraciones de pobreza, de desempleo, de responsabilidad de cargas familiares, de discapacidad, de tercera edad, situación que necesariamente tiene que ver con el costo de la vida, de la brecha entre ricos y pobres, con el efecto redistributivo de los tributos, y, como lo habíamos manifestado, tiene que ver con niveles de inflación aceptables dentro de una sociedad. O entenderla como presión tributaria, pero, sin alejarnos de las consideraciones antes mencionadas ya que son complementarias en nuestro enfoque.

En otras palabras, cuando se trata de detraer del patrimonio de las personas, las prestaciones por concepto de aportes al sostenimiento del Estado, no solo están inmiscuidos criterios puramente tributarios, sino que en ellos y al tratarse de un mínimo no imponible, entran en consideración otros aspectos que ocasionan mayor complejidad al asunto. Si bien la presión financiera se diferencia de la fiscal en que esta se encuentra dentro de la primera, las mismas se complementan, pues, el sistema tributario necesita del análisis en conjunto de las finanzas del Estado y de ciertos indicadores económicos y sociales para la elaboración técnica de los impuestos.

De esta forma por ejemplo, no se concibe la creación de impuestos sin la observación del nivel del costo de la vida, de las tasas de desempleo, nivel de productividad, etc., o si una vez creados, sus elementos esenciales, de igual forma, deben responder a criterios técnicos, en cuanto a bases imponibles depuradas, tarifas adecuadas, en fin.

La CEPAL habla de presión inflacionaria, es decir la subida de los precios de los productos primarios, que estos se comportaban como impuestos encubiertos, de acuerdo a las citas del primer capítulo. Este comportamiento según el organismo se debe a algunos factores estructurales, entre los que se encuentra: el acenso económico de la China y la India, la urbanización¹¹¹ creciente, la misma que requiere de ingentes capitales en materiales para la construcción por ejemplo, el auge de una clase media con más capacidad de consumo y una preferencia más elevada hacia productos occidentales. Esto ha dado lugar a un repunte del índice de precios al consumidor, y esta situación sin duda tienen efectos en el campo tributario, en cuanto a adoptar medidas para una tributación más óptima y que no afecte a los sectores más pobres de la población. En tal virtud, la CEPAL recomienda que las autoridades fiscales y económicas de la región se enfoquen en:

En este sentido, las autoridades fiscales y monetarias de los países de la región enfrentan en la actualidad un triple desafío: *i*) determinar en qué medida absorber el *shock* inflacionario externo y a la vez graduar el control de la demanda agregada (y reducción del dinamismo económico); *ii*) diseñar políticas fiscales y monetarias que minimicen el costo económico de la contención de la inflación y, sobre todo que no aumenten los riesgos asociados a la fuerte entrada de capitales y por tanto a las crecientes presiones de apreciación de las monedas domésticas, y *iii*) adoptar políticas para paliar los efectos sociales derivados del *shock* inflacionario y las políticas de contención¹¹².

En este orden de cosas, el Ecuador no ha estado lejos de esta realidad, por el contrario estos tres aspectos han impactado en los procesos de estabilización económica, pues, el país afrontó el embate inflacionario en los precios de los productos provocado por la crisis económico-financiera del año 2008 y 2009, sumado a esto, la arremetida de la

¹¹¹ Harold M. Groves enumera a la urbanización como una de las causas del aumento del gasto de los gobiernos, ya que indudablemente el incremento de la población, la migración han dado lugar a que las ciudades sigan la regla de aumentar sus espacios para ubicar a esa población, se requiere de más infraestructura, más gasto en seguridad, en servicios públicos etc., lo que genera efectos en el campo de las finanzas públicas y particularmente de los tributos. Harold M. Groves, "Aspectos generales de los gastos públicos", en *Finanzas Públicas*, México, Editorial F. Trillas, 1965, pp, 621.

¹¹²OCDE/CEPAL (2011), *Perspectivas Económicas de América Latina 2012: Transformación del Estado para el Desarrollo*, OECD Publishing.<http://dx.doi.org/10.1787/leo-2012-es>

naturaleza por el fenómeno del niño, en fin, las autoridades tuvieron que equilibrar uno de los componentes de la demanda agregada como es el gasto de consumo (la propensión marginal al consumo), para que no se vea desbordada con un excesivo circulante, ya que en nuestro país, ha sido criticada la idea del acenso de la clase media, que ahora tienen más renta disponible para el consumo y el ahorro, lo cual genera impactos en la recaudación de IVA e ICE. No obstante, la idea es tratar de mitigar esos impactos inflacionarios con políticas fiscales adecuadas, entonces aquí se vislumbra de forma notoria la complementariedad de la presión financiera y la presión fiscal

2.2.Presión fiscal.

Como manifestamos, la presión financiera, encierra dentro de su concepto, a la presión tributaria, que según Adolfo Atchabarrían¹¹³, es “el sacrificio que la imposición produce a los sectores de la comunidad que se consideran más afectados por su gravitación”. En este sentido, la presión tributaria viene a ser lo que realmente los contribuyentes están detrayendo de sus economías por concepto de tributos, es decir existe una relación impuesto-renta privada, incluyendo dentro de estos también a los de naturaleza parafiscal (tasas, contribuciones especiales¹¹⁴ y la aportación al seguro social) y la medición

¹¹³ Adolfo Atchabarrían, “Concepto, determinabilidad de la presión tributaria”, en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1946-2002*, Buenos Aires, FEDYE, Fondo Editorial de derecho y economía, 2002, pp, 143.

¹¹⁴ Los tributos vinculados (tasas y contribuciones especiales) considerados como aquellos ingresos que forman parte de los gobiernos seccionales y como tales no engrosan el presupuesto general del Estado siendo su carácter principal, para considerar conjuntamente con los precios son las figuras más propensas a la parafiscalidad y resultar de esta forma no tan requerida por la administración, en función de que no se ajustan de forma equilibrada a los principios de justicia material tributaria y que de la misma forma traen problemas a la hora del cálculo de presión fiscal cuando estos son desmesurados, no obstante que dichos ingresos son inevitables para la administración, de ahí la necesidad de su control y regulación.

de estos sacrificios vienen a construirse como indicadores macroeconómicos que pueden tener, por su diferente modo de medición, algunos componentes.

Si bien, la presión tributaria sirve para saber los grados de tributación de la población en relación con la suficiencia recaudatoria, no solo debe quedarse en ese parámetro de índole macroeconómica, ya que este enfoque evidenciaría el conflicto permanente entre eficiencia e igualdad, es decir, si estos índices solo sirviesen para saber en números y fórmulas matemáticas, cuanto y que población está soportando la tributación, el principio de *No Confiscatoriedad*, sería solo simples enunciados constitucionales y nada más.

En este orden de ideas, Dino Jarach, nos trae una idea en la cual nos inscribimos precisamente porque conjugaría los principios de igualdad y eficiencia, entre derecho y economía, de esta forma se trata de ver a la presión tributaria no solo como indicador macroeconómico, sino también como indicador microeconómico, así expresa Jarach:

“Creemos firmemente que la presión tributaria debe ser abandonada como instrumento de análisis macroeconómico, siendo aventurada cualquier conclusión que se quiera obtener de ella, La presión tributaria tiene mayor significación si se utiliza como criterio básico de investigación no ya el cotejo global y, por lo tanto, la determinación de un valor promedio entre los tributos y la renta nacional, sino la presión sobre los diferentes sectores de la población.

En particular, la investigación si es referida a sectores de contribuyentes, personas físicas y sus familias, sirve para determinar los sacrificios relativos de los diferentes sectores y clases, si es referida a las empresas, sirve para determinar las variaciones en los costos de producción. Con todo, las formulas correspondientes a estas presiones para distintos sectores reflejan situaciones en un determinado período y no pueden suministraros conocimiento alguno acerca de los efectos de la imposición¹¹⁵.

En resumen lo que el autor trata de manifestar es que la presión tributaria no es la relación propiamente entre tributos y renta nacional, por varias razones, ya sean de tiempo o de espacio, sino la situación es un tanto más particular, a personas, a empresas a grupos

¹¹⁵Dino Jarach, “Presión Tributaria”, en *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, 1978, pp, 288.

empresariales, es decir a sectores de la población en donde está recayendo el peso de la imposición, y es allí donde la presión tributaria debe aplicarse como criterio básico de investigación ligado a índices que denoten capacidad contributiva de la población (índices de pobreza de desempleo etc.) , criterios que tendrían que ver con grados de capacidad contributiva, sean de carácter personal o familiar o de índole empresarial como los costos de producción, patrimonio o, ingresos y activos, que vienen a ser determinantes a la hora de crear impuestos. Entonces, si la lógica actual obedece a la gran heterogeneidad de economías de las que están compuestas las sociedades Latinoamericanas y en especial, la ecuatoriana, lo óptimo sería que la recaudación de impuestos esté ligada a criterios de presión tributaria enfocados en sectores de la población y no en el ámbito global, pues aquello conlleva a situaciones inequitativas. Aquí se ve el carácter complementario que tienen presión fiscal y financiero conceptualmente en la práctica.

Resulta interesante, entonces reforzar el planteamiento en la presión tributaria como criterio básico de investigación para mantener, precisamente niveles de presión tributaria adecuados, gasto fiscal adecuado y gasto público apropiado, es decir, se trata de analizar variables para establecer impuestos, estudios enfocados de esta manera conciliarían eficiencia con igualdad. Al decir variables¹¹⁶ vinculados a la presión tributaria como criterio básico de investigación, como ya lo habíamos anticipado, hablamos de información relacionada a:

1.- Desigualdad del Ingreso.

¹¹⁶ Aquí se recoge, además, de un criterio de como el Servicio de Rentas Internas en los actuales momentos entiende por presión fiscal y manifiesta que: “La presión fiscal representa los ingresos del Estado, en términos relativos al PIB, obtenidos a través de impuestos de administración central (impuestos a las ganancias, impuestos a los consumos generales y específicos, aranceles, impuestos al patrimonio, etc.) aportaciones a la contribución social, y de impuestos de Administración Regional “José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco, “Los Ingresos Fiscales como medio para fomentar la cohesión social: evidencia internacional” en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir, la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2012, pp, 75

- 2.- Índices de pobreza e indigencia.
- 3.- Redistribución de la política fiscal.
- 4.- Tasa de desempleo.
- 5.- Gasto público en salud y educación.

A estas variables o criterios básicos de investigación, se suman otros como: resultados de costo de la vida, canasta básica, que están dirigidos a sectores muy particulares de la población, personas físicas y sus familias, no así a grupos empresariales en donde otra fuera la lógica de la investigación

La mejor forma de identificar si un tributo o el régimen resultan confiscatorio es identificando los niveles de presión fiscal, pero en sectores de la población, se entiende que la presión fiscal debe ser adecuada, tolerable¹¹⁷, conforme la capacidad contributiva en cada tributo y a cada situación en particular¹¹⁸, por ello es necesario el estudio de variables, como las indicadas, para saber cómo estructurar un Régimen Tributario y su presión fiscal.

Sin embargo, resulta en la práctica algo complejo la creación de impuestos extremadamente dirigidos a grupos poblacionales, aunque el levantamiento de esa información (variables o criterios básicos de investigación) es necesaria para a su vez saber direccionar técnicas de progresividad en la imposición que nos ayuden a contrarrestar esa

¹¹⁷ “La relación entre los ingresos tributarios y el PIB, dado su carácter generalmente creciente, constituye una forma para evaluar si el nivel de recaudación en un país es el apropiado”. José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco, “Los Ingresos Fiscales como medio para fomentar la cohesión social: Evidencia Internacional, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI, 2012, pp, 77.

¹¹⁸ Aquí vale la pena una crítica a lo que sostiene Rodolfo Atchabarian, pues por un lado manifiesta que: la presión tributaria se la determina de forma macroeconómica en relación a la renta nacional y no a lo que paga cada habitante, y por otro lado expresa que: la presión tributaria es el sacrificio que la imposición produce en los sectores de la comunidad que más la soportan, luego agrega, que: el impuesto no debe sobrepasar la capacidad contributiva de las economías particulares, denotando que los tributos deben ser adecuados a ella, por lo que se deduce que el autor invoca criterios microeconómicos o se está refiriendo a situaciones más concretas, provocando una contradicción entre una y otra visión. Adolfo Atchabarian, “Concepto, determinabilidad de la presión tributaria”, en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1946-2002*, 2002, pp, 143, 145, 146.

difícil situación. El punto es saber canalizar esas técnicas de progresividad, pero, que, de acuerdo a como están planteadas, por muy generales resultan regresivas, más adelante nos referiremos de este tema, cuando tratemos la presión tributaria en relación con el Impuesto a la Renta, IVA e ICE, en efecto, la idea de los criterios básicos de investigación, es saber si la creación de impuestos y su recaudación ha logrado disminuir el desempleo la desigualdad y la pobreza y aumentar la redistribución y el gasto social, o saber hacia dónde dirigir la aportación tributaria y el gasto tributario para no provocar inequidades.

Es este mi particular punto de vista sobre la idea expresada por Dino Jarach sobre presión tributaria como criterio básico de investigación, estrechamente ligada al tema de la capacidad contributiva en su dimensión cuantitativa, luego en otro aparte hablare sobre la capacidad contributiva en su dimensión cualitativa en relación con la idea de derecho subjetivo que recogimos en el primer capítulo (posición jurídica), recogida en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación.

En estrecho vínculo con lo que estamos expresando se encuentran las ideas vertidas por José María Martín¹¹⁹, que en su parte medular recalca:

En consecuencia, en sus lineamientos generales, por *presión tributaria* debe entenderse la relación existente entre la cantidad de riqueza de los particulares detraída a su favor por el estado, y la cantidad total de dicha riqueza de los particulares. Este concepto general puede, a su vez, aplicarse específicamente a la cantidad de riqueza de una persona, de un determinado grupo o de toda la comunidad, lo cual ha dado origen a tres concepciones de presión tributaria:

- a) Cuál es la influencia de la recaudación tributaria sobre la producción económica, lo que servirá a su vez para establecer comparaciones con otros períodos o las economías de otros países;
- b) Cuáles son los límites que la recaudación tributaria no debería sobrepasar con respecto a la producción económica, para ser razonable o tolerable.

Esos dos plausibles objetivos, sin embargo, no se han podido alcanzar mediante el exclusivo uso de cualquiera de las fórmulas expuestas por la matemática financiera, las cuales siempre arrojan como resultado un porcentaje o valor abstracto de presión global, que no distingue entre las diversas categorías de contribuyentes o clases de fuente de producción.

En consecuencia, un cálculo así realizado no representa un análisis *cualitativo* de las presiones de distinto grado que pueden soportar los distintos sectores de la producción. Por otra parte, tampoco expresa la *eficiencia* con que los recursos tributarios han sido empleados por el estado al realizar los gastos públicos, ni la *importancia* que para la financiación de éstos pueden haber tenido otros

¹¹⁹José María Martín, en *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, pp. 140, 142.

recursos, tales como empréstitos, utilidades de empresas del estado, etc. Finalmente, un cálculo de la carga fiscal realizado por medio de las fórmulas propuestas no establece la *utilidad* presente, ni por cierto la futura, de los gastos realizados por el estado.

Es claro el autor al manifestar, al igual que Jarach, que los índices macroeconómicos o de matemática financiera arrojan resultados muy generales y abstractos que no distinguen diferentes grados de capacidad contributiva, de ahí el rechazo de algunos sectores de la población a impuestos establecidos con esos antecedentes. El autor recalca que el estudio se debe enfocar en una persona, grupo de personas o toda la comunidad (capacidad contributiva concreta) para de esta forma lograr una redistribución equitativa de los recursos públicos, inclusive.

Otra interesante forma de entender la presión tributaria es la desarrollada por Manuel Matus Benavente¹²⁰, lo expone así: “La Presión Tributaria es el gravamen que soporta una renta de impuestos que la han afectado económicamente, expresado en relación de tanto por ciento.

Esta presión tributaria puede ser determinada en relación a la renta nacional, o a la renta individual, pero para otros efectos, puede calcularse, también, para grupos económicos de rentas características”.

El autor en este orden de cosas habla de presión tributaria nacional y presión tributaria individual, describiendo que la primera es necesaria para, en términos generales creeríamos, saber que tanto por ciento está representada la tributación en la renta nacional y que porcentaje así mismo, el sector público recoge del sector privado y que hace que eso influya en las decisiones económicas de este sector, pero, esta presión tributaria nacional es la que hace referencia a datos macroeconómicos y que en la práctica no resultan aplicables

¹²⁰ Manuel Matus Benavente, en *Finanzas Públicas*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1959.

o siendo aplicables distorsionan en sí mismo las decisiones de la gente en cuanto a la renta disponible para el consumo, sobre este particular se habló en el capítulo precedente.

El autor al hablar de presión tributaria individual ya particulariza más el asunto, es necesario saber la renta individual para saber cuánto debe de aportar a las cargas públicas y a esto le suma el hecho de que es importante también la cuestión relacionada al contribuyente de facto o de hecho.

En concreto Benavente no señala expresamente que criterio es el adecuado para analizar la presión fiscal, si un criterio macro o microeconómico, solamente establece una división de presión tributaria y que la relaciona con los efectos de los impuestos (traslación). Es pertinente en este estudio más bien enfocarse en las cuestiones en primer lugar planteadas, en el sentido de ver a la presión fiscal ligado a esos criterios básicos de investigación que nos ayudarían a detectar los verdaderos grados de capacidad contributiva a fin de establecer impuestos, una presión tributaria adecuada a las características de los grupos poblaciones y a las necesidades del Estado.

En el siguiente cuadro trataremos de reflejar la presión fiscal en sus diferentes enfoques hasta aquí analizados, lo que ha de demostrar que criterio favorece a un Sistema o Régimen Tributario adecuado

PRESION FISCAL
CRITERIOS PARA LA FORMACION Y APORTACION DE TRIBUTOS

MACROECONOMICOS	MICROECONOMICOS
Abstractos	Concretos
Índices de Renta Nacional, fórmulas matemáticas, porcentajes globales.	Análisis de criterios básicos de investigación ligados a la presión fiscal. (Pobreza, desigualdad, desempleo, gasto público focalizado, etc.)
Se enfoca el análisis en lo global, de la economía en su conjunto.	Se dirige el estudio a personas, familias, empresas, comunidades.
Se favorece únicamente principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria,	Se concilian principios de igualdad y eficiencia, equidad y progresividad, con suficiencia recaudatoria.
Pro-Estado	Pro-Estado-pro-contribuyente.

Fuente: SRI, CEPAL.

Elaboración propia.

Investigador. Pedro Ordoñez S.

2.3. De la presión fiscal en general.

Cuando nos referimos a hablar de presión tributaria en general, hacemos alusión al panorama que se ha presentado en América Latina respecto de este tema, a los países con niveles de presión más altos y a los más bajos, a los factores que han dado lugar a esta situación, a los posibles remedios para tener niveles de aportación óptima, en fin a niveles de presión tributaria adecuados. En este estudio aparte del examen breve, de la situación latinoamericana, la iremos comparando con la realidad europea, pues, la misma nos orientará de mejor forma, sobre el escenario regional y sus falencias.

Estas citas estadísticas, en honor a la verdad, son escasas, y no representan el fuerte de esta investigación, pero, de lo que si estamos seguros, es de que estas nos darán la pauta para explicar el tema central de estudio, es decir por ejemplo como la cultura tributaria ha arrojado distintos resultados en uno y otro caso y como en unas sociedades y en otras la justicia tributaria, sobre todo con las brechas de desigualdad, con los niveles de pobreza y desempleo y falta de focalización del gasto público han marcado brotes de distinta naturaleza, unas veces a favor de los contribuyentes y otras a favor del Estado¹²¹.

América Latina

Partimos de verdades innegables existentes en la región, las cuales son: bajos niveles de recaudación, mayor recaudación de impuestos indirectos, recaudación de

¹²¹ Hablar de resultados en justicia tributaria unos en favor del contribuyente y otros a favor del Estado, parece medio tautológico, pues, de acuerdo las concepciones modernas sobre el Estado, el bienestar de este es el bienestar del ciudadano, sin embargo nuestra idea va por el camino de diferenciar entre criterios económicos y criterios igualitarios, entre los criterios hacendísticos y los jurídicos-tributarios.

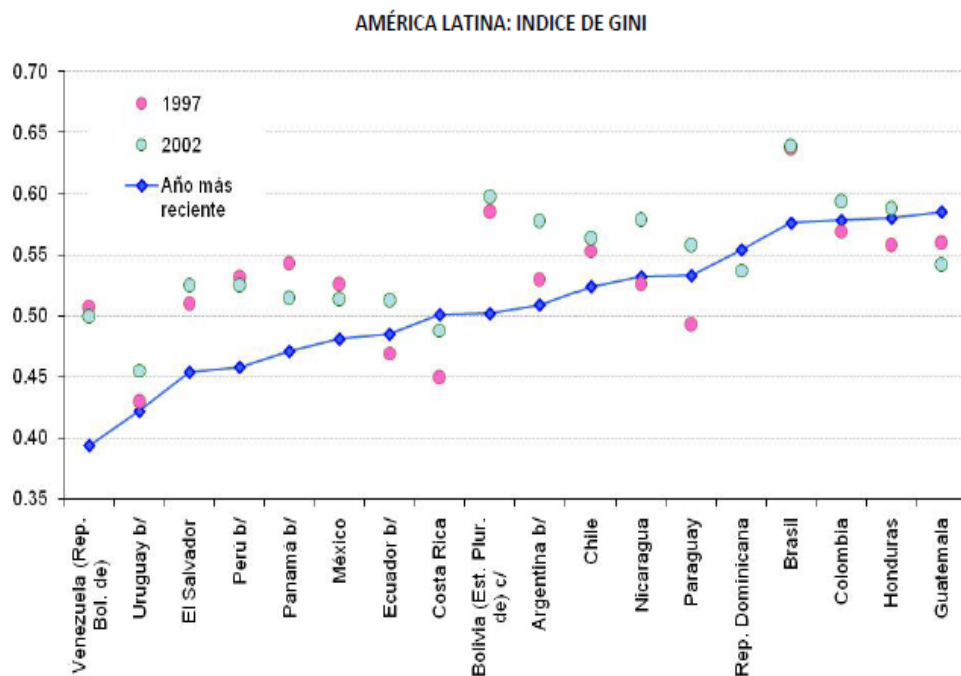
personas jurídicas mayor que las de personas físicas, presión tributaria de niveles bajos, siendo Argentina la que reporta una presión tributaria de mayor nivel (33%), nos dan la pauta para vislumbrar en Latinoamérica una realidad de cultura tributaria no tan aceptable en relación con otras economías, por ejemplo, la europea, en donde la tributación ha alcanzado una conciencia tal que se le denomina de ciudadanía tributaria¹²² nos referimos como un concepto más avanzado a la cultura tributaria.

No sé si podríamos hablar que la tributación en América Latina obedece también ha corrientes económicas imperantes en las décadas de los 80 y 90, que provocaron altos índices de desigualdad, pues, no existía, redistribución de la riqueza, o la misma era mínima, lo que provocó el distanciamiento de las brechas de desigualdad, una economía desregulada, en fin. Sin embargo datos de la CEPAL arrojan una reducción de la desigualdad en América Latina, en base a la aplicación del coeficiente de Gini¹²³, en el siguiente cuadro se observa la reducción:

¹²² “Con motivo de la 45° Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias tuvimos ocasión de definir la ciudadanía fiscal como la *conciencia de las personas, grupos e instituciones acerca de su responsabilidad y compromiso en la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fundamentales*”. Se refleja de esta forma la cohesión entre Estado y ciudadanos como participantes directos del nuevo orden social, económico y político. Mario Solís Recalde, Carlos Marx Carrasco, “Reflexión de la ciudadanía fiscal en el marco del Buen Vivir”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI-CEF, 2012, pp, 385.

¹²³ Coeficiente de Gini.- “Este índice mide la desigualdad de los ingresos a través de un valor entre cero y uno. El cero representa una situación de total igualdad (todos los individuos tienen un mismo nivel de renta), mientras que el uno representa una situación de perfecta desigualdad (existe un solo individuo que concentra toda la renta)”. José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco, “Los ingresos fiscales como medio para fomentar la cohesión social: evidencia internacional”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI-CEF, 2012, pp, 91.

... Y el cierre de la brecha de desigualdad en la distribución de ingresos



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de tabulaciones especiales de las encuestas de hogares de los respectivos países.
 * El año de la encuesta utilizada difiere entre países. El período 1990 corresponde a la encuesta más reciente disponible entre 1989 y 1992, el período 2002 corresponde a la encuesta más reciente disponible entre 2000 y 2002, y el período 2009 a las encuestas disponibles entre 2006 y 2009.
 † Gran Buenos Aires.
 ‡ Área Urbana.
 § Para el Estado Plurinacional de Bolivia se reportan los datos publicados por el UDAPE. El dato de 1990 corresponde a 1996.
 ¶ El Salvador el dato de 1990 corresponde a 1995.

Gráfico: 1: Índice de Gini. Brecha de desigualdad en América Latina.

Fuente: CEPAL, tomado de “Panorama económico y social de América Latina y el Caribe, perspectiva de la CEPAL 2012, www.eclac.org/, visitado en Noviembre de 2012.

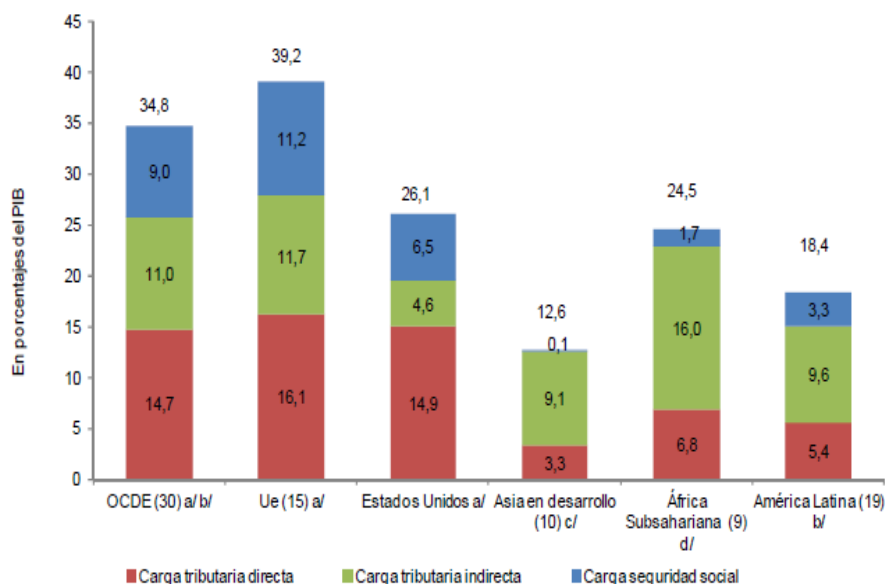
Los niveles bajos de presión tributaria han coadyuvado a esa situación de desigualdad y pobreza y que en la región han obedecido, de igual forma a la estructura de la recaudación tributaria que ha favorecido más a los impuestos indirectos, tipo IVA e ICE, y a los llamados impuestos heterodoxos¹²⁴ que han dado el pie para manifestar que los

¹²⁴ El modelo de tributación tradicional es el modelo europeo compuesto de impuestos directos (personal a la renta) e indirectos (consumos generales IVA, consumos específicos ICE, y al comercio exterior, grava las importaciones), este es el modelo denominado ortodoxo y cuya política tributaria de aplicación es la ortodoxa.

sistemas tributarios de Latinoamérica no son progresivos, sino, hasta cierto punto regresivos, que en comparación con Europa, la realidad es diferente.

CARGA Y ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE AMÉRICA LATINA RESPECTO A OTROS GRUPOS DE PAÍSES

(En porcentajes del PIB y del total recaudado)



Fuente: Países de la OECD, "Revenue Statistics of OECD Member Countries" (OECD), 2011. Países de Asia en desarrollo y África Subsahariana, "Government Finance Statistics" (FMI), 2011. Países de América Latina, elaboración propia sobre la base de cifras oficiales de cada país.

Notas:

^a Las cifras de la OECD tienen cobertura de Gobierno General, al igual que Argentina, Brasil, Chile, Colombia y Costa Rica.

^b Los datos de los países de América Latina y OECD corresponden al año 2008

^c En el caso de Asia en desarrollo, los datos de Bhutan y Myanmar son de 2004; Camboya y Nepal son de 2007; China Mainland de 2008; y Bangladesh, China Macao, India, Maldivas y Tailandia de 2009.

^d En el caso de África Subsahariana, los datos de R.D. Congo son de 2002; Swazilandia de 2003; R. del Congo y Seychelles de 2005; Lesotho de 2007; Madagascar de 2008; y Mauricio y Sudáfrica son de 2009.

Grafico 2: Carga y Estructura Tributaria en América Latina respecto de otro grupo países.

Fuente: CEPAL "Imposición a la renta personal y equidad en América Latina, Nuevos desafíos" www.eclac.org/, visitado en Noviembre de 2012.

América Latina, por su parte debido a los problemas en su tributación (evasión, falta de control de la administración y excesivo gasto fiscal) que ha generado un bajo nivel de presión tributaria, ha hecho que la región opte por impuestos de naturaleza diferente a los ortodoxos, a los que se les denomina heterodoxos y cuya política tributaria de aplicación es la heterodoxa, como el impuesto a las transacciones financieras, a los activos empresariales, IETU en México, impuesto presuntivo a la renta, etc., de los cuales se dice que son distorsivos y regresivos y provoca efectos en sus agentes. Darío Gonzáles, "Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes", en *La política tributaria heterodoxa en América Latina*, Santiago, Naciones Unidas CEPAL, 2009, pop, 9, 13.

La creación de impuestos llamados heterodoxos en la región ha obedecido quizás al intento de compensar aquello que no se recauda vía impuesto directo a la renta de las personas físicas y que a su vez ha generado resistencia en la ciudadanía. Recordemos así el impuesto a la circulación de capitales ICC que en su momento rigió en nuestro país en remplazo del impuesto a la renta, que sin duda alcanzo cifras record de recaudación, pero, que transgredían a lo máximo los principios constitucionales de la tributación, pues, este al ser un impuesto que se cobraba a las transacciones financieras, se traducía en un impuesto plurifásico, distorsivo y acumulativo¹²⁵ por tal regresivo, que no miraba capacidad contributiva concreta de los individuos. Impuestos como este hacían menos justos a los sistemas tributarios Latinoamericanos.

De la misma forma la estructura tributaria, dentro de los impuestos directos, hacen notar la mayor participación de las sociedades en relación a las personas físicas, reduciendo, por esta causa, la recaudación de las mismas y la presión tributaria.

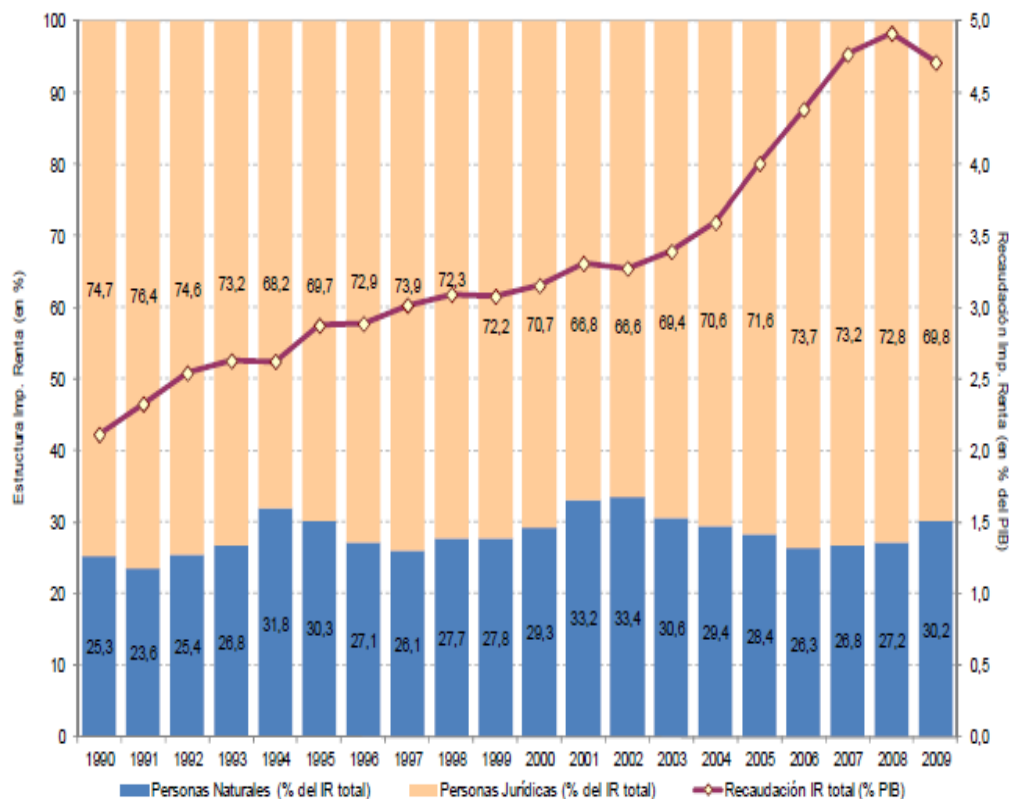
En el siguiente cuadro se muestra la carga tributaria de impuesto a la renta dividido en sociedades y personas naturales, estudio realizado en 17 países entre los años 1990 y 2009, en donde se observa lo manifestado, la recaudación es bastante amplia en la relación al impuesto a la renta de las personas naturales.

El anticipo a la renta de las personas naturales, sociedades indivisas y sociedades ha contribuido a incrementar los impuestos en sociedades, pues son estas las que concentran un mayor número de capital e ingresos, y siendo de fácil recaudación la Administración ha

¹²⁵ “Los tributaritas ortodoxos critican este gravamen, señalando que es un impuesto plurifásico acumulativo distorsivo, que afecta especialmente a los contribuyentes cuya actividad conlleva un alto flujo de movimientos financieros. Afirman que afecta la rentabilidad de amplios sectores, que no pueden trasladar total o parcialmente el impuesto”. Darío Gonzales, “Impuesto a las transacciones financieras”, en *La política tributaria heterodoxa en América Latina*, Santiago, Naciones Unidas CEPAL, 2009, pp, 19.

concentrado sus esfuerzos en esta tributación, provocando un efecto indirecto para descuidar la recaudación de las personas físicas.

CARGA TRIBUTARIA Y ESTRUCTURA RELATIVA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN AMÉRICA LATINA
(Promedio para 17 países – Años 1990 a 2009)



Fuente: CEPAL y fuentes oficiales.

Nota: Sobre la base de fuentes oficiales y de la información disponible de cada país, se realizó una asignación de ingresos tributarios entre los dos conceptos (Personas Naturales y Personas Jurídicas) bajo ciertos supuestos tales como la consideración de la fracción aportada por No Residentes dentro del Impuesto a la Renta de Sociedades dado que ésta es una característica que se repite en todos los países de la región y que la porción pagada por individuos del Exterior suele ser marginal. En el caso especial de Brasil, se estimó una asignación de 2/3 de los conceptos de "Rentas de Capital" y "Otras Rentas" para las personas naturales y el resto corresponde a sociedades.

Grafico 3: Carga tributaria y estructura relativa del impuesto a la renta en América Latina.

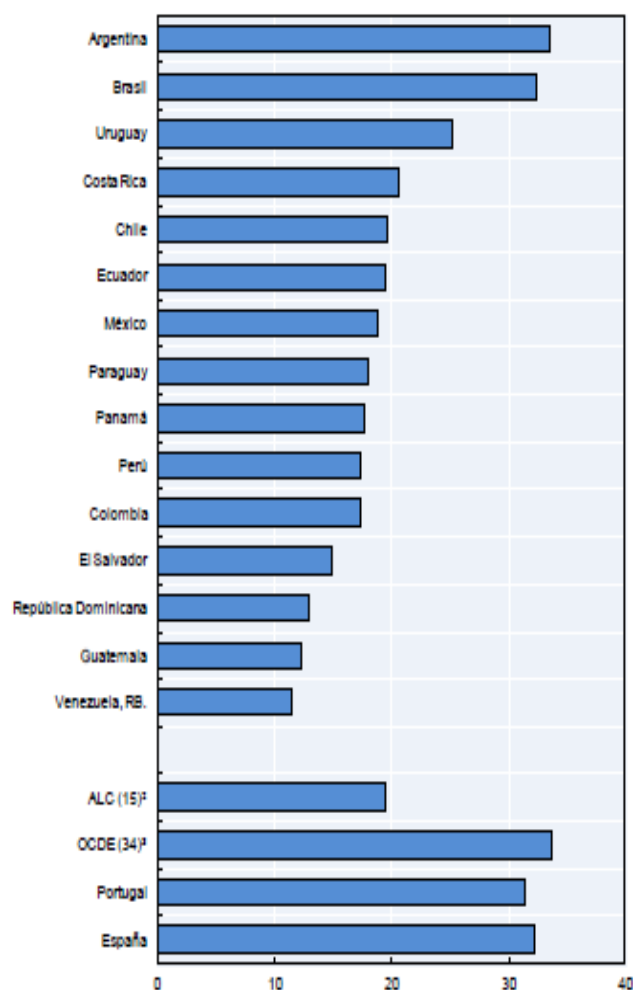
Fuente: CEPAL "Imposición a la renta personal y equidad en América Latina, Nuevos desafíos" www.eclac.org/, visitado en Noviembre de 2012.

En resumen las causas que han fomentado la desigualdad en América Latina y sus bajos niveles de crecimiento económico han sido los reducidos niveles de recaudación de impuestos directos a la renta de las personas físicas, el desequilibrio en la redistribución del gasto público y la falta de transferencias directas de fondos a los hogares más pobres de la región.

Se puede decir que en los últimos años la recaudación de los países Latinoamericanos ha aumentado, pero, no alcanza todavía a satisfacer las incesantes necesidades del Estado que van en aumento. Esta situación podría deberse a que en la estructura del cobro de impuestos directos, sobre la renta de las personas físicas, se está poniendo énfasis en los mínimos no imponibles y en un régimen de beneficios fiscales como las deducciones, exenciones, rebajas, que ha incentivado la recaudación del impuesto, pero, que todavía no le alcanza para lograr los niveles óptimos de tributación.¹²⁶

¹²⁶ Diario Rossignolo, “Estimación de la recaudación potencial del impuesto a la renta en América Latina”, en *Serie Macroeconomía del desarrollo*, Santiago, CEPAL, 2012, pp, 16.

Ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB, 2010 ¹



1. Los países han sido ordenados según el ratio total de ingresos tributarios como porcentaje de PIB.
2. Representa el promedio no ponderado para un grupo seleccionado de países de América Latina (15). Chile y México son también parte del grupo OCDE (34).
3. Representa el promedio no ponderado para los países miembros de la OCDE.

Fuente: OCDE / CEPAL / CIAT (2012), *Estadísticas Tributarias en América Latina*, Publicación de la OCDE.
Statlink: <http://dx.doi.org/10.1787/888932691194>

Grafico 4: Ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB 2010.

Fuente: OCDE/CEPAL/CIAT (2012), *Estadísticas tributarias en América Latina*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183889-en-fr>, visitado en Noviembre de 2012.

Uno de los factores por los cuales los países de la región están destinados a la recaudación vía consumos generales, consumos específicos e imposición heterodoxa es: debido a que las economías de estos países no cuentan con estabilizadores automáticos¹²⁷ que actúen de forma inmediata como son el seguro de desempleo y el sistema tributario, sino, las medidas obedecen a estabilizadores discrecionales que son: decisiones contradictorias de los gobiernos en el intento de disminuir la crisis.

Dos son las causas por las que el impuesto a la renta no alcanza su recaudación potencial en América Latina: 1.- las tarifas reducidas, y 2.- la base imponible estrecha. Esta situación ha permitido que individuos y familias con ingresos promedios y hasta muy por encima de los mínimos imposables se beneficien, ya que la fracción no gravada alcanza en algunos casos hasta el doble del ingreso precipita, provocando regresión en el sistema y el impuesto no genera el efecto distributivo que se espera. De ahí, que la solución sería, incrementar las tarifas y ampliar las bases, lo cual para nuestro modo de ver las cosas no resultaría una solución del todo técnica, sino se toma en cuenta los criterios básicos de investigación para incrementar la presión tributaria, debido a que nuestras sociedades son tan heterogéneas y las desigualdades muy marcadas por lo que los beneficios fiscales a veces son justificados, más bien la solución está por otro lado, cuyo tema lo trataremos en lo posterior.

¹²⁷ Los estabilizadores automáticos son aquellos componentes de los presupuestos públicos, tanto por el lado de los gastos como de los ingresos, que responden autónomamente a las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica, suavizándolas o atenuándolas, sin que medie ninguna decisión discrecional por parte de la autoridad fiscal. Los estabilizadores automáticos tienen, por tanto, un comportamiento anti cíclico ya que generan superávit fiscales en las etapas de auge y déficit fiscales en las de recesión o depresión. Tomado de <http://economy.blogs.ie.edu/archives/2009/02/politica-fiscal-%C2%BFque-son-los-estabilizadoresautomaticos.php>

Europa

La realidad europea, por el contrario, se muestra diferente respecto a los niveles de recaudación, presión tributaria mayor, estructura de impuestos distinta a la que refleja América Latina, una participación más elevada de las personas naturales, pero, cuyos índices de redistribución de la misma forma son en porcentaje más altos que Latinoamérica, lo que ha provocado que los índices de desigualdad, sean menores, y sus sistemas tributarios más progresivos.

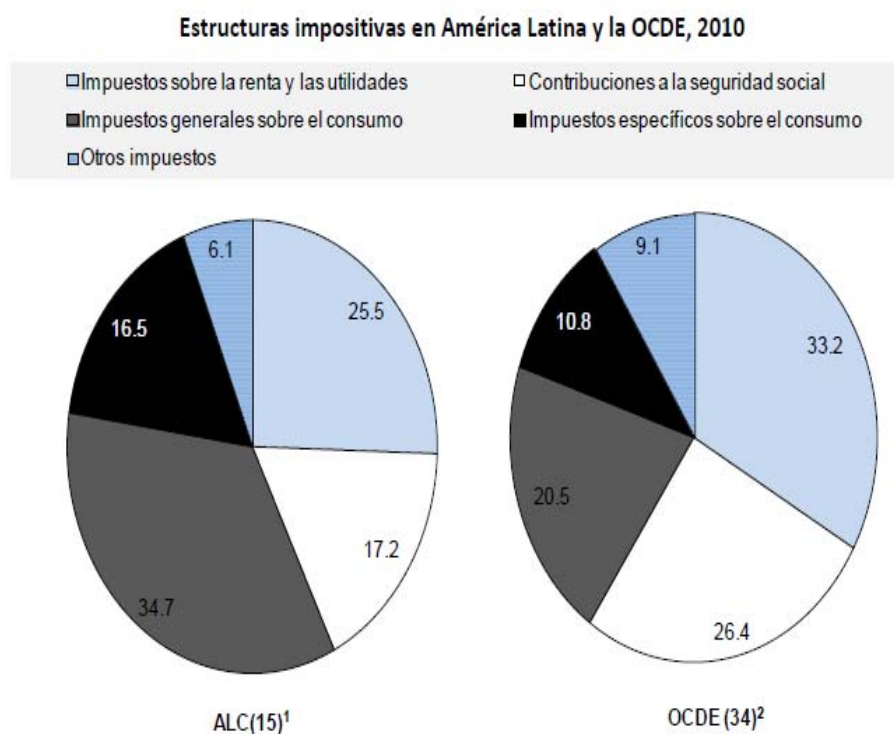
Estos alcances de tributación europeos obedecen a una cultura tributaria espontánea de su población, siendo Dinamarca y Noruega los países que arroja el más alto índice de presión tributaria, 48.2% y 43.9% respectivamente en el año 2010, entre impuesto de carácter central, seccional y contribuciones sociales.

Otra de las causas de mayor recaudación y mayor nivel de cultura tributaria de Europa, ha sido la estabilidad política que ha mantenido a pesar de las crisis económicas que ha soportado, en comparación con América Latina, en donde la inestabilidad de los gobiernos ha sido el modo de vida de sus sociedades.

Se puede colegir que las realidades latinoamericanas y europeas son bastante diferentes: En Europa la presión fiscal se ha mantenido entre el 35% y el 38% durante los últimos 20 años, mientras que en América Latina ha fluctuado entre el 14% y el 20%, la relación de diferencia es casi del doble de presión tributaria. Sin embargo como habíamos manifestado el crecimiento de la recaudación ha aumentado en América Latina aunque a ritmo lento, de todas formas el informe de estadísticas de América Latina reporta un crecimiento de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB aumento del 19 % en el 2009 al 19.4% en el 2010. El informe revela que el crecimiento en la recaudación en

Latinoamérica ha crecido en un 5.8% respecto de los países de la OCDE cuyo crecimiento se reporta al 1.5% desde el año 1998 al 2008, no obstante que esta sigue siendo baja, pues, en los países de la OCDE el promedio de presión tributaria es del 33.8%.

Lo que si resulta curioso es la disparidad que existe en la presión tributaria de los países de cada región. La presión tributaria en Argentina es del 33% frente a la de Venezuela 11.4%, y en los países de la OCDE, la presión tributaria en Dinamarca esta por los 47.6% frente a la de México que alcanza a los 18.8%¹²⁸.



1. Representa un grupo seleccionado de países de América Latina listados en la Tabla A. Chile y México son también parte del grupo OCDE (34).
2. Representa el promedio no ponderado de los países miembros de la OCDE.

Fuente: OCDE / CEPAL / CIAT (2012), Estadísticas Tributarias en América Latina, Publicación de la OCDE.

Statlink: <http://dx.doi.org/10.1787/888932691175>

Grafico 4: Estructura impositiva en América Latina y la OCDE, 2010.

Fuente: OCDE/CEPAL/CIAT (2012), *Estadísticas tributarias en América Latina*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264183889-en-fr>, visitado en Noviembre de 2012.

¹²⁸ Informe realizado en conjunto por el CIAT, CEPAL, y OCDE.

La diferencia radica en la mayor contribución de la imposición directa, en el impuesto a la renta de las personas físicas, a niveles bajos de evasión y elusión, a bases imponibles más amplias y tarifas más elevadas, sin duda esta cultura tributaria obedece a una realidad muy distinta a la de Latinoamérica, en donde su población está más consiente de una tributación de tipo solidaria y encaminada a una cohesión social fruto de un pacto fiscal para lograr un efecto redistributivo con un sistema tributario progresivo.

Resulta importante volver sobre los criterios de investigación básicos para llegar a establecer una presión tributaria adecuada, y que es la ruta o receta que los países de Europa han adoptado para la reducción de la pobreza, de la desigualdad, del desempleo, aumentar el gasto público como fórmula de la redistribución de los ingresos y una elaboración más depurada de la estructura de la política fiscal. Países en donde se ha adoptado una tributación directa más radical con tarifas más elevadas, progresivas, y en donde tributan los sectores más dinámicos de la economía como son por ejemplo el sector financiero y el sector exportador. En efecto una mayor recaudación tributaria, de esa forma ha logrado redireccionar el gasto público en salud y educación en beneficio de los sectores más pobres de la población y con ello reducir la pobreza y el desempleo como causas de la desigualdad.

En un estudio de la CEPAL se muestra las diferencias entre los países de Latinoamérica y los países europeos, en términos de contribución de imposición directa, en sectores de la población más reducidos que a partir de ciertos ingresos comienzan a aportar al Estado, lo resumen de la siguiente manera:

En América Latina, a excepción de México, los ingresos de la mayor parte de los individuos se encuentran por debajo del mínimo imponible del impuesto sobre la renta personal. En términos generales, una familia con ingresos laborales comienza a ser pagadora neta del impuesto sobre la

renta personal cuando gana más de dos veces el ingreso mediano del país, mientras que en el promedio de la OCDE este límite se sitúa en torno a la mitad de este ingreso. Ello implica que solo una minoría de los hogares en América Latina (entre el 10% y el 30% de los hogares con ingresos laborales) soporta toda la carga fiscal del impuesto a la renta personal. Además, en la gran mayoría de los países se da un trato preferencial a las rentas de capital, que reducen la base imponible y aumentan la complejidad de los sistemas tributarios, incidiendo en la equidad horizontal¹²⁹.

Como ya lo habíamos manifestado y lo corroboramos con la cita precedente, el ingreso per cápita superior en los países del continente europeo, en comparación con los de los países de América Latina, demuestran las desigualdades existentes en el segundo, por lo que se justifica en cierta forma el gasto tributario o fiscal que se aplica en esta zona al impuesto sobre la renta y las tarifas diferenciales en los impuestos a los consumos generales tipo IVA, gastos tributarios, que sin lugar a dudas también deben responder a estudios técnicos en concordancia siempre con los principios de igualdad y eficiencia

2.4.Presión fiscal en el régimen tributario ecuatoriano

La realidad de la política fiscal tanto de América Latina como la de Europa ha dejado el panorama claro para poder comprender la situación ecuatoriana y su Régimen Tributario, que como ya se observó, no se aleja de la situación sufrida por el resto de países de la Región, pues, el Ecuador también ha padecido y sigue padeciendo altos índices de desigualdad fruto de la pobreza, el desempleo y una inequitativa redistribución de la riqueza. Esto se debe gracias a estudios realizados por la CEPAL así mismo, los bajos

¹²⁹ “Las bases impositivas y la recaudación fiscal se ven limitadas por la extensión de diversos gastos tributarios en América Latina, sobre los que existe insuficiente información y faltan evaluaciones técnicas. De acuerdo a estimaciones oficiales, los gastos tributarios varían ampliamente entre los países de la región. Algunos tienen cifras en torno al 2% del PIB (Argentina y Perú), otros en el rango de 3% a 5% del PIB (Brasil, Chile, Colombia y Ecuador), mientras que en México y Guatemala son 5,4% y 8,6% del PIB, respectivamente¹¹, con niveles y varianzas similares a los observados en la OCDE”.OCDE/CEPAL (2011), *Perspectivas Económicas de América Latina 2012: Transformación del Estado para él*.Desarrollo, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/leo-2012-es>

niveles de presión tributaria, una estructura tributaria que en la práctica privilegia la recaudación de impuestos indirectos.

Según datos del Servicio de Rentas Internas cuya fuente es el Banco Central del Ecuador la presión tributaria de recaudación central sin tomar en cuenta la seccional ni las aportaciones al Seguro Social para el año 2011 sufrió variaciones siendo esta del 14,5% del PIB, estos valores son provisionales y aún se mantienen como tales, en relación a los años 2008 a 2010 en donde la presión tributaria no sufrió modificaciones, así mismo en valores provisionales como se reporta en el boletín No 1924 del BCE de Junio de 2012, el detalle se observa en el siguiente cuadro.

Presión Tributaria 2008-2011

(En porcentajes - millones de USD)

Año	PIB*	Presión Tributaria	Recaudación efectiva
2008(p*)	54.208,52	12,0%	6.508,52
2009 (p*)	52. 021,86	13.2%	6.849,79
2010 (p*)	57.978,12	14,4%	8.357,20
2011 (p*)	63.945,40	14.5%	9.560,99

Fuente: BCE al 01 de Agosto de 2012.

Autor: Servicio de Rentas Internas.

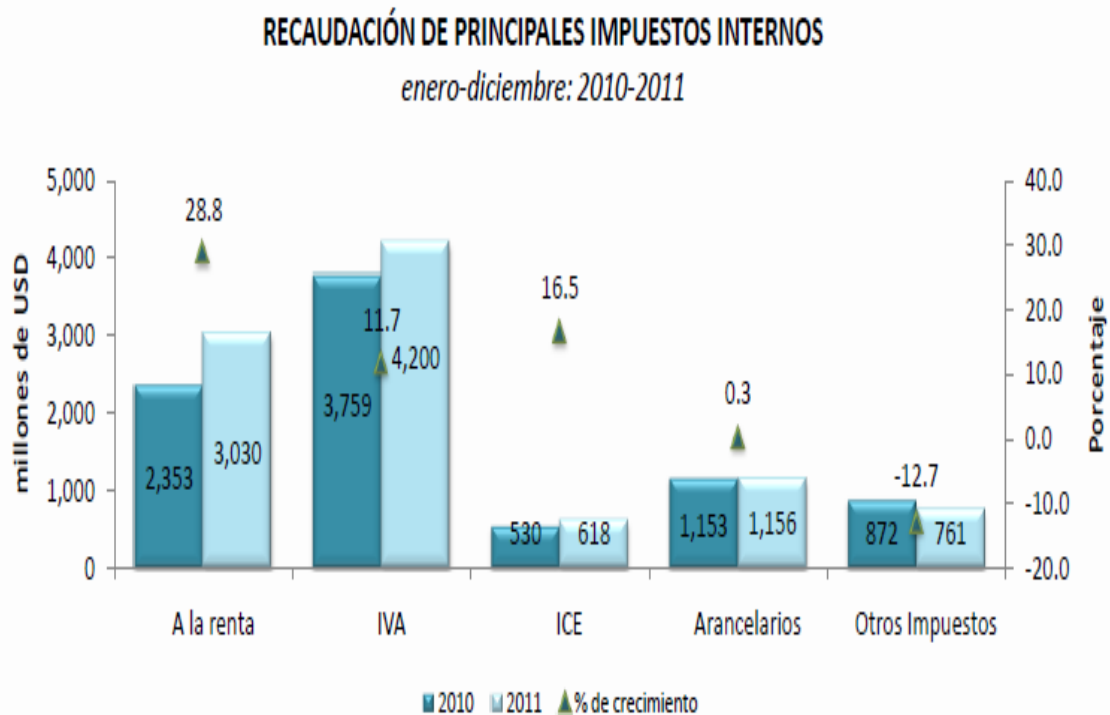
Uno de los postulados del Régimen Tributario ecuatoriano es aquel que según la Constitución del Ecuador manifiesta que se priorizarán los impuestos directos y

progresivos. En términos de creación de tributos se entiende que el mandato constitucional está en ese sentido, sin embargo, en términos de recaudación efectiva, las cifras se inclinan por la recaudación indirecta, en donde el aporte del impuestos a los consumos generales y específicos alcanza al 60% del PIB y la imposición sobre la renta de las personas naturales alcanza el 37%, considerados como componentes de los ingresos tributarios¹³⁰.

En el siguiente cuadro, cuya fuente es el Banco Central del Ecuador se muestra las diferencias en recaudación de impuestos directos e indirectos y otros impuestos y sus porcentajes de crecimiento, entre los años 2010 y 2011:

¹³⁰ Facultad de Economía de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, *en Análisis de la Proforma General 2012*.

Por otro lado, la evolución de *recaudación de impuestos internos* del período enero-diciembre de 2011 son los siguientes:



Fuente: MdF

Durante el período enero-diciembre de 2011 se registraron incrementos importantes en la recaudación de los impuestos más relevantes como: el Impuesto a la Renta, IVA y el ICE, no así los otros impuestos que registraron una recaudación menor a la del año anterior.



Grafico: 5 Recaudacion de principales impuestos internos.

Fuente: Banco Central del Ecuador, “Estadísticas Macroeconómicas, presentación coyuntural”, www.bce.fin.ec, visitado en Noviembre de 2012.

El siguiente gráfico nos entrega información levantada por el Servicio de Rentas Internas sobre el comportamiento de los impuestos directos e indirectos entre enero y octubre del 2012.



Gráfico 6: Comportamiento de los impuestos Enero-Octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012.

Desde la reforma del año 2007, en materia tributaria se amplió el número de impuestos, creándose el Impuesto a la Salida de Divisas ISD, los Impuestos ambientales a la contaminación vehicular y el impuesto redimible a las botellas plásticas, incrementando de esta manera los niveles de recaudación en el país. A continuación de muestra un cuadro de elaboración del SRI de los impuestos de recaudación nacional, sus cantidades recaudadas, porcentajes y crecimiento:

2 RECAUDACIÓN POR IMPUESTO⁽¹⁾ Enero – Octubre 2012 (Cifras en de US\$ dólares)

	Meta 2012*	Meta proporcional Ene - Oct. 2012 (2)	Recaudación Ene - Oct. 2011	Recaudación Ene - Oct. 2012	Cumplimiento meta	Crecimiento Nominal 2012/2011	Participación de la recaudación 2012
TOTAL BRUTO	9.565.592.000	7.944.833.442	7.332.346.122	9.320.581.976	117,3%	27,1%	
Notas de Crédito			135.017.779	99.186.906			
Compensaciones			6.004.588	5.322.654			
TOTAL EFECTIVO⁽³⁾	10.560.000.000	8.773.506.775	7.999.527.444	9.361.687.760	106,7%	17,0%	100%
TOTAL METO⁽⁴⁾	9.565.592.000	7.944.833.442	7.191.323.754	9.216.072.415	116,0%	28,2%	
Devoluciones	(994.406.000)	(828.673.333)	(808.203.689)	(145.615.346)	17,6%	-82,0%	
Impuesto a la Renta Reaudoado	3.074.110.403	2.655.828.455	2.720.668.522	2.950.507.684	111,1%	8,4%	
Retenciones Mensuales ⁽⁵⁾	2.225.827.854	1.839.529.270	1.661.321.941	1.818.210.077	98,8%	9,4%	
Anticipos al IR	227.135.245	217.417.656	256.306.418	271.279.114	124,8%	5,8%	
Saldo Anual ⁽⁶⁾	621.147.304	598.881.530	803.040.163	861.018.493	143,8%	7,2%	
Personas Naturales	70.374.325	68.628.953	90.324.146	110.051.952	160,4%	21,8%	
Personas Jurídicas	540.617.963	528.778.635	710.751.120	746.182.574	141,1%	5,0%	
Herencias, Legados y Donaciones	2.154.996	1.473.942	1.964.897	4.783.966	324,6%	143,5%	
Ingresos Extraordinarios			28.046.344	338			
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	69.900.000	60.869.226		80.628.436	132,5%		
Impuesto a los Vehículos Motorizados	165.521.606	144.136.938	151.913.731	165.210.728	114,6%	8,8%	
Impuesto a la Salida de Divisas	800.000.000	628.877.347	386.301.380	944.710.752	150,2%	144,6%	
Impuesto a los Activos en el Exterior	38.000.477	31.176.984	27.628.830	29.449.113	94,5%	6,6%	
RISE	9.500.181	7.960.572	7.980.709	10.365.838	130,2%	29,9%	
Impuesto Actividad Minera	13.999.541	13.885.839	14.775.635	23.906.022	172,2%	61,8%	
Tierras Rurales	9.000.459	8.255.486	8.175.582	2.819.647	34,2%	-65,5%	
Intereses por Mora Tributaria	47.140.305	31.689.370	39.511.691	37.827.713	119,4%	-4,3%	
Multas Tributarias Fiscoales	49.229.812	41.396.144	41.651.186	51.759.565	125,0%	24,3%	
Otros Ingresos	2.783.589	2.345.614	2.914.109	3.506.243	149,5%	20,3%	
SUBTOTAL	4.279.186.372	3.626.421.974	3.429.567.717	4.300.692.077	118,6%	25,4%	
Impuesto al Valor Agregado	5.537.313.611	4.552.893.119	4.076.894.629	4.490.058.311	98,6%	10,1%	
IVA de Operaciones Internas	3.365.923.251	2.776.465.873	2.535.015.750	2.828.586.257	101,9%	11,6%	
IVA Importaciones	2.171.390.360	1.776.407.246	1.541.878.879	1.661.472.054	93,5%	7,8%	
Impuesto a los Consumos Especiales	743.500.018	594.191.682	493.065.098	558.681.192	94,0%	13,3%	
ICE de Operaciones Internas	571.086.617	461.122.941	367.986.629	413.968.916	89,7%	12,5%	
ICE de Importaciones	172.413.401	132.768.941	125.078.469	144.712.276	109,0%	15,7%	
Impuesto Redimible Botellas Plásticas NR				12.256.180			
SUBTOTAL	6.280.813.629	5.147.084.801	4.569.959.726	5.060.995.683	98%	10,7%	54%

Nota (1): Cifras provisionales sujetas a revisión. Incluye recaudación provisional entregada por SENA (mes de Octubre 2012)

Nota (2): Proporción establecida de acuerdo a la estacionalidad de cada impuesto

Nota (3): Recaudación de impuestos sin descontar el valor por Devoluciones

Nota (4): Recaudación descontando las devoluciones

Nota (5): Incluye retenciones contratos petroleros

Nota (6): Corresponde a lo efectivamente recaudado por impuesto a la Renta de personas naturales y sociedades (menos anticipos y retenciones) más herencias, legados y donaciones.

Nota *: La meta de recaudación ha sido re-estimada tras la publicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y listado de materias primas, insumos y bienes de capital remitidos por el Comité de Política Tributaria (Feb/2012)

Nota **: En abril incluye recaudación de CPG en Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Multas e intereses.

Gráfico 7 Recaudación por impuesto Enero-Octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012.

No obstante, que la solución al problema de la baja recaudación de impuestos directos progresivos, no es la creación de otros impuestos de naturaleza heterodoxa, que no hacen más que seguir haciendo al sistema regresivo, sino, por el contrario, se trata de fortalecer el recaudo vía imposición directa sobre la renta de las personas físicas, con adecuados mecanismos de progresividad y medidas técnicas de gasto tributario.

Otra cuestión, que sin duda encierra un cierto grado de complejidad a la presión tributaria, es la de que esta sea calculada tomando en cuenta los ingresos tributarios de carácter seccional y las aportaciones al Seguro Social, que según datos de la CEPAL, alcanzan al 20.9% del PIB y que en cierta forma agudiza más el problema de los contribuyentes con niveles de renta bajos, es un factor muy importante a la hora de medir presión tributaria como criterio básico de investigación.

De acuerdo a la lógica de nuestra investigación, tomado en cuenta que la presión fiscal de carácter central alcanza al 14.5 del PIB, lo que resta por descifrar, es: no el porcentaje en términos generales, sino, averiguar, ese porcentaje de tributación, como está dividido en la población, en donde está realmente gravitando la imposición, que porcentaje de la población está siendo favorecida con los beneficios fiscales, entre los cuales se encuentra el mínimo exento, como está repartida la tributación entre personas físicas y personas jurídicas, esto en lo que tiene que ver con el Impuesto a la Renta, que es a donde apunta una contribución más óptima y por su puesto saber cómo se está redistribuyendo lo recaudado a la población a través del gasto público.

Veíamos por ejemplo el caso particular de aquellos ciudadanos que prestan servicios y por los mismos emite una factura para el cobro de sus honorarios, pero, sus ingresos no llegan a la fracción básica desgravada, es decir no hay impuesto causado. Ahora bien, la

Ley de Régimen Tributario Interno¹³¹ y su Reglamento¹³² señalan que las personas naturales cuyos ingresos brutos no excedieren de la fracción básica desgravada no están obligadas a declarar, y el artículo 47 del mismo cuerpo legal¹³³ manifiesta que: se tiene derecho a lo excesivamente o indebidamente pagado si las retenciones en la fuente son mayores al impuesto causado o no existe impuesto causado (caso hipotético), previa la declaración del contribuyente. Entonces aquí podemos avizorar un vacío en la legislación que podría estar generando efectos confiscatorios, como lo anticipamos en el primer capítulo de este trabajo en lo relacionado a la seguridad jurídica.

La pregunta en este caso sería ¿Cómo procede la administración tributaria frente a estos supuestos? Y alrededor de que porcentaje de la población se encuentra en esta situación (presión tributaria de este sector, vinculado a criterio básico de investigación).

En efecto, cuando se hablaba de que la presión tributaria debe ser utilizada de acuerdo a criterios básicos de investigación, nos referíamos justamente a personas, grupos de personas y hasta comunidades, en ese sentido lo necesario sería desagregar la recaudación por sectores de la población y obviamente aquí entra en juego otros criterios como son los índices de pobreza, de desigualdad, de desempleo, de distribución del gasto, pues, si sabemos todos estos índices, sabremos donde el impuesto debe ser progresivo o a que sectores favorecer con el mínimo no imponible para no provocar regresión del sistema tributario, inclusive para disminuir los índices de evasión y elusión.

Decimos esto porque en el Ecuador la razón de que no se recaude lo suficiente de Impuesto a la Renta ha sido porque no todos pagan, por que las personas con más capacidad son las que evaden más y porque todos de una manera general se favorecen de

¹³¹ Art. 42 de la Ley de Régimen Tributario, numeral segundo.

¹³² Art. 82 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, numeral segundo.

¹³³ Art. 47 de la Ley de Régimen Tributario.

los beneficios fiscales sin importar su capacidad contributiva, respecto a esto, habría que hacer alguno ajustes en la legislación, pero, tomando en cuenta, los criterios básicos de investigación, que son hechos medibles y cuantificables que servirían para re direccionar y reestructurar el impuesto.

El incremento de la presión fiscal en los últimos años también obedece al nuevo rumbo que tomo la política económica en el Ecuador, al optar por una entrada de ingresos de manera preferente a los impuestos, dejando de lado el endeudamiento público o renegociando la deuda existente¹³⁴. En el siguiente cuadro se muestra la evolución del endeudamiento público interno y externo:

¹³⁴ Uno de los debates más importantes en economía es el del financiamiento de un tramo de gasto público con impuestos o con la emisión de deuda que: “vista como la obligación de cobrar en el futuro, la deuda pública es solo otra forma de tributación” aquí surge la interrogante de cuando y como recaudar impuestos para generar un sistema progresivo. Leopoldo Fergusson, Gustavo Suarez, en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2010, pp, 1.



Ecuador mantiene la regla macrofiscal relativa al *límite de endeudamiento público* hasta el 40% del PIB. . diciembre de 2011, la deuda pública alcanzó el 23.5% del PIB (USD 14,562 millones).

El saldo de la deuda pública *externa* fue de USD 10,055 millones y el de la deuda pública *interna* fue US\$ 4,506 millones (16.2% del PIB y 7.3% del PIB, en el mismo orden).

EVOLUCIÓN DEL ENDEUDAMIENTO DEL GOBIERNO CENTRAL



Nota: Los datos del 2011, corresponden al período enero-diciembre
Fuente: Ministerio de Finanzas y BCE

Gráfico 8: Evolución del endeudamiento del Gobierno Central.

Fuente: Banco Central del Ecuador, “Estadísticas Macroeconómicas, presentación coyuntural”, www.bce.fin.ec, visitado en Noviembre de 2012.

2.5.Presión fiscal en los principales tributos de recaudación nacional.

Ahora nos toca el análisis de las cifras de recaudación de cada uno de los impuestos de recaudación nacional administrados, en el caso ecuatoriano, por el Servicio de Rentas Internas, entidad encargado de la gestión de los Impuestos.

En primer término, se analizará la recaudación del Impuesto a la renta, las posibles causas del alcance de tales cifras acompañada, de la misma forma de un análisis de la estructura y composición del Impuestos en nuestro país de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, en relación, por su puesto, con nuestro tema de estudio, el mínimo exento, presión tributaria y su posible efecto confiscatorio.

De igual manera, el examen procederá respecto de los impuestos indirectos IVA e ICE, en la misma lógica del análisis del Impuesto sobre la Renta, pero, con sus connotaciones particulares, para luego terminar con el estudio breve de algunos impuestos de naturaleza heterodoxa y que en alguna forma guardan un tanto de polémica con el asunto en cuestión.

2.5.1. La presión fiscal en relación al Impuesto a la Renta

Para efectos de este estudio se analizarán las cifras de recaudación que en sus estadísticas elabora el Servicio de Rentas Internas, básicamente tomaremos las obtenidas en el año fiscal enero a diciembre del año 2011, y de enero a octubre del año 2012, por su puesto, nombrando la tendencia que se ha dado a partir del año 2000.

Como se ha dicho ya en algunas ocasiones, en el Ecuador como en América Latina la recaudación impuestos directos ha sido menos en relación con los impuestos indirectos.

Sin duda se ha incrementado en los últimos tiempos la recaudación del Impuesto a la Renta en el país, fruto de algunas medidas e incentivos que luego las analizaremos, pero, el cumplimiento está lejos de lo que exige la realidad, en cuanto a superar los índices de lo que hemos llamado criterios básicos de investigación, como reducción de la pobreza, de la desigualdad, del desempleo, aunque datos de la CEPAL demuestran que esos índices se han reducido, en otras palabras, falta mucho espacio que recorrer para lograr el efecto distributivo que debe generar en Impuesto a la Renta.

En el siguiente cuadro se muestra el comportamiento del Impuesto a la renta:



IMPUESTO A LA RENTA

Enero – Octubre
2010 – 2011 -2012

(Cifras en miles de US\$ dólares)

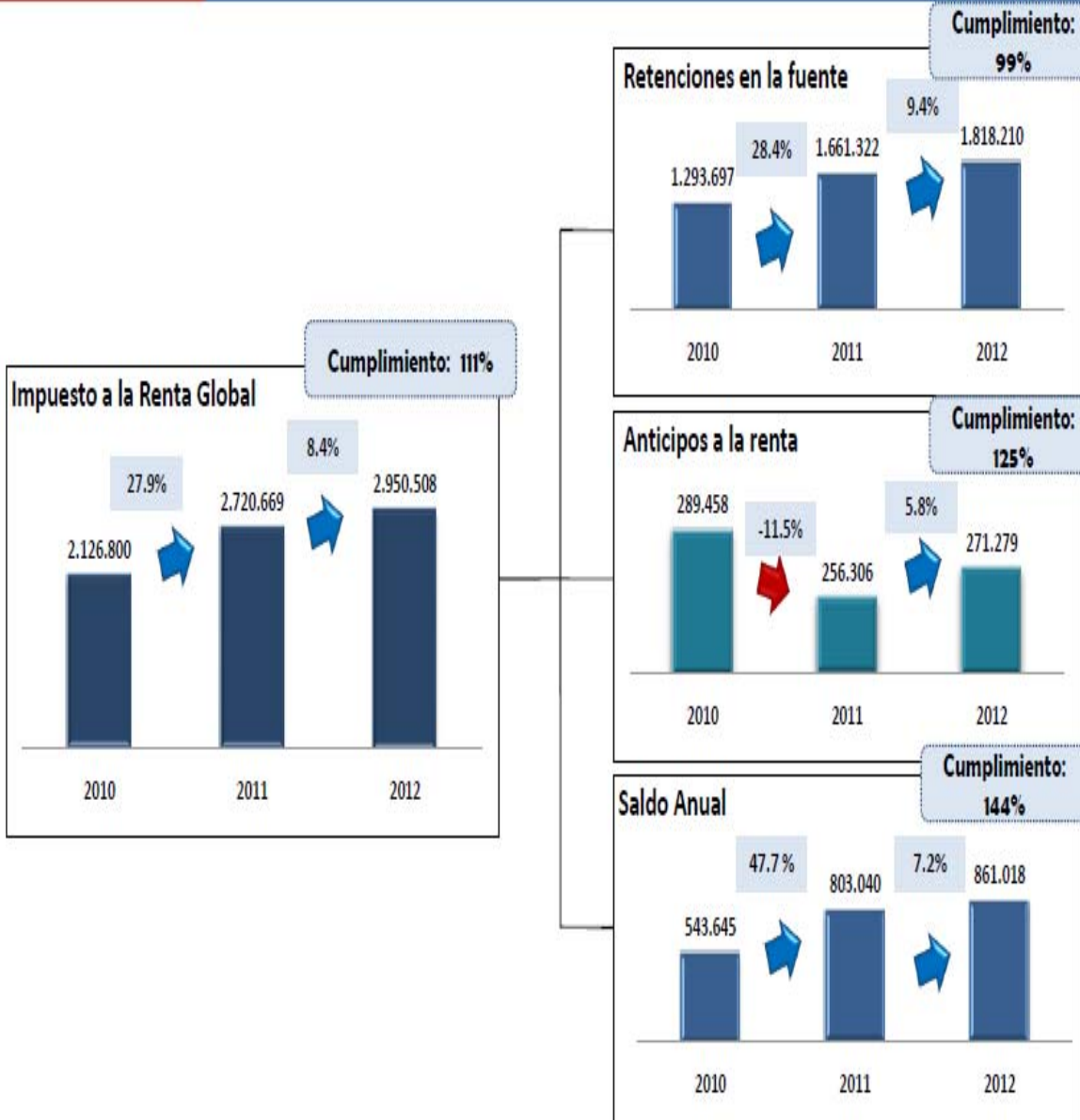


Gráfico 9: Impuesto a la Renta Enero-Octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Del cuadro expuesto se puede deducir un incremento en la recaudación del Impuesto a la Renta del 8.4% respecto del año 2011, de igual forma se puede observar ese incremento en los otros elementos del impuesto como son las retenciones en la fuente y los anticipos del Impuesto a la Renta. Todo esto concuerda con estudios realizados por otros espacios académicos que manifiestan que el crecimiento de la recaudación aumenta en dos dígitos por año¹³⁵.

Lo que llama la atención es: los datos recogidos en relación a la recaudación por tipo de contribuyente, en donde se demuestra una enorme diferencia entre la tributación de las personas físicas y la tributación de las personas jurídicas, pues, si bien ha aumentado la cifra de recaudación de personas naturales, para efectos distributivos del Impuesto a la Renta en comparación con los países desarrollados, la situación sigue siendo preocupante. Así lo se ve en los datos estadísticos elaborados por SRI en el año 2011:

¹³⁵ Facultad de Economía de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, *Análisis de la Proforma General 2012*.

Recaudación por Tipo y Clase de Contribuyente Enero-Diciembre 2010/2011

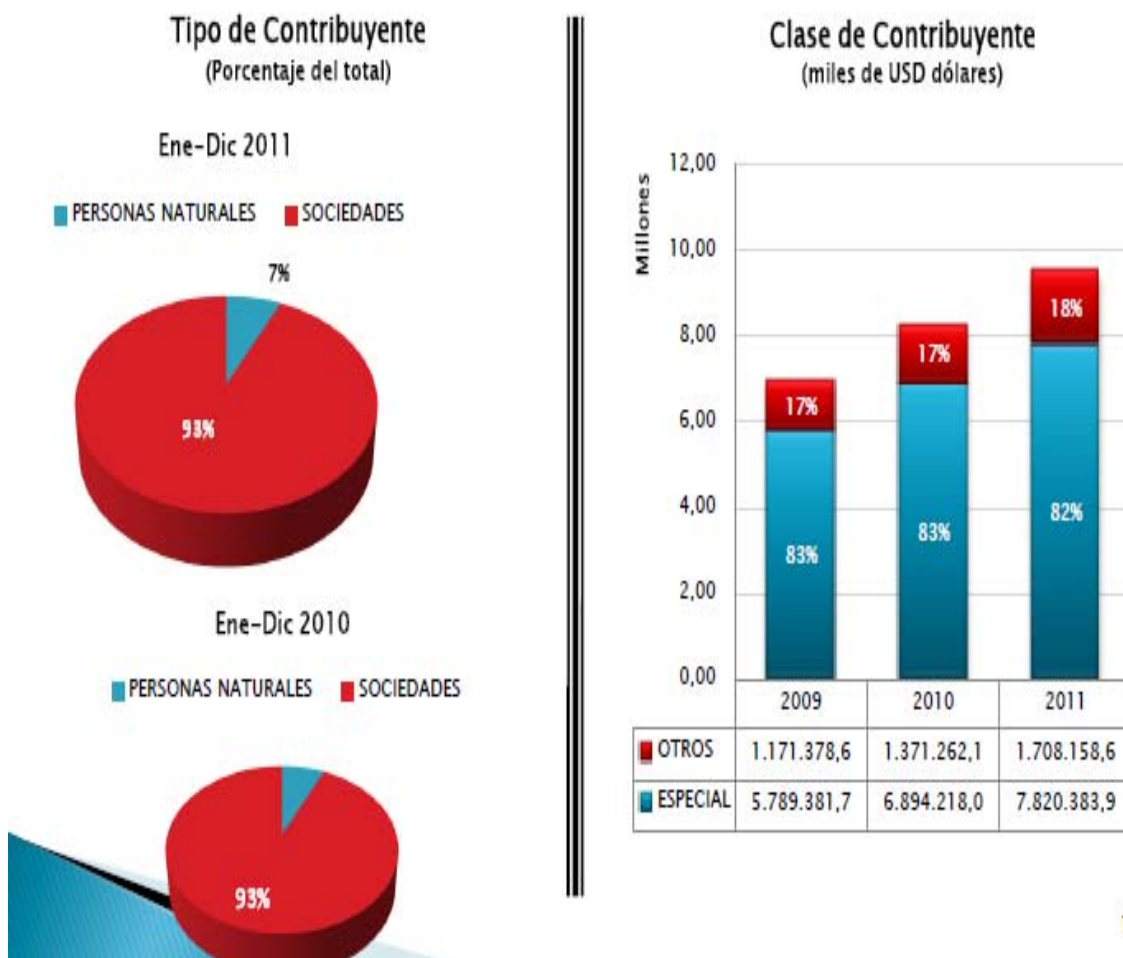


Gráfico 10: Recaudación por tipo y clase de contribuyente Enero-Diciembre de 2011.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2011, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Esta situación podría deberse al mayor control que ejerce la administración tributaria sobre las sociedades respecto o en comparación con las personas naturales, pues, estas manejan ingresos elevados y son de fácil control. Esta situación es característica de los sistemas tributarios Latinoamericanos, aquí surge el interrogante: que tributación sería la más óptima para lograr el efecto distributivo del Impuesto a la Renta? La respuesta según

la experiencia europea ha sido siempre la tributación de las personas naturales, sobre los cuales paradójicamente la Administración no tiene los mismos controles rigurosos respecto de las sociedades.

Sin embargo de lo expresado, decíamos que el recaudo del impuesto a la renta de personas naturales ha crecido, pero, no al ritmo que se requiere. A todo esto la pregunta es: Que factores han influido para que la tributación de renta de personas naturales y en general haya crecido?. La respuesta puede estar en la transformación del Régimen Tributario ecuatoriano que a partir del año 2007 estableció cambios en la forma de cálculo del Impuesto, se ha venido ampliando la fracción básica desgravada, y se ha establecido un régimen de gasto tributario establecido en exenciones y deducciones que ha venido a incentivar de alguna forma el pago de este tributo.

Ahora, el punto está en ver si esta presión tributaria del impuesto a la renta que en cifras reales de recaudación neta ha alcanzado a los 2.950.508 dólares de enero a octubre de 2012, puede ser tomado, ya no en su visión macroeconómica, sino, como lo hemos venido expresando como un criterio básico de investigación, en donde se pueda desagregar los sectores de la población o los individuos o las familias que están soportando más las cargas fiscales, en donde realmente está enfocado el gasto tributario y en donde ese gasto provoca regresión del sistema. En este punto nos referimos a que somos partícipes de que no todo ciudadano debe participar en forma general de los beneficios fiscales, exenciones y deducciones, pues ricos y pobres se ven favorecidos de aquello, dando un resultado regresivo del sistema.

Sumado a lo manifestado de crucial importancia es: los índices de algunas variables que ayudan a la presión fiscal como criterio básico de investigación, y que en el caso ecuatoriano según datos de la CEPAL, han venido a reducirse, como son los índices de

pobreza, de desigualdad, de la tasa del desempleo. Criterios que deben ser tomados en cuenta en el análisis del principio de *No Confiscatoriedad* en su campo de aplicación del mínimo no imponible. Esto debido a que si tomamos en cuenta que los niveles de presión tributaria o carga fiscal son elevados en relación al PIB este funciona como un parámetro para determinar si los dichos niveles son apropiados. En esta medida tenemos hechos que *prima facie* nos harían suponer que los niveles de recaudación en cuanto al Impuesto a la Renta están por debajo de los adecuados. Tomamos para el efecto los planteamientos realizados por el mismo Servicio de Rentas Internas ¹³⁶ como son:

- 1.- Bajos niveles de recaudación del Impuesto a la Renta de personas físicas respecto de las personas jurídicas.
- 2.- Gasto tributario no previsto de forma técnica.
- 3.- Evasión y elusión fiscal.

Estos factores han provocado que se produzca una progresividad artificial¹³⁷ o lo que mejor llamamos como efectos regresivos del sistema, porque el fuerte de la tributación, que es el aporte de las personas naturales, es el más débil, porque en lo que tienen que ver con el mínimo exento, este está dirigido de forma general a todas las personas sin diferencias, lo que genera un problema, de igual forma existe un exceso de discrecionalidad en cuanto a gastos deducibles y gastos personales, lo que coadyuva a la evasión y elusión tributaria. Los rendimientos de capital tienen amplias exenciones y no generan la

¹³⁶ José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco Vicuña, Diana Arias Urvina, “Desafío: Hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo”, en *Una Nueva Política Fiscal para un Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI- CEF, 2012, pp, 319, 320.

¹³⁷ Termino con el que se hace mención a que la amplitud de la franja mínima exenta del impuesto a la renta genera que una gran cantidad de personas no paguen impuestos, de la misma se beneficien ricos y pobres y en cuanto a las deducciones no hay diferencia en su reconocimiento. José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco Vicuña, Diana Arias Urvina, “Desafío: Hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo”, *Una Nueva Política Fiscal para un Buen Vivir*, 2012, pp, 319.

recaudación requerida, y lo poco que se obtienen no genera el efecto redistributivo que se necesita.

Otro aspecto de cuidado es el relacionado con aquellas personas que sin ser personas jurídicas realizan actividades económicas y tributan como personas naturales por sus rentas de trabajo, es decir no existe una diferenciación en este sentido, provocando aducen una distorsión en principio de equidad desde sus dos vertientes. No existe equidad horizontal respecto de las personas que están legalmente constituidas como personas jurídicas, y tanto las primeras como las segundas utilizan los factores de producción de la misma forma para la obtención de rentas, y no existe equidad vertical, pues, generalmente estas personas en la actividad que realizan obtienen ingresos considerables, y se favorecen en los mismos beneficios que las personas que no realizan actividad económica, en cuanto a las deducciones se refiere.

Entonces son estos factores característicos del Impuesto a la Renta en el Ecuador, que le hacen al impuesto progresivo en términos artificiales y que por ende no llegan al nivel adecuado de presión fiscal, de ahí que entre una de las propuestas del Plan Nacional de Desarrollo es elevar la presión fiscal en un 15%, cuestión que nos hace reflexionar en el sentido de que el problema no está en un nivel alto de presión fiscal, sino, si este es adecuado en términos de redistribución y manejo técnico del gasto tributario, pues, dado los índices altos de desigualdad que aunque reducidos en los últimos tiempos, todavía persisten y en índices elevados.

Para concatenar la idea que desarrolláramos al inicio de este trabajo respecto al principio de *No Confiscatoriedad* en su vertiente del mínimo exento como derecho fundamental y por consiguiente como un derecho subjetivo provisto de los elementos de norma jurídica, obligación jurídica y posición jurídica, que la hemos equiparado a

capacidad contributiva concreta y para demostrar esa progresividad artificial o efecto regresivo del sistema, analizaremos la fracción básica desgravada, y las deducciones por gastos de generación de riqueza y gastos personales. Esta afirmación es de suma importancia si consideramos que la posición jurídica o capacidad contributiva concreta esta detallada en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, sin embargo, para demostrar esa progresividad artificial debemos echar mano del concepto de derecho subjetivo en su componente de posición jurídica¹³⁸ ligado al titular de derechos en materia tributaria, específicamente, a quien le corresponde el reconocimiento de los beneficios fiscales frente a la administración tributaria, tomado en cuenta que ese reconocimiento de gasto tributario esta dado a todos los ecuatorianos sin distingo de carácter económico alguno.

La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, contemplan una de serie de beneficios tributarios constantes en su artículo nueve que hace alusión a las exenciones en el impuesto a la renta, el artículo diez hace referencia a las deducciones y el artículo treinta y seis, que contiene la tabla para el cálculo del impuesto cuya franja de fracción básica desgravada esta en 9720 USD (mínimo exento).

¹³⁸ En la estructura de los derechos fundamentales esta la del titular de los derechos, vinculada estrictamente a la posición jurídica, los derechos son individuales, no son metas políticas. En materia tributaria, en el caso específico, de reconocimiento de beneficios fiscales en el impuesto a la renta, entra en juego el principio de igualdad real o equidad vertical, se debe tratar de forma diferente a quienes tengan características diferentes, es decir, no se pueden favorecer de los mismos beneficios ricos y pobres. En definitiva, quien tiene posición jurídica o razones válidas y suficientes para que el Estado les reconozca en mayor medida los beneficios fiscales. Se trata de proteger el derecho a la propiedad de los que menos tienen en comparación con los que más poseen para dotar al sistema tributario de una progresividad real. Rodolfo Arango, “La estructura de los derechos fundamentales”, en *El concepto de derechos sociales fundamentales*, 2005, pp, 59

Impuesto a la Renta - Año 2012			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0,00	9.720	0	0%
9.720	12.380	0	5%
12.380	15.480	133	10%
15.480	18.580	443	12%
18.580	37.160	815	15%
37.160	55.730	3.602	20%
55.730	74.320	7.316	25%
74.320	99.080	11.962	30%
99.080	En adelante	19.392	35%

Fuente: Artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La capacidad contributiva de una persona se ve expresada en esas normas generales y abstractas, es decir, el mínimo exento cuyo valor es calculado en base a índices inflacionarios, de canasta básica, salario mínimo vital, entre otros, está dado para todos los ciudadanos sin diferenciación alguna. En la misma línea, las deducciones tanto de gastos para obtención de renta como los gastos personales, son de forma general para todos los ciudadanos que justifiquen a través de comprobantes de venta tales gastos para su reconocimiento por parte de la administración tributaria como gastos deducibles.

La capacidad contributiva concreta que nosotros en el plano de derechos fundamentales la asimilamos a posición jurídica frente al Estado (SRI), o sea aquellas razones como circunstancias de pobreza (mínimo exento), por cargas familiares (exenciones y deducciones por gastos en salud, educación, estar a cargo personas con discapacidad, o ser discapacitado o mayor adulto, etc.), razones necesarias para la mantención de una vida digna, se manifiestan por medio de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento o las personas, en esas condiciones tienen que ajustar su capacidad de pago, sus realidades concretas a lo que dice la ley, con el cumplimiento obviamente de

los deberes formales correspondientes. Esta forma de cálculo tuvo oportunidad de entrar en vigencia a partir de las reformas del año 2007 denominadas para la equidad tributaria, sin embargo, de acuerdo a como están previstas no resultan del todo equitativas o se genera la llamada progresividad artificial.

No favorecen estas reformas el principio de igualdad real o específicamente la equidad vertical, pues, ricos y pobres se benefician por igual de los beneficios fiscales, incumpliendo de esta forma el efecto redistributivo que debe tener el Impuesto a la Renta, a más de que no favorece la eficiencia y la suficiencia recaudatoria ya que: si el gasto tributario, así concebido, merma lo que al Estado le corresponde recibir por recaudación.

Por ejemplo si un rico y un pobre tienen idénticas situaciones, cargas familiares, discapacidad o tercera edad, de acuerdo a la ley ambos se ven beneficiados por las deducciones, pero frente a la norma jurídica y a la correspondiente obligación del Estado, quien tendrá capacidad contributiva concreta o posición jurídica, en sentido real, para que se le reconozca los gastos que realice la persona para vivir dignamente, sin duda el Estado debería reconocer más a la persona pobre, pues, los ingresos elevados de una persona rica deben tributar para redistribuirlo en los sectores con menos recursos de la sociedad. Entonces las personas con márgenes elevados de ingresos están siendo favorecidos de igual forma que los ubicados en los sectores marginales.

A pesar de que la Ley tiene cierto mecanismo para contrarrestar esa situación, las cantidades por mínimo exento y deducciones tienen un porcentaje elevado, unas personas no pueden deducirse sino hasta el 50% de sus ingresos y hasta 1.3 veces la fracción básica desgravada. Estos techos son bien aprovechados por personas con altos ingresos en desmedro del efecto redistributivo del impuesto.

A todo esto, la interrogante inmediata es: ¿cómo conciliamos equidad con eficiencia?, o como protegemos a personas de escasos recursos frente a los que más tienen y al mismo tiempo el Estado recaude lo que le corresponde?

Una respuesta interesante para compensar algo el desfase que provoca esa progresividad artificial, desigualdad real o regresividad del sistema, es la que se expone de la siguiente forma:

“Por ello, una posible alternativa para mejorar el diseño del impuesto sería restringir aún más estas deducciones, de manera que sea menor su monto a medida que sea mayor el ingreso del contribuyente. Sin embargo, con las restricciones que existen actualmente, esto dotaría de mayor complejidad al cálculo del impuesto si lo que se quiere es configurar un beneficio realmente progresivo.

En este sentido, una opción más eficaz representa un sistema de deducciones de gastos personales que aplicarse como crédito tributario después de la determinación del impuesto, con rebajas de la cuota de deducciones conforme el nivel de rentas. Todo esto considerando las circunstancias personales y familiares del contribuyente receptor del ingreso”¹³⁹.

Aquí en realidad se ofrecen dos alternativas una antes de la determinación del impuesto y otra después de la determinación del impuesto, la primera dotaría de más complejidad al cálculo del impuesto, mientras que la otra favorecería la simplicidad administrativa, pero, sin lugar a dudas la idea más relevante es la de: a mayores ingresos o nivel de renta elevado menor será la participación de los beneficios tributarios que configuran el Impuesto a la Renta, sea este mínimo exento o deducciones.

Sin duda que poner la mirada en un gasto tributario tratado de una forma más técnica es dotar al Régimen Tributario de rasgos de progresividad real o natural en oposición a progresividad artificial o regresividad, ya que el mismo al ser verdaderamente

¹³⁹ José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco Vicuña, Diana Arias Urvina, “Desafío: Hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo”, *Una Nueva Política Fiscal para un Buen Vivir* 2012, pp, 326

progresivo favorece al ciudadano por su efecto redistributivo y al Estado por la eficiencia y suficiencia recaudatoria.

En resumidas cuentas, sin contamos con un Régimen Tributario en donde el recaudo por Impuesto a la Renta es reducido en relación al PIB, a más de aquello, la composición del impuesto en mínimo no imponible y deducciones favorece a los estratos bajos y altos de nivel de renta. Entonces, si nuestro estudio está enfocado en el principio de *No Confiscatoriedad* en relación al mínimo exento y las deducciones que compensan a ciudadanos que podrían ubicarse en tramos por encima de la franja exenta, que juegan como mecanismos de progresividad, pero, de acuerdo a lo analizado esta es artificial, da la pauta para creer que el Régimen Tributario y su recaudación o presión tributaria en cuanto a la renta de las personas, está por debajo de lo apropiado o adecuado y en consecuencia el Régimen Tributario ecuatoriano no estaría arrojando resultados confiscatorios, en otras palabras, no puede resultar confiscatorio un sistema que ofrece sin discrimen beneficios tributarios de acuerdo a lo examinado en líneas anteriores y que están desarrollados en la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento , denotando la capacidad de pago o la posición jurídica de las personas en determinadas situaciones, lo que más bien se presenta es un sistema regresivo en términos de gasto tributario y por consiguiente en redistribución del ingreso y focalización del gasto público, que nos traslada a otra dimensión del principio de *No Confiscatoriedad*. En el primer capítulo veíamos que un campo de aplicación del principio de *No Confiscatoriedad* era la justicia en el gasto público, por ello, a la afirmación realizada se ha llegado en base a los desarrollos doctrinarios sobre el tema de María del Carmen Bollo¹⁴⁰ y Jesús Ruiz-Huerta¹⁴¹.

¹⁴⁰ María del Carmen Bollo Arocena, “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, 1989, pp. 376

Uno de los puntos en donde se podría suscitar un posible efecto confiscatorio, es en el campo relacionado con la seguridad jurídica, y que en materia tributaria se traduce en el cumplimiento de deberes formales, pues, para que los contribuyentes puedan hacer valer frente a la Administración Tributaria sus gastos deducibles a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, es condición fundamental que los mismos presenten los comprobantes de venta de todos los gastos que hayan realizado y que estén reconocidos como tales en la Ley.

Podría darse el caso de que un contribuyente su posición jurídica o capacidad contributiva no pueda ser sustentada con dichos comprobantes, de pronto por desconocimiento de las normas, lo que le ha puesto al derecho tributario, en el debate, como un derecho eminentemente formalista, sin embargo, se ha manifestado que tal exigencia obedece a la intención de la Administración Tributaria de robustecer la recaudación de renta de personas naturales por medio del reconocimiento de gastos deducibles y que un factor esencial es fortalecer el sistema de facturación, la exigencia de comprobantes de venta, como un medio de fortalecer la cultura tributaria y desterrar la evasión y elusión del impuesto.

¹⁴¹ Jesús Ruiz-Huerta, “Vigencia y operatividad del principio de la *no confiscatoriedad* de los tributos en el ordenamiento español”, en *Principios constitucionales tributarios*, 1993, pp, 218.

2.5.2. La Presión fiscal en relación al IVA

El IVA, de la misma forma que la renta, son impuestos de los llamados distorsionantes¹⁴², pues, los contribuyentes toman sus decisiones respecto de los productos que consumen en el caso del primero y, en el caso de la renta, puede elegir de donde o de que actividad se obtienen rentas. En ese sentido, la situación del IVA y sus niveles de recaudación o presión tributaria son una réplica en el Ecuador de lo que sucede a nivel de Latinoamérica, es decir, la recaudación de este impuestos es el fuerte de la recaudación central, así los demuestra el comportamiento del impuesto según estadísticas elaboradas por el Servicio de Rentas Internas:

¹⁴² En el primer capítulo de este trabajo se hizo mención a la diferencia que se hace entre impuestos distorsionantes (renta, IVA) y de suma fija (impuesto predial), llamados así por los efectos que generan. Leopoldo Fergusson, Gustavo Suarez, “Introducción” en *Política Fiscal*, pp, 8.



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Enero – Octubre

2010 – 2011 -2012

(Cifras en miles de US\$ dólares)

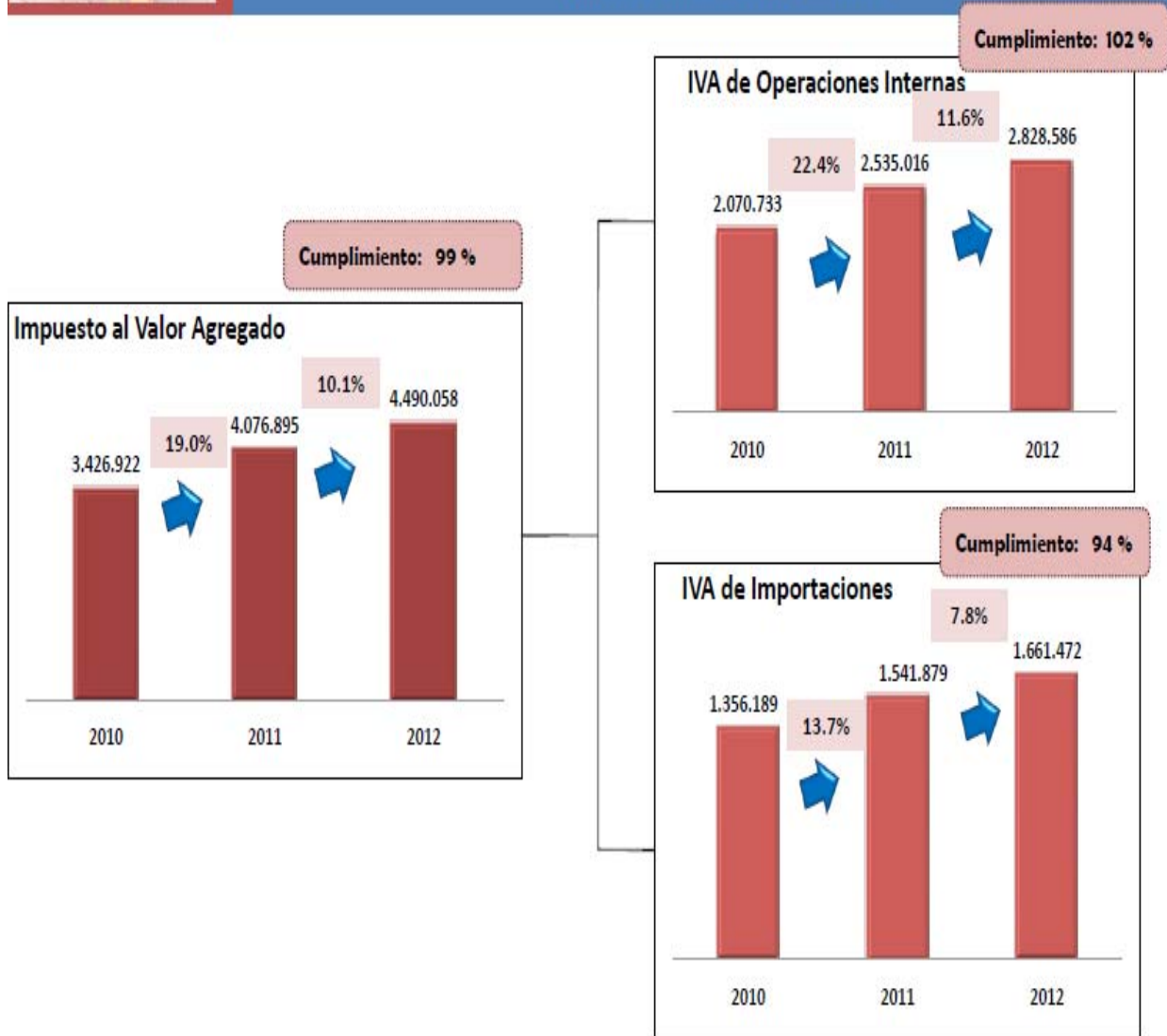


Gráfico 11: Impuesto al Valor Agregado Enero-Octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Según el SRI el cumplimiento de la recaudación del IVA arroja un cumplimiento del 99%, desglosado estos en operaciones de IVA interno (102% de cumplimiento) e IVA

de importaciones (94% de cumplimiento), el impuesto ha crecido su recaudo en 10.2% respecto del año 2011.

Pero a qué se debe que el IVA crezca a esos niveles y además represente el mayor rubro de ingresos fiscales?: Pues bien, tomando en cuenta el antecedente de los bajos niveles de recaudación de Impuesto a la Renta de personas naturales, producto de un gasto tributario no previsto de forma técnica, ha provocado que en el Ecuador se produzca un efecto de reducción de impuestos, esto genera la consecuencia de que las personas tengan más renta disponible, por ende más renta para el consumo de bienes y servicios (propensión marginal a consumir), el ahorro y la inversión, y en esta medida la gente tiene la tendencia a comprar más y de esta forma se produce una escalada del IVA.

Pero la propensión marginal a consumir que incrementa el nivel de recaudación de IVA es favorable o no para la economía?, se podría decir que si, pues, de esta forma se genera mayor demanda agregada y con ello el crecimiento de la producción y el empleo hablando en términos macroeconómicos¹⁴³.

En el Ecuador, el nivel de presión tributaria generado por el IVA, vendría a compensar el efecto redistributivo que no se genera por el recaudo de impuesto a la Renta, sin embargo, como ya se manifestó: eso no es lo deseado de acuerdo a la teoría y práctica de las finanzas de un Estado. Lo que pasa es que en un momento dado puede haber exceso de circulación de capitales en la sociedad provocando un proceso inflacionario. En este sentido la teoría económica recomienda mantener un equilibrio, es decir, una escasa

¹⁴³ Francisco Mochón tomando de Keynes, es participe de la idea de que la propensión marginal al consumo o que la demanda agregada sean incentivadas a través de la intervención del Estado, para fomentar la producción y el empleo, en contraste con lo que sugiere la CEPAL, en el sentido de: reducir el dinamismo de la economía y la demanda agregada para aminorar el shock inflacionario. Nuestra posición sería: ecléctica, equilibrar la economía, en ese sentido, por su puesto las autoridades económicas deberían fomentar la demanda agregada con una entrada de capitales moderado que promuevan una propensión marginal al consumo, de la misma forma, adecuada, para con ello no provocar ni recesión, ni inflación.

circulación de capital provoca recesión, mientras que una exagerada circulación de capital provoca inflación, por ello la intervención del Estado para morigerar la demanda agregada.

En lo que tiene que ver con nuestro estudio puntual el IVA ecuatoriano, de acuerdo a las sugerencias inscritas en los estándares internacionales de armonización del impuesto y a la doctrina más autorizada, tiene tarifas diferenciales en transacciones de bienes y servicios. El artículo 65 señala que la tarifa del IVA es del 12% y los artículos 65y 66 señalan los bienes y servicios gravados con tarifa 0%¹⁴⁴.

La transferencia de bienes y servicios gravados con tarifa 0%, como ya decíamos en el primer capítulo, vienen a ser el elemento relacionado con el mínimo exento del impuesto, pues, la legislación al incorporar en su redacción una lista de bienes y servicios considerados indispensables para tener una vida digna, en cierta forma denotan una capacidad contributiva de quienes consumen esos bienes.

Si tomamos en cuenta el hecho de que los contribuyentes, sean de cualquier estatus económico, van a tener la libertad de consumir cualquier tipo de bien o servicio sea gravado con tarifa 12% o 0%, por eso se dice que es un impuesto distorsionante, porque el individuo toma sus decisiones de consumo, de acuerdo a las reflexiones de Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez en su obra Política fiscal ya citada.

En tal virtud, del beneficio fiscal tarifa 0% se favorecen en la misma medida ricos y pobres, pero, aquí ya no sería posible una medida restrictiva en los mismos términos que se propia respecto del impuesto a la renta, es decir, no se podría diferenciar al consumo de ciertos bienes y servicios gravados con tarifa 0% para que personas con niveles de ingresos altos los consuman con tarifa 12%, la medida, desde el punto de vista de derechos fuera totalmente inconstitucional.

¹⁴⁴ Ley de Régimen Tributario Interno.

No obstante, una medida proporcional de acuerdo al nivel de rentas de una persona podría tomarse en lo que tienen que ver con la devolución del impuesto. Devolver más al que tienen menos y devolver menos al que tiene más para generar un efecto distributivo más justo del Régimen Tributario¹⁴⁵ y dotaría al impuesto de rasgos progresivos, de acuerdo a las metas que se propone la Administración Tributaria que son incrementar la progresividad del impuesto en un 10%¹⁴⁶.

En efecto, si hablamos de que un Régimen Tributario es o no confiscatorio de acuerdo a sus niveles de presión tributaria, en tratándose del IVA sus ingresos son bastante altos y constituyen un importante rubro del gasto público. En este caso se podría decir que los niveles de presión tributaria son aceptables o adecuados, niveles que se ven atenuados por dos motivos, el primero, por la tarifa diferenciada del 0% en transferencia de bienes y servicios de primera necesidad y los bajos niveles de recaudación vía impuesto a la renta, que precisamente provoca el alto margen de recaudación de IVA¹⁴⁷.

¹⁴⁵ Cuando analizábamos el gasto tributario del impuesto a la renta en relación al mínimo exento y las deducciones nos inscribimos en la idea de reconocer esos beneficios a los contribuyentes favoreciendo el principio de equidad, es decir, restringir las deducciones de manera que sea menor lo que se reconoce por ese concepto a medida que sea mayor la renta del contribuyente. Este mismo planteamiento resultaría trasladable al IVA y su devolución. Si bien no se lo podría implantar en cuanto a la tarifa cero de la transferencia de bienes y servicios de primera necesidad ya que la misma sería un trato diferenciado grosero, si lo podríamos trasplantar al método de devolución de dicho impuesto, de acuerdo a la capacidad contributiva. Sin duda la propuesta necesitaría de una elaboración más técnica en cuanto a técnicas de progresividad, no obstante, que no es tema central de estudio. José Ramírez Álvarez, Carlos Marx Carrasco Vicuña, Diana Arias Urvina, “Desafío: Hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo”, *Una Nueva Política Fiscal para un Buen Vivir* 2012, pp. 326, 327.

¹⁴⁶ Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, “Impuestos administrados por Aula Virtual

¹⁴⁷ A esta idea hemos llegado en base al concepto de demanda agregada en uno de sus componentes: la propensión marginal a consumir que ha generado una escalada del IVA sea en productos de primera necesidad o no. Los bajos niveles de tributación de renta de personas físicas provoca una disminución de impuestos, como consecuencia más renta disponible y por ende el gasto de consumo, de acuerdo las ideas de Francisco Mochón ya citado en el presente trabajo.

2.5.3. Presión fiscal en relación al ICE

En este tipo de consumos la doctrina ha dicho que se produce un efecto regresivo por cuanto no todos pueden acceder a esos bienes. Así mismo como otro impuesto de tipo distorsionante, este está sujeto a las decisiones de consumo de personas con altos niveles de ingresos.

El problema en este tipo de impuestos es en el consumo de aquellos productos considerados dañinos y que no pueden dejar de ser consumidas por personas adictas, como son la cerveza, los cigarrillos y el alcohol. Aquí dependiendo del nivel de ingresos de la persona adicta podría generarse un efecto confiscatorio, pero, esta situación no ha sido prevista por la legislación y de todas formas la carga tributaria la sufren de igual forma ricos y pobres, pero, las limitaciones del consumo solo las padecen los pobres.

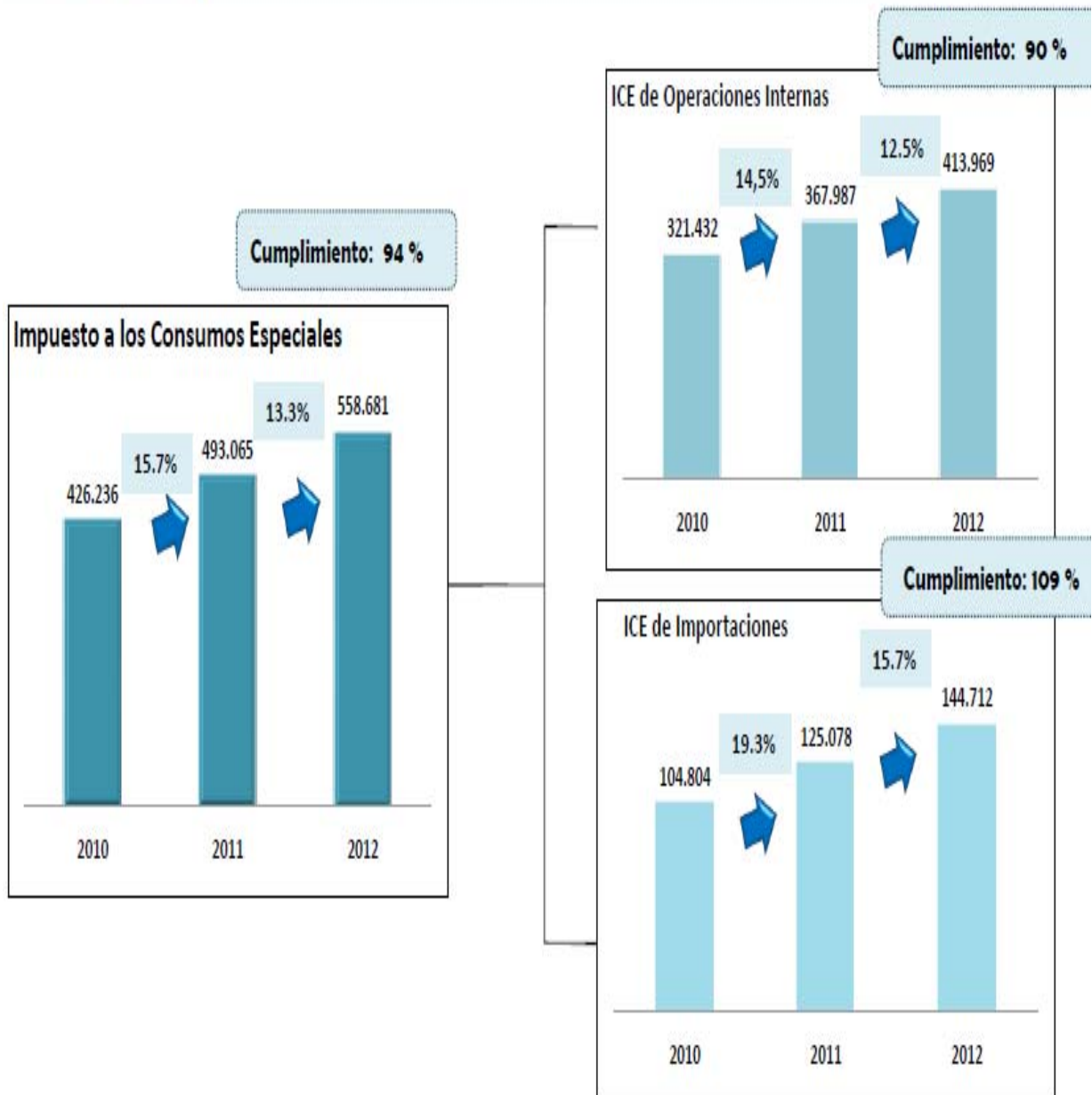
En esta medida el Servicio de Rentas Internas entre enero y octubre del año 2012 ha recaudado 4.490.058.311 USD, del PIB con un cumplimiento del 98.6% y crecimiento nominal del 10.1%: El comportamiento del impuesto y de la recaudación en sus operaciones y algunos productos, el SRI los refleja de la siguiente forma:



IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

Enero – Octubre
2010 – 2011 -2012

(Cifras en miles de US\$ dólares)





IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

Enero – Octubre

2010 – 2011-2012

(Cifras en miles de US\$ dólares)

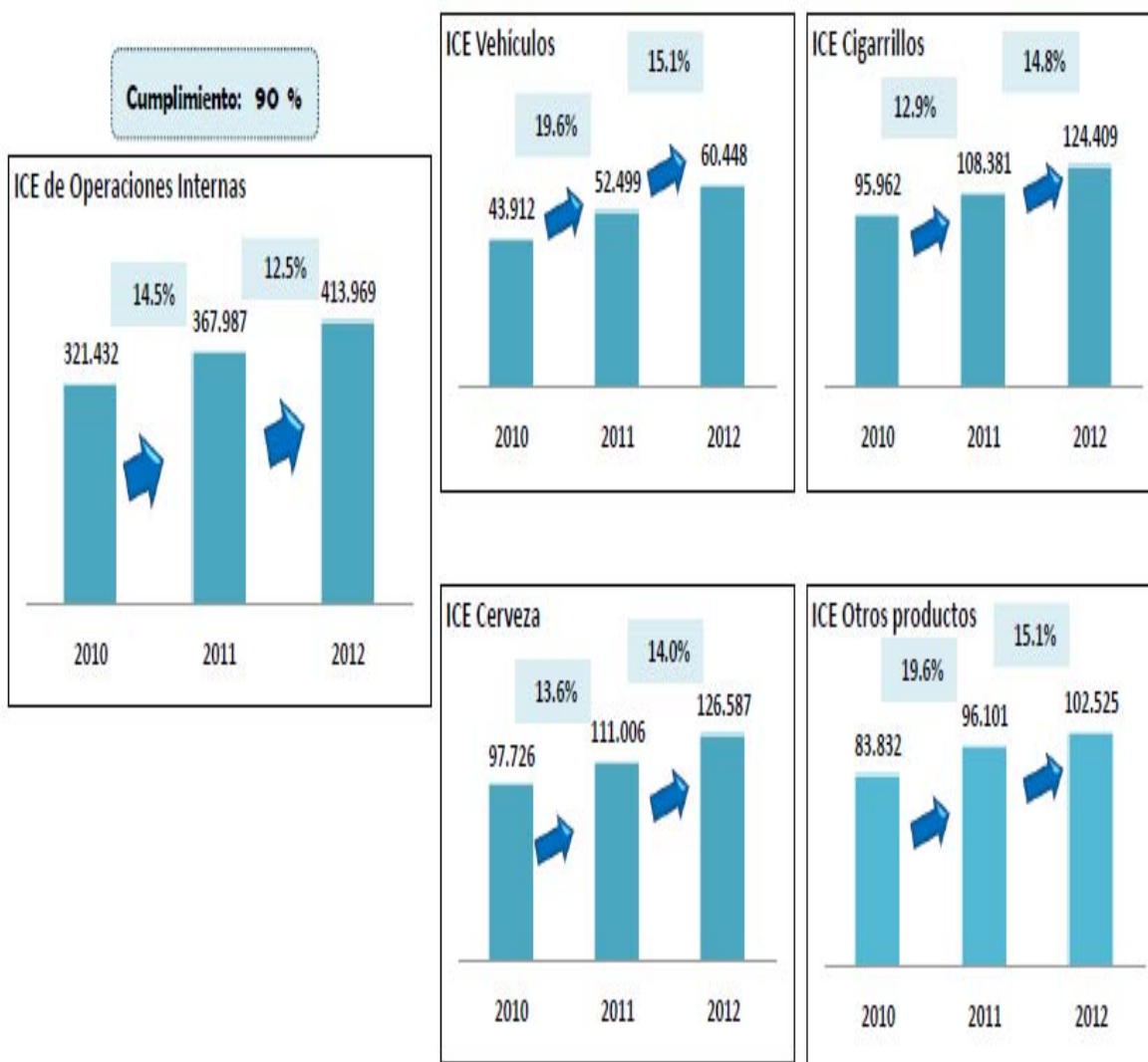


Gráfico 12: Impuesto a los Consumos Especiales. Enero-Octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Este impuesto a diferencia del IVA no tiene tarifas diferenciales en el sentido de los consumos generales, por lo que en este impuesto resulta muy difícil un porcentaje de progresividad, al contrario el impuesto es de carácter regresivo por las consideraciones antes expuestas.

Lo que contempla nuestra legislación es: un listado de bienes y servicios con diferentes tarifas sean estas específicas o ad-valorem, divididos en cinco grupos de bienes y servicios, con tarifas de 0% (vehículos híbridos y eléctricos cuyo precio sea de hasta USD35.000.) hasta el 150% (productos del tabaco o sucedáneos).

En el ICE considerado como tal pierde conexión con la presión tributaria por la extensa lista de bienes y servicios señalados en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno gravados con diferentes tarifas, y en cada producto se vislumbrara un efecto fiscal y extrafiscal particular, esto ameritaría un estudio más pormenorizado, lo cual no es objeto de este análisis.

2.5.4. La presión tributaria en cuanto a otros impuestos

En este acápite vamos a presentar el comportamiento de otros impuestos directos e indirectos, de los que se han dado en llamar impuestos heterodoxos y que los gobiernos han creído las opciones más viables para el incremento de la recaudación, para tratar de compensar el desfase que se ha producido por la falta de recaudación del impuesto a la renta.

Entre los impuestos que el Servicio de Rentas Internas los ha catalogado de directos y que tienen algún tipo de exención, relacionado con el mínimo no imponible, están:

- **Impuesto a los Vehículos Motorizados.**

No tiene mínimo exento.

- **Impuesto a la contaminación vehicular.**

Este es uno de los impuestos de reciente creación en el Régimen Tributario ecuatoriano que lo deben pagar en calidad de sujetos pasivos las personas naturales, las sociedades indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras. Este impuesto ha dado lugar a la determinación de un nuevo objeto imponible diferente de los que se desprende de la renta, en este caso sería la contaminación vehicular del ambiente, que en si persigue no tanto la recaudación, sino, que la gente haga conciencia de los perjuicios del medio ambiente, tiene una clara finalidad extrafiscal.

El impuesto en el artículo innumerado de la Ley de Régimen Tributario Interno tiene una serie de exenciones, pero que en el caso del no pago del impuesto de los propietario de vehículos eléctricos más bien es un supuesto de no sujeción, pues, está por fuera del hecho generador. En el caso del no pago del impuesto de los vehículos para el transporte de discapacitados, es un beneficio relacionado directamente al mínimo no imponible.

De acuerdo al diseño del impuesto, la base imponible está determinada por el cilindraje del vehículo medido en centímetro cúbicos a lo que se multiplicará las tarifas correspondientes según dicho cilindraje, las mismas que son establecidas de forma progresiva, mientras más alto es el cilindraje, mayor es la tarifa a aplicarse.

No obstante, el impuesto tiene una franja de cilindraje exenta, de cero a mil quinientos centímetros cúbicos. Este mínimo exento, es un tanto particular, pues, no está destinado a favorecer a personas con niveles bajos de renta, sino más bien inducir a la gente a adquirir vehículos con ese cilindraje, aunque podría interpretarse que personas de rentas no tan amplias poseen esos vehículos, sin embargo la finalidad del impuesto es otra.

- **Impuesto a la Salida de Divisas.**

El impuesto a la salida de divisas, es un impuesto de carácter controversial, pues, algunos son partícipes de la derogatoria de este impuesto ya que no favorece el intercambio comercial o lo desincentiva¹⁴⁸, sin embargo, el diseño del impuesto se explica por una clara finalidad extrafiscal, que es la de que no salgan grandes capitales del país al exterior. No obstante, el impuesto es pagado por personas que realizan transferencias, traslados, o envíos de divisas al exterior o cuando se retiran divisas del exterior con cargo a cuentas nacionales con o sin la intervención de instituciones del sistema financiero nacional. El impuesto está estructurado de tal forma que tiene una franja exenta, que es la cantidad de dinero correspondiente a una fracción básica exenta del impuesto a la renta, es decir una personas puede sacar del país e efectivo, hasta USD 9720 que representa su base exenta, de igual forma, se pueden hacer transferencias de hasta USD 1000 sin pagar la tarifa del 5% por concepto de ISD.

Este impuesto al tener una tarifa fija del 5% *prima facie* es un impuesto proporcional, pues, la tarifa es la misma sin importar cual se su base gravable, sin embargo, el impuesto al tener una base exenta, este tiende a una cierta progresividad.

- **Impuesto a los Activos en el Exterior.**

Este impuesto es pagado por sociedades, no tiene bases exentas, y de acuerdo a nuestra investigación no es tema de análisis.

¹⁴⁸ El ex Ministro de economía Mauricio Pozo manifestó que el impuesto a la salida de divisas provoca un efecto inverso en la economía del país y que los capitales extranjeros no entrarían al Ecuador, sin embargo, el comentario parece ser de corte político que de carácter técnico, pues, no se lo analiza al impuesto en su integridad, con todos sus elementos, sino se lo cataloga de forma intuitiva. Diario “La Hora” 21 de Octubre de 2011.

- **RISE.**

El Régimen impositivo simplificado es un sistema que reemplaza el pago de impuesto a la Renta y del IVA por un mecanismo de pago de cuotas mensuales.

Lo que la Administración Tributaria ha pretendido es sacar de la informalidad a un sector de la población que no estaba tributando y realizaba cierto tipo de actividad económica. Estos contribuyentes se ven favorecidos en la simplificación de sus deberes formales, como por ejemplo, no están obligados a declarar y llevar contabilidad, entre otros privilegios.

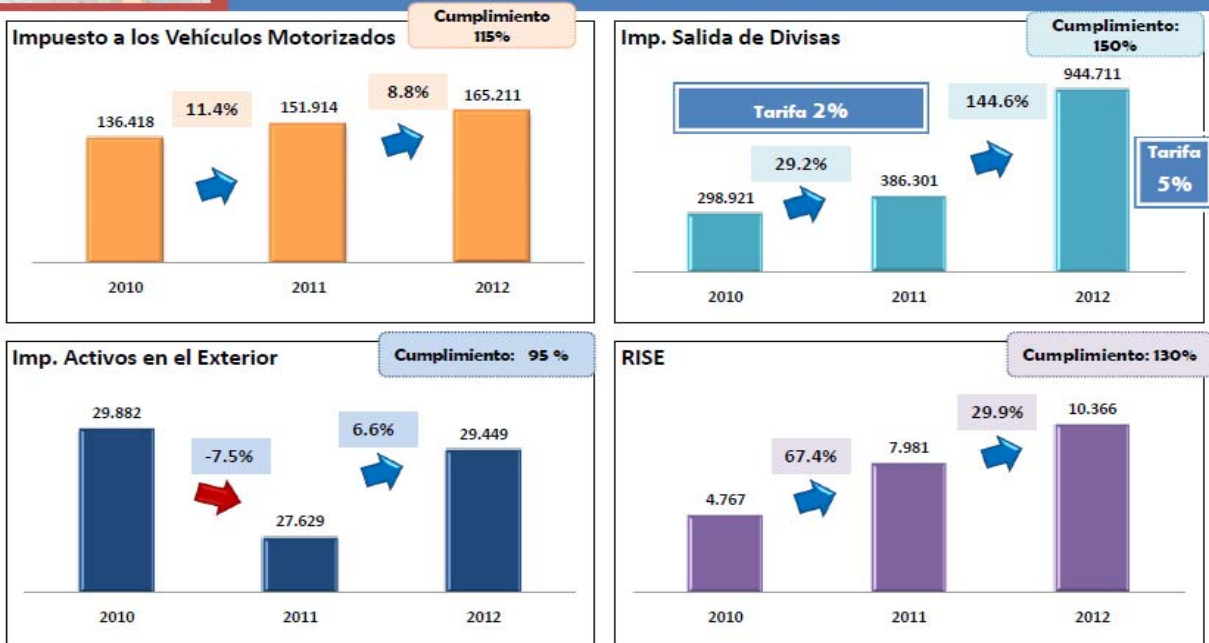
No es este el tema de nuestro estudio, sin embargo, debemos decir, que el sistema, por un lado, puede otorgar beneficios a un sector para su inserción en el Régimen Tributario en su carga indirecta, pero, por otro lado, el sistema se puede prestar para que contribuyentes con más capacidad contributiva que la exigida para pertenecer al RISE se vean beneficiados, con lo que se ha dado en llamar enanismo tributario¹⁴⁹.

Dentro del régimen tributario ecuatoriano existen otros impuestos que por no estar acordes con el propósito de esta investigación no se los han tomado en cuenta.

El comportamiento de algunos de estos impuestos la Administración Tributaria los resume en los siguientes cuadros estadísticos:

¹⁴⁹ Enanismo fiscal.- Cuando contribuyentes de mayor nivel económico se hacen pasar fraudulentamente como pequeños a los efectos de aprovechar los beneficios de los regímenes simplificados. El autor manifiesta que: los Regímenes simplificados más que trae importantes recaudos tributarios, lo que generan es mayor dificultad de control por parte de la Administración, no obstante, que el problema a erradicar es la informalidad económica. Darío Gonzáles, “Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes”, en *La política tributaria heterodoxa en América Latina*, 2009, pop, 38.

OTROS IMPUESTOS DIRECTOS Enero – Octubre 2010 – 2011 -2012 (Cifras en miles de US\$ dólares)



OTROS IMPUESTOS DIRECTOS Enero – Octubre 2010 – 2011 -2012 (Cifras en miles de US\$ dólares)

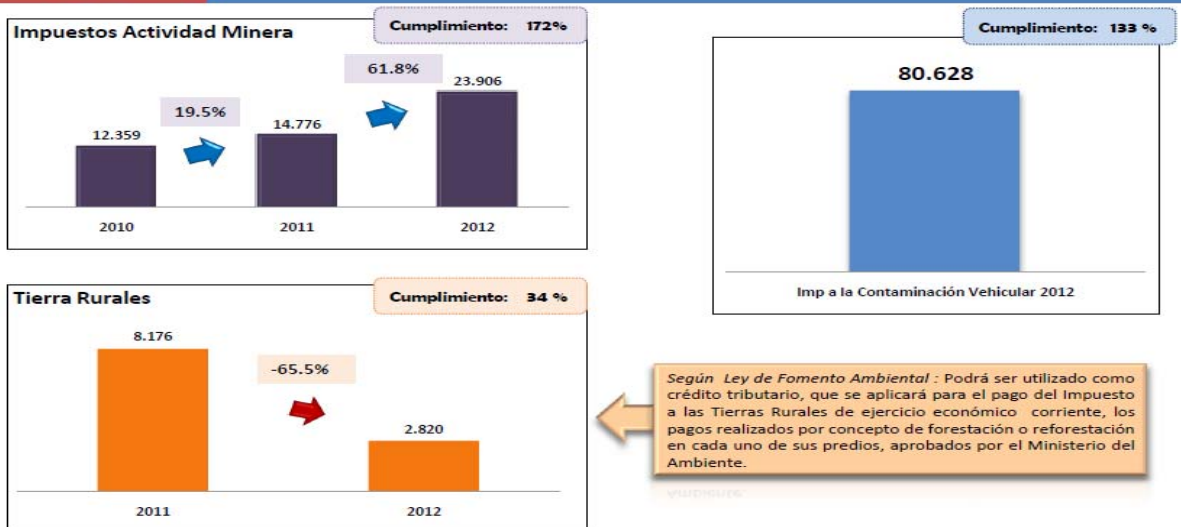
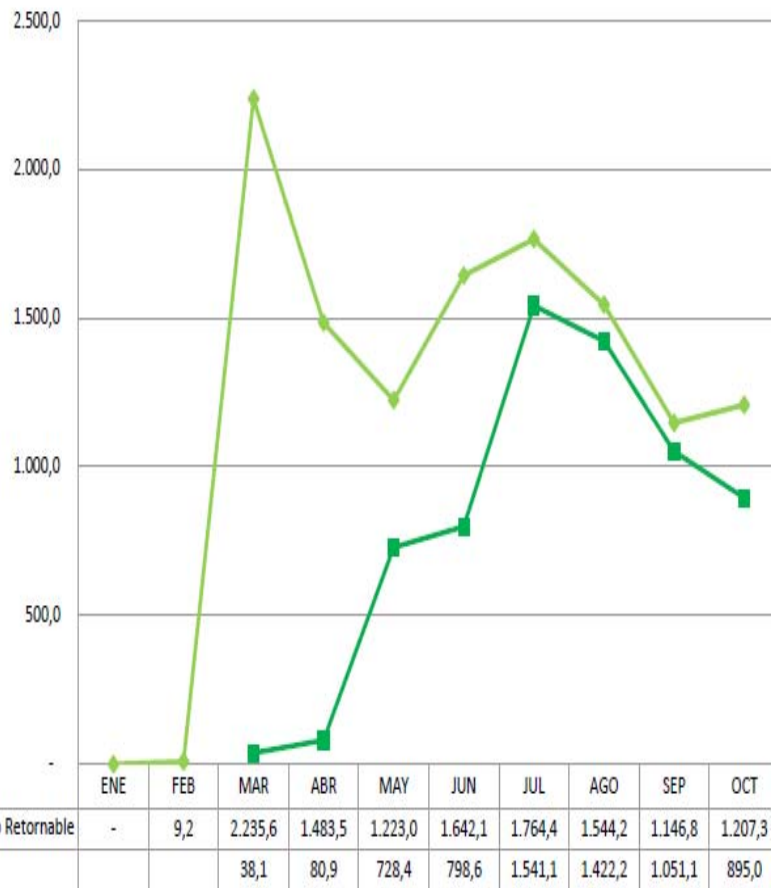


Gráfico 13: Otros impuestos directos .enero-octubre de 2012
Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Y en el grupo de impuestos indirectos esta:

- El Impuesto redimible a las botellas plásticas, cuyo comportamiento del impuesto seta reflejado de la siguiente manera en las estadísticas del Servicio de Rentas Internas:

Internas:



Nota: Corresponde a las devoluciones efectuadas a través del Ministerio de Finanzas.

Gráfico14: Otros impuestos indirectos enero-octubre de 2012.

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Este es un impuesto con finalidad extrafiscal, no busca los ingresos de tipo tributario como fin primordial sino la preservación del medio ambiente.

El hecho generador de este impuesto en términos de la Ley de Régimen Tributario es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua, quienes se dediquen a aquello deben pagar un tarifa de dos centavos de dólar, valor que será devuelto a quien recolecte, retorne o entregue las botellas y admite dos exenciones de personas que se dediquen a embotellar productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.

En resumen, la finalidad de estos impuestos no es en sí mismo la recaudación, aunque en algo alivia la falta de recaudación del Impuesto a la Renta de personas Físicas, sin alcanzar a compensar en su totalidad los índices de presión tributaria que se requieren, sino más bien ha sido su finalidad extrafiscal lo que ha impulsado la creación de estos impuestos, que en la doctrina se los ha llamado heterodoxos.

En general, cuando de impuestos ambientales se trata, por su fin extrafiscal, no le interesa a la administración la capacidad de pago de los contribuyentes, sino el corregir ciertas conductas que están haciendo daño a la sociedad, sin embargo, la administración, precisamente, al no hacer distinciones de capacidad contributiva o implementar rasgos de progresividad en los impuestos que no afecten las decisiones de los particulares, está siendo inequitativo, tomando en cuenta el sinnúmero de casos que se pueden presentar por la heterogeneidad de la sociedad, al final, de lo expuesto se puede prever un fin fiscal acentuado.

Cierro este trabajo investigativo haciendo énfasis en que las ideas vertidas en el primer capítulo sobre el principio de *No Confiscatoriedad*, en cualesquiera de sus campos

de aplicación, es un principio, un derecho, una regla de aplicación en todas las fases de formación y gestión de tributos y que a pesar de no estar constanding dentro del capítulo del Régimen Tributario en la Constitución del Ecuador, este irradia todos los principios constitucionales tributarios.

En este sentido, lo que se hizo, en un afán de delimitar la presente investigación es: analizar el principio de *No Confiscatoriedad* en su faz de respeto al mínimo exento, para lo cual se tuvo que realizar un análisis doctrinario de los principales impuestos de recaudación nacional (renta, IVA, ICE) y ensayar algunos supuestos de *Confiscatoriedad* en relación al mínimo no imponible, esto a la luz del análisis teórico-doctrinario de la presión tributaria y de los índices de recaudación elaborado por las entidades pertinentes en la práctica, en estrecha vinculación con criterios básicos de investigación en la parte cuantitativa (capacidad contributiva abstracta) y en la parte cualitativa lo que señala la Ley de Régimen Tributario Interno (capacidad contributiva concreta. De este análisis se han construido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La parte final de este trabajo está destinada a la elaboración de conclusiones y recomendaciones. Las conclusiones son las siguientes:

CONCLUSIONES

1. En el Estado Constitucional de derechos y justicia en el cual se inscribe nuestro país, en la Constitución se establece la prohibición de confiscación de forma general. Esta prohibición es trasladada al campo tributario, al Régimen Tributario vía interpretación sistemática, y en este sentido la *No Confiscatoriedad*, viene a erigirse como un principio, una regla y un derecho al mismo tiempo. Como un principio, pues, la *No Confiscatoriedad*, está ligada a la consecución de algunos valores y libertades, con el respeto a la propiedad, la vida digna y la justicia. Como una regla ya que en el orden semántico, la *No Confiscatoriedad* es una prohibición, es un mandato constitucional, y como un derecho, debido a que: este viene a constituirse como un límite y vínculo con los poderes públicos dotado de los tres elementos que componen un derecho fundamental subjetivo: La norma jurídica, la obligación jurídica y la posición jurídica. Esta es la naturaleza jurídica de *la No Confiscatoriedad*.
2. De entre algunos factores del porque la *No Confiscatoriedad* no ha destacado como tema de estudio ha sido: el hecho de estar ubicado en el caso ecuatoriano por fuera del capítulo del Régimen Tributario, lo que ha dado lugar a que los juristas se interesen en otros principios, el escaso o nulo desarrollo jurisprudencial y la

calificación del principio de *No Confiscatoriedad* como una cláusula de estilo nada más: Sin embargo hemos visto que el principio tiene varios campos de aplicación, como son: La justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los gravámenes abusivos, los tributos extrafiscales, la acumulación de impuestos y los que afectan a la propiedad.

La importancia del principio de *No Confiscatoriedad* se nota cuando del análisis del mismo vemos que este es un eje transversal del Régimen Tributario ecuatoriano, a pesar de que este ubicado en el capítulo de la propiedad, es decir, el derecho a la *No Confiscatoriedad* en materia tributaria está inserto en todos los principios que constan en el artículo 300 de la Constitución y en los que no constan en esta disposición, como el de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva, por lo que los estudiosos del derecho tributario y juristas y jueces deberían estar atentos al desarrollo de este principio.

La importancia del principio de *No Confiscatoriedad* no se agota en considerarlo como una cláusula de estilo o meros enunciados constitucionales, sino, su contenido tiene otro trasfondo de aplicación práctica.

3. El tema en estudio está delimitado a uno de los campos de aplicación del principio de *No Confiscatoriedad*, el mínimo exento, y en ese sentido, el principio tiene que ver con que el Régimen Tributario debe respetar la vida digna de una persona, debe respetar el mínimo vital y los gastos que se generen para obtener el mínimo y sus ganancias. Aquí la situación es más compleja, cuando entra en juego la inflación, debido a que el mínimo exento se mide en base a índices de precios de canasta básica, salario mínimo vital, entre otros, por lo que el Régimen Tributario debe tomar muy en cuenta esos aspectos a la hora de la gestión de los tributos.

4. El mínimo exento como uno de los campos de aplicación del principio de *No Confiscatoriedad* tiene gran incidencia sobre los tributos de recaudación nacional, sean estos directos e indirectos, y dentro de cada uno de estos debe haber el respeto a la vida digna de las personas para no generar efectos confiscatorios. Sin embargo, partiendo del hecho de que es el Régimen tributario en su conjunto es el que puede llegar a ser confiscatorio, por su presión tributaria elevada, es necesario el análisis de cada uno de los impuestos y su carga fiscal.
5. La mejor forma de saber si un Régimen Tributario es o no confiscatorio de la propiedad, es saber si sus niveles de presión tributaria son adecuados o apropiados.
6. La presión tributaria ya no debe ser tomada en cuenta solamente como un parámetro o indicador macroeconómico, sino como uno microeconómico, en el que se tome en cuenta a esta como criterio básico de investigación a ser aplicados luego para la formación y cobro de tributos. La presión tributaria como criterio básico de investigación dirigido a personas, empresas o comunidades debe estar ligada a variables medibles, como son: la pobreza, el desempleo, el gasto público, la redistribución de la riqueza, la canasta básica, el salario mínimo vital, etc. Sobre todo tomando en cuenta que la realidad de América Latina y en particular del Ecuador es de enormes desigualdades que hacen que sus ciudadanos tengan diferente grados de capacidad contributiva.
7. En los impuestos directos, como la renta, la presión tributaria de este, en el Ecuador, está por debajo de lo tolerable, pues, sus niveles de recaudación son bajos debido a un gasto tributario no previsto de forma técnica (todos se ven favorecidos de los beneficios fiscales sin diferencia alguna). Esto ha dado lugar a una progresividad

artificial o lo que es lo mismo un efecto regresivo del sistema, sobre todo si tomamos en cuenta la heterogeneidad de las economías ecuatorianas. Es importante la presión tributaria para saber dónde dirigir al gasto tributario, pues, sabiendo a que individuos, a que hogares está afectando la tributación, podemos reestructurar los beneficios fiscales.

8. De la misma forma, el IVA y el ICE, como impuestos indirectos recaudan más en relación a los impuestos directos, ello se debe a los bajos niveles de recaudación y a las tarifas diferenciales en uno y otro impuesto. Aquí los niveles de presión tributaria son tolerables por las causas expresadas, primero, porque la reducción del impuesto a la renta en términos recaudatorios, les da renta disponible a las personas y segundo porque la legislación establece mecanismos para atenuar el efecto regresivo de los impuestos indirectos.
9. La presión fiscal de niveles bajos y la concesión de beneficios fiscales no técnicos, han provocado que las personas tengan más renta para el consumo y el ahorro y por ello el IVA e ICE han incrementado sus niveles de recaudación, lo que pudiera generar efectos macroeconómicos en la demanda agregada, pues, si bien, se es de la idea de mantener tarifas moderadas en el impuesto a la renta de las personas físicas, para que las personas al tener más recursos disponibles, estos puedan dinamizar la economía, no es menos cierto que: la circulación de capitales debe ser equilibrada para no provocar recesión o inflación.
10. En efecto, tratando de ser lo más sincero posible, el Régimen Tributario ecuatoriano no genera efectos confiscatorios, debido a que el mismo arroja niveles de recaudación por debajo de lo tolerables en impuestos directos, por su recaudación insuficiente factor que no le dota al impuesto de un carácter redistributivo óptimo,

por sus tarifas moderadas, y por su gasto tributario anti-técnico. Lo que si sucede es que el sistema está siendo regresivo por cuanto ricos y pobres se favorecen de los mismos beneficios fiscales, en fracción básica desgravada y gastos deducibles.

11. De la misma forma la presión tributaria en impuestos indirectos esta en los límites de lo adecuado o tolerable, ya que la legislación contempla mecanismos que atenúan la regresividad característica de esta clase de impuestos, como son las tarifas diferenciales, el crédito tributario, la devolución del impuesto, el efecto redistributivo, el gravamen de bienes suntuarios y dañinos, luego el Régimen Tributario no es confiscatorio, sino regresivo, porque transgrede el principio de equidad vertical, no hace diferencia entre personas con diversos grados de capacidad contributiva.

RECOMENDACIONES

Las recomendaciones se resumen en las siguientes:

1. Dotarle al principio de *No Confiscatoriedad* de la importancia que este requiere como un principio propio del Régimen Tributario, para lo cual se recomienda que juristas, jueces y académicos pongan su atención y su mirada en el mismo, promoviendo la investigación especializada, el análisis de casos concretos, para de esta forma poder llegar a tener una base para un futuro desarrollo jurisprudencial.
2. Tomar en cuenta a la presión tributaria como un criterio básico de investigación para saber dónde enfocar los impuestos y sus elementos esenciales, para lo cual se recomienda levantar información sobre índices concretos de pobreza,

desempleo, gasto público en salud y educación, canasta básica, salario mínimo vital, inflación. Con esta información se podrá dirigir la imposición a sectores que demuestren verdadera capacidad de contribuir, a donde se deba reestructurar el gasto tributario, etc.

3. En los impuesto directos tipo renta, se recomienda incrementar su presión tributaria, pero, no en base a elevar las tarifas o a ampliar su base, sino a establecer mecanismos conciliadores de igualdad y eficiencia, como el que considera que: a mayor capacidad contributiva menor será el reconocimiento de beneficios fiscales (sumado base exenta y deducciones), sean estos antes de la determinación del impuesto o luego de practicada la misma. Con ello se mantiene el equilibrio, para no desincentivar la economía y lograr una tributación óptima.
4. Fruto de una medida como la anteriormente expresada, tiende a mantener o elevar la recaudación en impuesto indirectos, tipo IVA e ICE, sin embargo, se hace necesario que las autoridades económicas adopten medidas, pues, si la recaudación principal en impuestos indirectos permiten percibir una buena salud económica, esta no debe ser ilimitada porque puede producir inflación por la entrada alta de capitales y por el contrario debe adoptar medidas para que los capitales sean suficientes que no se produzca una recesión de la economía.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA GENERAL

Acosta Eugenio Simón, “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en *el tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Madrid, Marcial Pons, 2008.

Albi Ibáñez, Emilio, García Ariznavarreta J. L., en *Sistema Fiscal Español*, Barcelona, Ariel: S. A 1996.

Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

Arango Rodolfo,” Derechos sociales fundamentales como derechos subjetivos”, en *El concepto de los derechos sociales fundamentales* Bogotá, Legis-Universidad Nacional de Colombia, 2005.

Ávila Santamaría Ramiro, “El derecho al acceso a la información y los derechos humanos”, en *Los derechos sociales, dela acceso a la información a la justiciabilidad*, Quito, Centro de derechos humanos, Facultad de Jurisprudencia. PUCE, 2007.

Asorey Rubén , “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México,, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federeción, (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domeq (México), 1989.

Atchabarrían Adolfo, “Concepto, determinabilidad de la presión tributaria”, en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1946-2002*, Buenos Aires, FEDYE, Fondo Editorial de derecho y economía, 2002.

De Barrios Carvalho Paulo, “Sobre el Hecho Jurídico Tributario”, en *Derecho Tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Depalma, 2002.

Bara Ricardo Enrique, “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen I*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.

Bayón Juan Carlos, “Principios y Reglas: legislación y jurisdicción en el Estado constitucional”, en *Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Ministerios de Justicia y Derechos humanos, 2000.

Matus Benavente Manuel, en *Finanzas Públicas*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1959.

Bernal Pulido Carlos, “El Precedente Constitucional”, en *El derecho de los derechos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.

Bollo Arocena María del Ceman, “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, México, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domesq, (México, 1989.

Bustos Gisbert Antonio, Artés Caselles Joaquín, “Una valoración de la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Justicia y Derecho Tributario*, Madrid, La Ley, 2008.

Capela Juan Ramón, “Las normas: Elementos de análisis formal” en *Elementos de Análisis jurídico*, Madrid, Trotta, 2002.

Casás José Oswaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación, La Generalidad”, en *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I*, Ed, Astrea, Buenos Aires, 2004.

Cazorla Prieto Luis M, “El impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Lecciones sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Universidad Complutense-Facultad de Derecho, sección de publicaciones, 1993.

Correa Rafael, “Glosario de Términos”, en *Ecuador: de Banana Republic a la No República*, Bogotá, Editorial Random House Mondadori, 2011.

Díaz Vicente Oscar, “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”, en *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y economía tributaria, Volumen I*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.

Egas Reyes Pablo, “La propiedad en la Constitución 2008”, en *La Nueva Constitución del Ecuador, Estado, derechos e instituciones*, Quito, Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Clàudia Storini, UASB/CEN, 2009.

Ferreiro Lapatza José Juan, “Los principios constitucionales del orden tributario”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005.

Ferrajoli Luigi, *Derecho y Razón*, Madrid, Trotta, 2009.

Fernández Luis Omar, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, Buenos Aires, Astrea, 2004.

Fergusson Leopoldo y Suarez Gustavo, “Tributación óptima directa” en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2010.

García Lorenzana Bárbara y Marcos Sebastián, “Neutralidad en los Impuestos a los Consumos²”, en *Derecho Tributario, doctrinas esenciales, 1936-2010*, Buenos Aires, La Ley, 2010.

De la Garza Sergio F, “El poder tributario del Estado”, en *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2006.

De la Guerra Zúñiga Eddy, “Suficiencia Recaudatoria”, en *Régimen tributario ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.

Griziotti Benvenuto, “Teoría General del Imposto”, en *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Depalma, 1959.

Groves Harold. M, “Aspectos generales de los gastos públicos”, en *Finanzas Públicas*, México, Editorial F. Trillas, 1965.

González Dario, “Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes”, en *La política tributaria heterodoxa en América Latina*, Santiago, Naciones Unidas CEPAL, 2009.

Jarach Dino, “El abuso de los impuestos progresivos”, en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002.

Jarach Dino, “Principio de Neutralidad”, en *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.

Jarach Dino, “Presión Tributaria”, en *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, 1978.

Kaplan Hugo. E, “Impuesto al Consumo”, en *Tratado de tributación, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I*, Buenos Aires, Astrea, 2004.

Lalanne Guillermo. A, “El principio de Generalidad”, en *El Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Leicah Jorge,” Efecto económico de los impuestos”, en *Régimen Tributario*, Buenos Aires, La Ley.--

Lewin Figueroa Alfredo, “Principio de progresividad”, en *Principios constitucionales de derecho tributario*, Bogotá, Ed U de los Andes e ICDT, 2002.

Lette de Campos Diogo, “El estatuto jurídico de la persona y el impuesto”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005.

López Medina Diego, *El Derecho de los Jueces*, Colombia, Legis S A, Universidad de los Andes, 2006.

Mazz Andy, “El principio de seguridad jurídica de las inversiones”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005, pp, 295, 298.

José María Martín, en *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976.

Moreno Fernández Juan Ignacio, “Una perspectiva Constitucional de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Principios Constitucionales y conexión con el Art. 3.1 LGT)”, en *El Estado Actual de los Derechos y las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Madrid, Aranzadi, 2007.

Naveira de Casanova Gustavo, “El principio de no Confiscatoriedad Tributaria”, en *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Naveira de Casanova Gustavo, “La Inflación, los tributos y la prohibición de confiscatoriedad”, en *Derecho Tributario, doctrinas esenciales*, Buenos Aires, La Ley, FEYDE, 2010.

Mochón Francisco, *Principio de Economía*, McGraw-Hill, Segunda Edición, Madrid, 2001.

Moyano Edecio, “Impuestos Internos sobre consumos específicos”, en *Régimen Tributario*, Buenos Aires. La Ley, 2005.

Parra Escobar Armando, “No confiscación”, en *Planeación tributaria y organización empresarial*, Bogotá, Legis, 2007.

Plazas Vega Mauricio, “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Bogotá, Temis, 2003.

Plazas Vega Mauricio, en el *Impuesto al Valor Agregado IVA*, Bogotá, Temis, 1998.

Patiño Ledesma Rodrigo, Estado de Derecho. “Seguridad Jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano”, en *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Quito, Ministerio de Justicia, derecho humanos y cultos, 2010.

Pérez Royo Xavier, “La Interpretación de la Constitución”, en *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

Queralt Juan Martín, Lozano Serrano Carmelo, Casado Ollero Gabriel, José M. Tejerizo López, en *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecno, 2001.

Queralt Juan Martín, “El Impuesto sobre la renta las personas físicas (I)”, en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1996.

Ramírez Álvarez José, Carrasco Carlos Marx, “Los Ingresos Fiscales como medio para fomentar la cohesión social: evidencia internacional” en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir, la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2012.

Ramírez José Álvarez, Carrasco Vicuña Carlos Marx, Arias Urvina Diana, “Desafío: Hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo”, en *Una Nueva Política Fiscal para un Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI- CEF, 2012.

Ruiz Almendra Violeta y Zornoza Pérez Violeta, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas Y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.

Jesús Ruiz-Huerta, “Vigencia y operatividad del principio de la *NO CONFISCATORIEDAD* de los tributos en el ordenamiento español”, en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, 1993.

Rossignolo Dario, “Estimación de la recaudación potencial del impuesto a la renta en América Latina”, en *Serie Macroeconomía del desarrollo*, Santiago, CEPAL, 2012.

Solís Recalde Mario, Carrasco Carlos Marx, “Reflexión de la ciudadanía fiscal en el marco del Buen Vivir”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, SRI-CEF, 2012.

Stiglitz Joseph E, “La Decisión de consumo”, en *Microeconomía*, Barcelona, Ariel Economía, 2006.

Taritzno Alberto, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Depalma, 2005.

Tarsitano Alberto, “Teoría de la interpretación tributaria”, , en el *Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI* , Buenos Aires, Tomo I, Cesar García Noboa y Catalina Hoyos (coords), Marcial Pons, 2008, pp, 857.

Troya Jaramillo José Vicente, “Tributación y derechos humanos”, en *Estudios de derecho internacional tributario*, Quito, Podeleco, 2008.

Troya Jaramillo José Vicente, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdez Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp, 451.

Troya Jaramillo José Vicente, “Control de las Leyes Tributarias y los Efectos de la Declaratoria de su Invalidez”, en *FORO Revista de Derecho* No 6, Quito, UASB/Ecuador, CEN, 2006, pp, 45.

Tipke Klaus, “La retroactividad en el Derecho Tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

Uckmar Víctor, “Principio de igualdad”, en Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario, Bogotá, Temis, 2002.

Valdés Costa Ramón, “Prohibición de Confiscatoriedad”, en Instituciones de derecho tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996.

Vallejo Aristizabal Sandro, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto ecuatoriano de Derecho Tributario No 11*, Quito, 2009.

Villegas Héctor. B, “Los Ingresos Tributarios en General” en *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000, pp, 185

Villegas Héctor. B, “Los Tributos, el impuesto”, en *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1986.

Volamn Mario, “Impuesto al Valor Agregado”, en Régimen Tributario, Buenos Aires, La ley, 2005.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTARIA

Banco Central del Ecuador, “*Estadísticas Macroeconómicas, presentación coyuntural*”, www.bce.fin.ec, visitado en Noviembre de 2012.

Comisión Económica para América Latina CEPAL, tomado de “*Panorama económico y social de América Latina y el Caribe, perspectiva de la CEPAL 2012*”, www.eclac.org/, visitado en Noviembre de 2012.

Comisión Económica para América Latina CEPAL “*Imposición a la renta personal y equidad en América Latina, Nuevos desafíos*” www.eclac.org/, visitado en Noviembre de 2012.

Facultad de Economía de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, en *Análisis de la Proforma General 2012*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo OCDE/Comisión Económica para América Latina CEPAL Centro Interamericano de Administraciones tributarias CIAT (2012), *Estadísticas tributarias en América Latina*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264183889-en-fr>, visitado en Noviembre de 2012.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo OCDE, Comisión Económica para América Latina CEPAL (2011), *Perspectivas Económicas de América Latina 2012: Transformación del Estado para el Desarrollo*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/leo-2012-es>

Servicio de Rentas Internas SRI, “*Informe de Recaudación 2011*” Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2011, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012

Servicio de Rentas Internas SRI, “*Informe de Recaudación enero-octubre de 2012*” Departamento de Planificación y Control de Gestión Informe Mensual de Recaudación 2012, www.sri.gov.ec visitado en Noviembre de 2012.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

NORMA COMUNITARIA Y LEGISLACIÓN COMPARADA

Constitución Española Aprobada por las Cortes en Sesiones Plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de Octubre de 1978 Ratificada por el Pueblo Español en Referéndum de 6 de Diciembre de 1978 Sancionada por S; M. El Rey ante las Cortes el 27 de Diciembre de 1978.

Decisión 599, *Armonización del IVA*, Comunidad Andina CAN, Quito, Julio 2004.

Decisión 600, *Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo a los Consumos*, Comunidad Andina CAN, Quito, Julio 2004.

LEGISLACIÓN INTERNA

Constitución de la República del Ecuador 2008. Registro Oficial N° 440 del lunes 20 de octubre del 2008. Asamblea Constituyente.

Código Orgánico Tributario. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno .Registro Oficial Suplemento 209 de 08junio de 2010.