



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

ESCUELA DE DERECHO

**“El Impuesto al Valor Agregado a la Luz de los Principios Constitucionales
de Progresividad y Proporcionalidad”**

*Trabajo de monografía previo a la
obtención del Título de Abogado de los
Tribunales de Justicia de la República del
Ecuador y Licenciado en Ciencias
Políticas y Sociales*

Autor:

Juan Pablo Samaniego Coronel.

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas.

Cuenca – Ecuador

Julio 2016



RESUMEN

El derecho tributario se encuentra regido por principios propios de esta materia, parte de aquellos son los principios de Progresividad y Proporcionalidad, sin embargo, dentro de los sistemas tributarios, particularmente el ecuatoriano, coexisten diferentes tipos de tributos, algunos de ellos, por sus peculiares características, son incluso antagónicos a los mentados principios.

Me refiero, especialmente, al Impuesto al Valor Agregado, gravamen de tipo indirecto y regresivo, vigente en nuestra legislación, y que merece un exhaustivo análisis con la finalidad de determinar en qué medida es compatible con la progresividad y la proporcionalidad constitucional.

Para lograr el objetivo planteado, es menester hacer un repaso de la totalidad de principios aplicables a los tributos, estos son: generalidad, eficiencia, simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria, irretroactividad, igualdad, equidad, transparencia, legalidad, proporcionalidad y progresividad.

Así mismo, es necesario un análisis doctrinario del Impuesto al Valor Agregado, a la par de la legislación vigente sobre este gravamen, y concluir con el análisis de la relación del IVA con dos de los principios constitucionales, los de proporcionalidad y progresividad.

Palabras claves: Principios tributarios, IVA, progresividad, proporcionalidad.



ABSTRACT

The tax law is governed by its own principles in this matter, some of those are the principles of progressivity and proportionality, however, within the tax systems, particularly Ecuador, coexist different types of taxes, some of them by their peculiar characteristics are even antagonistic to the mented principles.

I especially mean to Value Added Tax, indirect and regressive tax, levy in force in our legislation, and it deserves a thorough analysis in order to determine to what extent it is compatible with the constitutional progressivity and proportionality.

To achieve the stated objective, it is necessary to do a review of all principles applicable to taxes. These are: generality, efficiency, administrative simplicity, revenue adequacy, no retroactivity, equality, fairness, transparency, legality, proportionality and progressivity.

Likewise, it is necessary a doctrinaire analysis of Value Added Tax, on par with the existing legislation on this levy, and conclude with the analysis of the relationship of VAT with two constitutional principles: proportionality and progressivity.

Keywords: Principles tax, VAT, progressivity, proportionality.



Índice

Resumen	2
Abstract.....	3
Cláusula de Derechos de Autor	6
Cláusula de Propiedad Intelectual.....	7
Agradecimiento:	8
Dedicatoria:.....	9
<i>INTRODUCCIÓN</i>	10
CAPÍTULO I	12
PRINCIPIOS QUE REGULAN EL DERECHO TRIBUTARIO Y ANÁLISIS TEÓRICO DEL IVA. 12	
1.1. Principios Constitucionales que rigen el Régimen Tributario Ecuatoriano.	12
1.1.1 Generalidad.-.....	13
1.1.2. Eficiencia, Simplicidad Administrativa y Suficiencia Recaudatoria.- 15	
1.1.3 Irretroactividad.-	18
1.1.4. Igualdad.-	19
1.1.5 Equidad.-.....	23
1.1.6 Transparencia.-	25
1.1.7 Legalidad.-.....	27
1.2. El principio de progresividad	29
1.2.1 Concepto	29
1.2.2 Características.....	34
1.3 El principio de proporcionalidad.....	36
1.3.1 Concepto.....	36
1.3.2 Características	39
1.4 El Impuesto Al Valor Agregado	41
1.4.1 Generalidades.....	41
1.4.2 Concepto de Valor Agregado	42
1.4.3 Objeto del IVA.....	43
1.4.4 Base Imponible	44
1.4.5 Hecho generador	46
1.4.6 Sujeto Activo	49
1.4.7 Sujeto pasivo	50
CAPÍTULO II	58
ANÁLISIS DEL IVA CON RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y PROPORCIONALIDAD.....	58



2.1	Generalidades.....	58
2.2	El IVA y El principio de Progresividad.	59
2.2.1	Generalidades.....	59
2.2.2	Teorías sobre la progresividad en el Impuesto al Valor Agregado... ..	60
2.2.3	Legislación Comparada.....	65
2.3	El IVA y el principio de Proporcionalidad	67
2.3.1	El principio de proporcionalidad y su aplicación en los impuestos... ..	67
2.3.2	Los Impuestos Proporcionales	70
2.3.3	Legislación comparada	74
	Conclusiones	76
	Bibliografía	79



CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR



UNIVERSIDAD DE CUENCA
CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR

Yo, Juan Pablo Samaniego Coronel, autor de la monografía "El Impuesto al Valor Agregado a la Luz de los Principios Constitucionales de Progresividad y Proporcionalidad", reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Artículo 5, literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, Julio de 2016.

Juan Pablo Samaniego Coronel
C.I.: 010548664-1



CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL



UNIVERSIDAD DE CUENCA
CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Yo, Juan Pablo Samaniego Coronel, autor de la monografía "El Impuesto al Valor Agregado a la Luz de los Principios Constitucionales de Progresividad y Proporcionalidad", declaro expresamente que todas las ideas, criterios, comentarios y contenidos expuestos en el presente trabajo, son de mi exclusiva responsabilidad.

Cuenca, Julio de 2016.



Juan Pablo Samaniego Coronel
C.I.: 010548664-1



AGRADECIMIENTO:

A Dios, el Gran Arquitecto del Universo.

A mi familia entera, por su amor incondicional.

A todos quienes han sido parte de esta carrera.

A todos mis maestros, en especial al Dr. Tiberio Torres Rodas, por su guía en la elaboración de este trabajo, pero fundamentalmente por su calidad humana.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA:

A Elena, Pablo y Doménica; no hay nada sin ustedes.

A papá, gracias infinitas por tu ayuda.

A mamá, allá en el cielo.



INTRODUCCIÓN

Según el artículo primero de la Constitución de la Republica, “*el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico...*” (CRE). Pero esto no es solamente un simple enunciado, sino la pauta necesaria para el desarrollo del resto de la normativa constitucional y legal. La Carta Magna prescribe no solo aquellas normas jurídicas que organizan políticamente al estado, o que son contentivas de las garantías, derechos y deberes de los ciudadanos, sino también, aquellos principios y valores que guían la vida en sociedad.

La doctrina ha sostenido que cada norma jurídica contiene intrínsecamente un principio y un valor. Por eso, cada una de aquellas que se dicte, ya sea de orden constitucional o legal, debe observar estrictamente los principios y valores que sirven de cimiento a la institución jurídica que se quiere regular.

El derecho tributario no es la excepción, pues el régimen tributario, constituye una institución básica y muy importante de la estructura estatal, ya que gracias a ella se logra financiar gran parte del presupuesto general del Estado, en el caso ecuatoriano llegando a significar en los últimos años cerca del 50% del mismo, gracias a las políticas de recaudación que ha venido aplicando la actual Administración Tributaria, que en cifras representa, 15.500,00 millones de dólares aproximadamente, para el año 2016.

Tal es su importancia, que la misma constitución le dota de principios básicos sobre los cuales se deben asentar todas las acciones que envuelven la actividad tributaria. Dentro de ellos se encuentran la proporcionalidad y la progresividad.

El asunto, está en determinar si los tributos creados por ley o por cualquier otro mecanismo legítimo para aquello, y que se encuentran vigentes en el



Ecuador, respetan dichos principios o si por el contrario, su inobservancia, en caso de suceder, acarrea la transgresión de la Constitución.

El caso más llamativo, es sin duda, el Impuesto al Valor Agregado, pues, aparte de ser uno de los principales medios de ingresos tributarios, de la forma como se encuentra regulado en la normativa secundaria, se colige que se trata de un impuesto regresivo e incompatible con los principios consagrados en el artículo 300 de la Constitución de la Republica, los de progresividad y proporcionalidad. Sin embargo, en el mismo artículo ibídem se lee: “...Se *priorizarán los impuestos directos y progresivos.*” (CRE), de lo que podemos deducir, que los tributos que no cumplan con estas características, no es que están impedidos ni mucho menos, sino que solamente tendrán menos prioridad que aquellos que cumplan el requisito.

La doctrina, nos da luces en aquellos temas en que la ley se limita sólo a disponer y no a explicar, como en el caso que nos ocupa; es por eso, que nos valdremos de ella para tratar de explicar y dar respuesta a la interrogante que nos hemos planteado en el presente trabajo, sobre si el mentado Impuesto al Valor Agregado, es partícipe de los principios constitucionales de orden tributario y, si en caso de no serlo, puede subsistir en un Sistema Tributario como el nuestro a pesar de sus peculiares características.

El análisis iniciará con un primer capítulo dedicado al examen doctrinario de los principios constitucionales rectores del régimen tributario y de la naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado; para concluir con un segundo capítulo dedicado al análisis de la relación IVA-progresividad e IVA-proporcionalidad, a la par de un estudio de legislación comparada con países latinoamericanos sobre la regulación de este impuesto.



CAPÍTULO I

PRINCIPIOS QUE REGULAN EL DERECHO TRIBUTARIO Y ANÁLISIS TEÓRICO DEL IVA.

1.1. Principios Constitucionales que rigen el Régimen Tributario Ecuatoriano.

Desde el punto de vista constitucional y legal, son varios los principios que regulan en materia tributaria y, por mismo mandato constitucional, todo el sistema tributario debe regirse por aquellos. En este sentido, Alfredo Lewin dice:

[...] el legislador, los funcionarios públicos [...], pero también, todos los que aplican las normas del ordenamiento jurídico, inclusive por supuesto, los magistrados y los jueces, deben acatar la norma de normas, la Constitución, y los valores y principios en ella consagrados (s/p).

Y, citando la sentencia T-406/92 de la Corte Constitucional Colombiana menciona que:

[...] un principio constitucional jamás puede ser desconocido en beneficio de otra norma legal o constitucional o de otro tipo [...] Los principios constitucionales son la base axiológico-jurídica sobre la cual se construye todo el sistema normativo. (s/p)

Por lo expuesto, creo necesario hacer una breve descripción de cada uno de aquellos principios, antes de entrar a profundizar sobre los que revisten mayor importancia para el estudio que sobre el IVA pretendemos realizar, estos son, los de *Proporcionalidad* y *Progresividad*.

El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador manifiesta que: “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.”



El artículo 5 del Código Tributario hace referencia a otros principios que deben regir el Sistema Tributario, estos son: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

1.1.1 Generalidad.-

De acuerdo al Dr. José Osvaldo Casás, “el principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse, en términos resumidos, afirmando que, conforme a él, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado conforme a su capacidad contributiva” (Casás, 166). Continúa mencionando que este principio es tan antiguo que podemos encontrar referencias sobre aquel incluso en las Sagradas Escrituras cuando Jesús da respuesta a la pregunta maliciosa de los fariseos de que si estaba permitido pagar tributos al César, diciendo que *“Den al César lo que le corresponde al César, y a Dios lo que le corresponde a Dios”* (167). En definitiva, significa que cuando una persona física o ideal se halla dentro de los preceptos que la ley prevé para que aparezca el deber de contribuir, este debe ser cumplido sin importar la condición del sujeto, o las características particulares que le revistan en ese momento. De este derecho se deriva otro, el de Capacidad Contributiva, el mismo que no se encuentra reconocido como tal ni en la Constitución, ni en la ley tributaria, pero que creemos subsiste innegablemente en el sistema y es pilar fundamental sobre el que se asienta la teoría de los demás principios. José Vicente Troya estudia la capacidad contributiva y menciona que tiene un doble alcance:

Significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. (El Nuevo Derecho Constitucional, 7)

Para Juan Pacheco:



[...] el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él y por ende nacer en éste su obligación y deber de pagar el tributo debido en beneficio del fisco [...] (66).

El autor, además, hace referencia a Héctor Villegas de quien dice:

[...] reconoce la posibilidad de la existencia de exenciones y beneficios tributarios fijados por ley con el carácter excepcional, en beneficio de cierto grupo, fundadas en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios (67).

Desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado, Gustavo Rodríguez, respecto del principio de Capacidad Contributiva, cita a Dino Jarach, quien llega a la siguiente conclusión:

O bien la capacidad contributiva es un concepto inútil para la determinación del sujeto pasivo principal, o bien debe adoptarse como concepto de capacidad contributiva, no ya la capacidad evidenciada por el consumidor final del producto en cuyo precio esté contenido el impuesto por efecto de la traslación, sino la capacidad contributiva del productor o fabricante” (1151)

Este principio tiene estrecha relación con los principios de igualdad y no discriminación pues en palabras de Troya:

La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes (El Nuevo Derecho Constitucional, 7 y ss.).



1.1.2. Eficiencia, Simplicidad Administrativa y Suficiencia

Recaudatoria.-

Estos principios se incluyen dentro del Régimen Constitucional Tributario Ecuatoriano, y jurídicamente deben ser entendidos que están dirigidos a la gestión de la administración tributaria; todo esto significa que esta gestión debe ser, por decir lo menos, buena, esto es, un correcto ejercicio de las facultades de determinación, control y recaudación con el fin de alcanzar los objetivos de la política tributaria y contribuir al financiamiento del presupuesto general del Estado en la mayor medida posible.

Al hablar de eficiencia, es menester revisar lo que el Dr. Juan Pacheco dice al respecto; para él: “por ‘eficiencia’ hemos de entender a la “consecución o cumplimiento de metas u objetivos, empleando para ello el mínimo de recursos posibles” (108). Doctrinariamente, en materia tributaria, se sostiene que este principio debe ser entendido desde un doble punto de vista:

- a) En cuanto al diseño de los impuestos por parte del legislador, en virtud del cual un impuesto es considerado eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas[...] y a la vez permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible[...]; b) En cuanto al recaudo mismo del tributo por parte de la administración tributaria, en donde un tributo es eficiente, cuanto más recursos logra recaudar la administración al amparo de la aplicación de las normas tributarias vigentes. (Pacheco, 108)

Concluiremos sobre este principio, tomando las palabras del mismo autor quien menciona que:

[...] el principio de eficiencia tributaria “[...] no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el



cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo) [...]” (109).

Rodrigo Patiño sobre la suficiencia dice que “ella se refiere a un sistema de resultados que procuran el cumplimiento de ciertas metas de crecimiento, caracterizados esos resultados por la corrección en gasto, calidad en el servicio, beneficio colectivo y satisfacción de los usuarios” (20).

Es mi opinión que, además de una estructura administrativa eficaz, es necesario un ordenamiento jurídico secundario que goce de simplicidad y asequibilidad para que los ciudadanos tengan un cabal y preciso conocimiento de todo a lo que deben atenerse dentro de la relación jurídica tributaria.

La suficiencia recaudatoria, también constituye una innovación en la Constitución Política del 2008. Rodrigo Patiño sostiene 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, [...]” (21). Esto quiere decir que, la suficiencia recaudatoria se refiere a que los tributos que se recauden, deben ser suficientes para financiar el gasto público y mantener el funcionamiento regular de los servicios que presta el Estado a los ciudadanos. Por lo mismo, Patiño sostiene que:

[...] estos principios (eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria), 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 (21).



Para explicar este principio, y en la misma línea, Pacheco cita a Héctor Villegas quien en su obra *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, sostiene que:

“entre los problemas que deben resolver los sistemas tributarios está la necesidad que “[...] los tributos que conforman el sistema sean productivos y que originen un rendimiento suficiente, tanto en épocas normales como anormales [...]” (Pacheco, 140).

Sobre la simplicidad administrativa, diremos que se trata de una innovación por parte del legislador constituyente, es un concepto elevado a principio de rango constitucional por la importancia que reviste para la gestión tributaria, al respecto el Dr. Pacheco dice:

[...] el principio analizado se refiere la gestión misma de la administración tributaria, diremos que este principio se refiere a la obligatoriedad del legislador de establecer mecanismos o dotar de herramientas suficientes para que la administración tributaria cuente con medios de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades y solemnidades [...] (112).

En mi opinión, y desde una perspectiva contemporánea, estos principios, comprenden también, la utilización y puesta a disposición de los contribuyentes, todos aquellos medios tecnológicos que permitan de la manera más simple y rápida, cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que necesariamente conlleva un ahorro de tiempo y dinero; es por eso que debemos entender que estos principios, están estrechamente correlacionados entre sí y no pueden ser tomados por separado sino que entendidos en su conjunto y, como un sistema en donde cada uno cumple su función específica pero siempre orientada al cumplimiento del objetivo general que persiguen, y que no es otro que conseguir la equidad en la recaudación de forma eficiente, simple y suficiente. En



esto coincidimos con Rodrigo Patiño, pues, al ser principios de rango constitucional, se configuran en elementos fundamentales de la política fiscal, pero además con una dimensión social y bajo los principios de justicia, todo ello con un solo propósito “el procurar el crecimiento económico, [...] mejorar las condiciones de vida en el país y disminuir la pobreza, conjunto de metas que permitirán cumplir con el principio de la equidad.” (21). Equidad, principio que consideramos básico y eje del sistema tributario ecuatoriano y que será analizado más adelante.

1.1.3 Irretroactividad.-

Antes que un principio específico de esta materia, este es uno general, recogido en el código civil en donde podemos mencionar el Art. 5 que establece que:

[...] la ley no obliga sino en virtud de su promulgación por el Presidente de la República. La promulgación de las leyes y decretos deberá hacerse en el Registro Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho registro [...]

El Art. 6 ibídem, con claridad expone que “[...] la ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces [...]”. Finalmente, el Art. 7 del mismo Código Civil establece que “[...] la ley no dispone sino para lo venidero, no tiene efecto retroactivo [...]”.

Bajo estas consideraciones podemos afirmar con absoluta firmeza que las leyes tributarias también responden a estos preceptos jurídicos, más aún cuando la misma ley específica, esto es, el Código Tributario, se refiere claramente a este principio cuando el Art. 3 establece que “[...] no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes [...]”. En el Art. 5 ibídem se lo menciona con claridad, estableciéndolo como parte de los principios que rigen el Régimen



Tributario: “Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e **irretroactividad.**”

El Dr. Juan Pacheco, citando a Cabanellas nos da un concepto de este principio diciendo que “[...] por irretroactividad debemos entender al “[...] principio legislativo y jurídico según el cual las leyes no tienen efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación [...]” (121). El mismo autor se anima a dar un concepto personal y menciona que para él, por “irretroactividad debemos entender a la prohibición legalmente establecida de expedir leyes que produzcan efectos sobre hecho acaecidos con anterioridad a la fecha de inicio de vigencia de la ley en cuestión.” (122); concluye diciendo que:

Para Luis Humberto Delgadillo, el “[...] punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal forma que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó [...]” (121)

Debemos mencionar finalmente, con respecto a este principio, que tuvo el rango de principio constitucional tributario con la Carta Magna de 1998, pues la expedida en 2008, no hace referencia a este como tal; sin embargo, en fidelidad al principio de presunción de constitucionalidad de la ley, y puesto que sí está considerado dentro de los principios tributarios por el mismo Código Tributario, debemos colegir que este principio goza de esta fundamental característica, la de constitucionalidad.

1.1.4. Igualdad.-

Este principio tampoco está recogido dentro del Art. 300 de la actual Constitución de la República, sin embargo, al estar expresamente reconocido el principio general de igualdad material y formal de las



personas ante la ley y la no discriminación, podemos decir que implícitamente sí se lo puede considerar en forma categórica como parte de los principios constitucionales de derecho tributario, más aún, cuando se encuentra en similares circunstancias que el principio antes estudiado, esto es, de que sí está considerado por el Art. 5 del Código Tributario y le es aplicable la misma premisa de constitucionalidad de la ley.

El uso del término igualdad en el campo jurídico reviste de marcadas dificultades, debido a las ambigüedades que de ello se deriva y que deben ser evitadas, más aún cuando de tributos se trate por las implicaciones que puede acarrear; es por eso, que brevemente y acorde a lo que José Casás expone tomando como referencia al profesor Ramón Valdés Costa, es necesario desglosar el tratamiento del tema así:

1.1.4.1 La igualdad ante la ley:

Con antecedente en la Revolución Francesa, se propendió a que todas las personas deban ser tratadas en iguales condiciones sin ningún tipo de consideración política, sexual, racial, etc., Casás dice:

Así entonces, la igualdad ante la ley llevada a sus últimas consecuencias en nuestro ámbito, el tributario, conduciría, incluso, a proponer como impuesto óptimo “las capitaciones puras”, cargadas por igual sobre todas las personas [...] sin distinción de edad –excluidos los niños-, sexo o nacionalidad [...] llegando a admitir, exclusivamente, la imposición al consumo –partiendo de la premisa de ser el tributo más general e igual, ya que incide en todos los habitantes de un país [...] (156 y ss).

Por tal este tipo de igualdad debe dar paso a otros tipos más democráticos: la igualdad “en la ley” y “por la ley”.



1.1.4.2 Igualdad en la ley:

Para explicar este tipo de igualdad, José Casás, se refiere al fallo 16:118 de la Corte Suprema de Justicia Argentina que dice:

El principio de igualdad [...], según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social [...] (158).

Concluye el autor diciendo que:

[...] la igualdad no es un concepto preciso, absoluto o matemático, que conduzca al igualitarismo, sino, más bien, una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales (158).

1.1.4.3 Igualdad por la ley:

Ramón Valdés Costa, citado por José Casás hace referencia a esta clase de igualdad diciendo que:

[...] El Estado no puede permanecer prescindente ante las marcadas desigualdades económicas y sociales que se observan en los distintos países [...], problema de naturaleza política que deberá ser resuelto discrecionalmente por el legislador de cada nación. (160 y ss).



Ya en el campo tributario, Casás dice: “[...] la búsqueda de la igualdad sustancial [...], obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva [...], abandonando [...] la imposición genérica al consumo de claro rasgo regresivo...” (160 y ss).

1.1.4.4 Igualdad en la interpretación y aplicación de la ley:

Casás menciona que en las II Jornadas de Derecho Tributario en México en 1938, en el Tema I: “La interpretación de la ley tributaria”, en el punto tercero de las conclusiones se dejó establecido que: “deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación tanto en favor del fisco como del contribuyente” (164).

1.1.4.5 Igualdad de las partes en la obligación tributaria:

Al respecto Casás menciona:

[...] en el Estado de Derecho, en qué Gobierno y Administración se encuentran sometidos a la ley, a una esencial igualdad del fisco y el contribuyente por encontrarse ambos ubicados en un mismo plano sin supremacía ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de un órgano independiente –la magistratura judicial-, que, en definitiva, será la llamada a interpretar y aplicar la ley en el caso concreto.

Podemos concluir diciendo que por este principio, en palabras del Dr. Juan Pacheco:

[...] no se trata de que todos los ciudadanos tributen lo mismo, en igual proporción económica, sino se refiere a una igualdad basada en la situación económica de cada sujeto, si bien es cierto todos los ciudadanos deben contribuir con el Estado para que éste pueda cumplir sus fines no es menos cierto que no con ello se debe dejar de un lado el antes mencionado principio de capacidad



contributiva, en virtud del cual esa obligación de contribuir al sostenimiento del Estado debe ser realizada en proporción o en consideración a la capacidad de pago de cada ciudadano para poder cumplir con su obligación de contribuir al financiamiento público. (58).

1.1.5 Equidad.-

Para Ulpiano la equidad es “[...] la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde [...]; concepto que coincide perfectamente con aquel de justicia que tantas veces es inculcado por los catedráticos en la Universidad; por esto, es que hemos mencionado en líneas anteriores que este principio constituye el eje fundamental sobre el que se sostiene un Sistema de Derecho. La Real Academia de la Lengua Española, define a la equidad como la “[...] igualdad de ánimo; la justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva; disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que se merece [...]” (Diccionario RAE). El Dr. Juan Pacheco explica este principio remitiéndose a lo que sobre aquel dice José Luis Zabala Ortiz, quien sostiene que “[...] éste principio es de gran trascendencia y el que más vinculado está con el ejercicio racional del poder tributario [...]” (125) y complementa esta idea diciendo que:

[...] en virtud de este principio el Estado en el ejercicio de su soberanía para establecer tributos debe tomar en consideración el contexto social en el cual se va a aplicar el mismo evitando de este modo que el tributo grave de una manera desproporcional a los sujetos que se enmarcan en el hecho gravado, evitando con ello que el tributo pueda afectar y causar un gravamen mayor a unos sujetos que a otros. (126)

Héctor Villegas, citado por el mismo autor, sostiene que en virtud de este principio, “[...] cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica



de pago público, es decir, a su capacidad contributiva [...]” (126). Es nuestra opinión, y aquí coincidimos con Catalina García Vizcaíno, en que este principio, a más de ser el eje del sistema tributario, está íntimamente ligado a los demás principios, convirtiéndose en una especie de filtro, si se quiere, de los demás, aplicables a la materia.

Pacheco sostiene que:

[...] por el “principio de equidad” debemos entender aquel principio en virtud del cual toma vigencia la idea de gravar por igual a todos los individuos que obtengan ingresos similares o equivalentes, [...] la distribución de las cargas impositivas debe ser realizada por el legislador tomando en consideración siempre la capacidad económica de los sujetos pasivos de dicha imposición [...] el establecimiento de este principio resulta de gran importancia más aún si consideramos que ha sido eliminado el principio de igualdad que aunque mencionado reiteradamente en la Constitución de la República, no ha sido considerado dentro de los principios tributarios del derecho tributario (sic), ahora no con ello quiero decir que el principio de igualdad y equidad sean equivalentes, por el contrario, si bien se tratan de principios estrechamente vinculados, son dos principios totalmente diferentes e independientes (133).

Pacheco concluye mencionando la “Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC” de fecha 13 de marzo de 2009 de la hoy Corte Constitucional en la cual manifestó que “[...] el principio de equidad es el presupuesto indispensable por el cual se llega a la igualdad material y pretende que el Estado realice una adecuada distribución de cargas y ventajas sociales [...]” (132), con la que dice se ha sentado precedente de lo que se ha de entender por el principio constitucional de equidad.



La importancia y por ende el carácter distintivo con respecto a la igualdad, de este principio, reiteramos, radica en su sentido de justicia, frente a las reales posibilidades de contribución por parte de los sujetos pasivos del tributo.

1.1.6 Transparencia.-

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término transparente se entiende como algo “Claro, evidente, que se comprende sin duda ni ambigüedad.” (Diccionario RAE).

Pacheco, menciona sobre la existencia de una interrogante en los siguientes términos:

[...] de si esa transparencia debe ser entendida como el pilar del principio de publicidad de la actuación estatal, en virtud de la cual la población tiene el derecho a acceder y conocer todo el accionar de los órganos estatales, precautelando así la vigencia del Estado de Derecho y tornando efectivo el ejercicio de un control social al accionar de las autoridades públicas, o en su defecto debe ser entendido como la obligatoriedad del legislador de emitir normas claras, precisas (lo subrayado es nuestro) que permitan “transparentar” la intención misma del legislador al momento de establecer una norma (135).

Con respecto a la primera teoría, el autor cita a Eduardo García de Enterría quien sostiene que:

“[...] de todos estos derechos nuevos, el derecho de acceder a los archivos y registros administrativos es, sin duda, el más trascendental y está llamado a transformar radicalmente los hábitos tradicionales de nuestra administración que, a partir de ahora, está emplazada a actuar en despachos de cristal, a la vista de todos los ciudadanos y no sólo de los interesados en cada procedimiento concreto [...]” (136).



El mismo autor manifiesta que, esto garantiza la “[...] *transparencia de la actividad de la Administración cuyas razones y criterios de decisión son, a partir de ahora, accesibles para todos [...]*” (136).

Para explicar la segunda teoría, se remite a Héctor Villegas quien en su obra *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*; sostiene que:

[...] el postulado de la "transparencia tributaria", se cumpliría si la ley fiscal determina con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración (136 y ss).

Pacheco hace hincapié en que “*La Corte Constitucional dentro de la Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC*” manifestó que la “...transparencia constituye un deber específico, relacionado con la moralidad, fidelidad y claridad que debe presidir toda actividad del sector público [...]” (138).

Por demás está decir que compartimos plenamente la opinión del Dr. Pacheco quien al hablar de la importancia de este principio y su jerarquización a nivel constitucional, menciona que:

(Su) importancia [...] radica en el hecho de que al constituir una obligación del legislador el establecer normas claras, precisas y fácilmente comprensibles, se estaría dotando al contribuyente de certeza con respecto a sus derechos, deberes y obligaciones y con ello generando una seguridad jurídica, tributariamente hablando, que viabilice o de realce a la consecución y la plena



vigencia de un verdadero Estado Constitucional de Derechos.
(139)

1.1.7 Legalidad.-

[...] el principio de legalidad o de reserva de ley constituye esa facultad de la que los representantes del Estado se encuentran investidos, por la delegación misma de los ciudadanos, para expedir normas a través de las cuales se crean o establecen tributos o cargas impositivas como un mecanismo para financiar los gastos públicos del Estado y que en última instancia deberán redundar en un beneficio final, real o presuntivo, para los ciudadanos y habitantes de un Estado determinado. (Pacheco, 53).

El Autor cita a Héctor Villegas, quien en *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, con relación a este principio, sostiene que:

“[...] el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo [...]” (54)

Para analizar este principio, es necesario analizar lo que la Constitución de la República consagra en su artículo 301 y que textualmente dice: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” (CRE)



José Vicente Troya, en *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, hace un análisis de este artículo y llega a la conclusión de que “el principio de legalidad se ha atenuado [...] ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley” (5). Esto, porque se refiere únicamente a impuestos y porque en el mismo artículo, se le confiere atribuciones a los Gobiernos Autónomos Descentralizados para crear tasas y contribuciones especiales mediante ordenanzas. Tanto las tasas como las contribuciones especiales, al igual que los impuestos, constituyen también dos categorías más de tributos; esta es la razón por la cual el autor sostiene su argumento de que en la actualidad no cabe hablar ni es aplicable en general el principio *nullum tributum sine lege*.

Sin embargo de lo expuesto, podemos mencionar que el principio de legalidad no es exclusivo en materia tributaria, sino que se encuentra presente en todas las ramas del derecho como expresión del Estado de Derecho, y, que a pesar de habersele restado importancia en algunos aspectos por el llamado Estado Constitucional de Derechos y Justicia en el que las normas constitucionales, especialmente las que consagran derechos y garantías, son de directa e inmediata aplicación, y no necesitan de normativa secundaria para su aplicación pues según el artículo 426 de la Constitución de la República “No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución [...]”; no es menos cierto que por mismo reconocimiento constitucional, goza de vital importancia en determinadas materias, tal es el caso que nos ocupa.



1.2. El principio de progresividad

1.2.1 Concepto

El principio de Progresividad es relativamente nuevo en nuestro sistema tributario, fue introducido como principio constitucional de derecho tributario, recién en la Constitución del 2008; sin embargo, no es ninguna innovación de nuestro legislador constituyente, pues precede a aquella, una larga y rica discusión doctrinaria a nivel global y por supuesto también en Latinoamérica, tanto es así que ya lo introdujeron dentro de sus respectivas constituciones con anterioridad a la nuestra, países como Italia, que en su artículo 53 dice: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de **progresividad.**” España cuyo artículo 31, No. 1 establece que: “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, tendrá alcance confiscatorio.” y Colombia que el artículo 363 de su Constitución Política reza: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y **progresividad.**” (Lo resaltado es nuestro).

La Progresividad, tiene una especial relación tanto con el principio de proporcionalidad, como con el de capacidad contributiva; con este último, en la misma intensidad (o aún más), que la relación proporcionalidad-capacidad contributiva, que estudiamos en el punto anterior.

La definición más sencilla y que, en general, da luces de lo que significa el principio, es expuesta por Plazas Vega, en su obra *El impuesto al Valor Agregado*, definición que la recogemos de la tesis de David Romo Rodríguez, *Alcance y efectos de la introducción del*



principio de progresividad en el sistema constitucional tributario ecuatoriano, a partir de la Constitución de 2008: “El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia” (Romo, 20).

Pacheco, citando a Villegas dice: “[...] un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada [...]” (100); y complementa mencionando que:

[...] la alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud de la base imponible[...]” e inclusive cuando tal porcentaje se eleva ante ciertas circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación (101).

Pacheco también se refiere a que:

[...] para Catalina García Vizcaíno los impuestos progresivos son aquellos “[...] establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías [...]” (102).

El mismo autor, deja su opinión al respecto, y nos dice lo que a su parecer, se debe entender por un impuesto progresivo; para él:

[...] un impuesto es progresivo cuando su porcentaje de exacción de la riqueza de los contribuyentes aumenta en la medida que aumenta la capacidad contributiva de éstos, en otras palabras, diremos que este principio propende al justo reparto o distribución de la carga tributaria y al financiamiento del estado



entre los diversos obligados al pago, tomando en consideración su real capacidad contributiva (105).

Debemos dejar de manifiesto nuestra opinión al respecto, en el sentido de que, las definiciones transcritas son limitadas, puesto que los autores, en general, se refieren a *impuestos*, cuando debió decirse *tributos*, ya que pensamos que la progresividad es aplicable a todo el sistema tributario, el mismo que está compuesto de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

De todos los criterios transcritos, entendemos que, este principio es de trascendental importancia en un Estado de Derechos y Justicia como el nuestro, puesto que su fin último, es alcanzar la tan anhelada *Justicia Tributaria*, que en palabras de Manuel Simón Egaña, citado por Rodrigo Carranza Gallo en su artículo titulado *Justicia Tributaria*, dice que:

[...] la justicia tributaria se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva, consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo. (1)

Este es un concepto aplicable a todo el sistema tributario, es decir, en todo procedimiento en el que la Administración Tributaria ejerza sus facultades (Reglamentaria, Sancionadora, Resolutiva, Determinadora y Recaudatoria). En complemento a lo dicho por Egaña, diré que, no sólo hace falta la aplicación correcta de las normas positivas, sino que además, estas sean justas, pues hay que recordar ese tan esgrimido aforismo jurídico que reza: *No todo lo legal es justo, ni todo lo justo es legal*; Esto significa, por un lado, que el legislador debe cuidar que las normas que de él emanen (poder tributario), sean justas en un máximo posible, y por otro, que la administración tributaria debe aplicar aquellas (gestión tributaria) buscando siempre como fin último la *justicia*, en este caso, la justicia tributaria. Sin olvidar el principio de que en derecho público solo se puede hacer, lo que expresamente la ley mande o



permita, y que todo lo que escape a ello se entiende prohibido, pienso que, la administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades y en la medida de lo aplicable, no debe olvidar lo dicho por Couture: “[...] el día que encuentres en conflicto el derecho con la justicia, lucha por la justicia.” (Decálogo del abogado).

Sin embargo de todo lo dicho, existen tratadistas que en contrario, critican severamente la vigencia de este principio. En la tesis del ya varias veces citado Pacheco, podemos encontrar la opinión de José Terry, que por su trascendencia nos permitimos transcribir a continuación:

[...] el impuesto progresivo es “[...] *arbitrario*, porque no es posible medir, ni aproximadamente, el sacrificio de cada contribuyente; *inoficioso*, porque aun cuando se pudiera establecer con certeza lo necesario y lo superfluo para la vida, nunca podría obtenerse la igualdad del sacrificio; *peligroso*, porque, so pretexto de la igualdad del sacrificio, lógicamente se llegaría a suprimir las desigualdades sociales, o sea al socialismo o al comunismo en su forma más odiosa; *contrario a la justicia e igualdad*, porque no las consulta un sistema que termina con la confiscación de los bienes del contribuyente [...] “[...] *impide la acumulación de capitales, mata el ahorro, limita la producción, y, por último, fomenta la imprevisión y la pereza, porque en cierta manera castiga al éxito* [...]” (103 y ss).

En contrario, podemos encontrar la opinión de Patiño Ledesma, que citado por Romo, refuta este criterio e indica que:

Hay autores que sostienen que la progresividad, no sería un principio de justicia sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio a favor de los ineficientes. Considero, respetando cualquier otro criterio que la proporcionalidad como la progresividades es fundamental dentro del sistema tributario,



porque hace efectivo un concepto que es parte de la vida social: la solidaridad; y en este sentido la ley debe incluir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos, como único medio, para posibilitar, en nuestras comunidades, un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza. (20)

De acuerdo a Romo, existen varias técnicas de progresión en los tributos a saber, y que por su trascendencia para el estudio de este principio, creo necesario hacer una breve referencia a aquellas, Romo dice:

1. Progresión por categorías.- Consiste en agrupar o clasificar a los contribuyentes en categorías según el monto total de la riqueza que constituye la base imponible. Así, tendremos diferentes categorías donde se aplicará sobre cada una de ellas, una alícuota creciente sobre el monto total [...] (58).
2. Progresión por grados.- Consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en escalones, aplicando sobre cada uno de estos un porcentaje creciente. En este caso, son aplicables los montos imponibles en forma creciente, sólo en los escalones más elevados... con este método se evitan los saltos de alícuotas... En el Ecuador, el método de progresión por grados, es utilizado para el impuesto a la renta, impuesto a las herencias, entre otros. (59).
3. Progresión por deducción.- Para explicar, Romo cita a Dino Jarach, para quien la progresión por deducción en la base, consiste en “la deducción de un monto imponible de una suma fija y en la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente” (59).
4. Progresión por continua.- Consiste en establecer sumas de los tributos crecientes por cada monto imponible creciente. En otras palabras es un método de progresión por clases, “en el cual la amplitud de cada clase está reducida al mínimo”. (59).



1.2.2 Características

Como principales características de este principio y que resumen el contenido de lo señalado en líneas anteriores podemos mencionar las siguientes:

- A diferencia del principio de proporcionalidad, que se aplica en forma horizontal, este se emplea en forma vertical; en la tesis de Romo, encontramos referencias de la Corte Constitucional sobre este principio, al que la ve como “la expresión de la equidad vertical, desde un ángulo diferente” (22). Esto significa que, los contribuyentes serán ubicados dentro de diferentes grados o categorías en forma ascendente, de acuerdo a su capacidad económica o nivel de riqueza; y que dependiendo de la categoría a la que pertenezca, contribuirá en mayor o menor proporción al gasto público con relación a las demás categorías. En este punto podemos encontrar una estrecha relación con la proporcionalidad, puesto que esta última, se aplicará en forma horizontal dentro de cada categoría creada por la progresividad vertical.

Para mejor entender, lo ejemplificamos gráficamente para lo cual, nos remitimos a las tablas establecidas para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales, sucesiones indivisas, herencias, legados y donaciones para el 2016, en resolución No. NAC-DGERCGC15-00003195 del Servicio de Rentas Internas:

Fracción Basica	Exceso hasta	Impuesto a la Fracción Basica	% Impuesto a la fracción excedente
0	11,170	0	
11,170	14,240	0	5%
14,240	17,800	153	10%
17,800	21,370	509	12%
21,370	42,740	938	15%
42,740	64,090	4,143	20%
64,090	85,470	8,413	25%
85,470	113,940	13,758	30%
113,940	En adelante	22,299	35%

PROGRESIVIDAD (vertical arrow pointing up)

PROPORCIONALIDAD (manifestada dentro de cada grado) (horizontal arrow pointing right)

- De acuerdo a Romo, “Lo más relevante, [...] (es) el hecho que el principio de progresividad se vea direccionado al sistema tributario en su conjunto, y no a cada uno de los tributos que forman parte del mismo. (10). Esto a pesar de que en un sistema tributario existen impuestos que no son progresivos sino más bien regresivos, tal es el caso del IVA, pero que sin embargo se establecen ciertas particularidades como las exenciones o las tarifas 0%, que según la doctrina, le da la característica de progresivo al tributo. Este punto será analizado con mayor detalle en el siguiente capítulo.
- Es tal la importancia de este principio, que la Asamblea Constituyente, lo hizo constar como justificativo para expedir la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, promulgada en 2008, cuyo considerando quinto dice: “Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo” (Ley para la Equidad Tributaria).



1.3 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

1.3.1 Concepto

Carlos Bernal Pulido, hace un análisis general de lo que, jurídicamente hablando, significa o representa este principio en todas las materias y muy especialmente, cuando de derechos humanos se trate, lo que resulta importante para nuestro estudio, debido a que si hablamos de derecho tributario constitucional, claramente se divisa la existencia de una inexorable relación con los derechos fundamentales; es así que podemos rescatar varios aspectos a los que el autor hace referencia en su artículo publicado para el *Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales*, de la Universidad de Alcalá, sobre la proporcionalidad. Dice el autor:

El principio de proporcionalidad es un concepto jurídico de ascendencia germana que aparece en la jurisprudencia constitucional de España y de casi todos los países de América Latina (además de la de otros Estados miembros de la Unión Europea y de países tales como Canadá y Sudáfrica). El principal papel que desempeña es el de criterio para determinar el contenido de los DERECHOS FUNDAMENTALES que resulta vinculante para los poderes públicos. El uso de este principio se ha ido extendiendo al examen de las intervenciones legislativas, administrativas, judiciales y de los particulares sobre todos los derechos fundamentales, en el que su tercer elemento, es decir, la ponderación, se ha vuelto casi imprescindible. (1)

Este mismo autor sostiene que, este principio está conformado por tres sub principios, que en definitiva le dan vida y vigencia, sobre lo dicho, menciona:

El principio de proporcionalidad está compuesto por *tres subprincipios*: el subprincipio de idoneidad, el subprincipio de



necesidad, y la ponderación o subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto [...] (Bernal: 2007, Capítulo VI):

A. Según el *subprincipio de idoneidad*, toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo [...]

B. De acuerdo con el *subprincipio de necesidad*, toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho que es el objeto de la intervención, entre todas aquéllas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el fin perseguido. Este subprincipio implica, entonces, una comparación entre la medida adoptada y otras medidas alternativas disponibles [...]

C. En fin, conforme a la *ponderación o principio de proporcionalidad* en sentido estricto, la importancia de los fines perseguidos por toda intervención en los derechos fundamentales debe guardar una adecuada relación con el significado del derecho que es objeto de la intervención. En otros términos, las ventajas que se obtienen mediante la intervención en el derecho fundamental deben compensar los sacrificios que ésta implica para su titular y para la sociedad en general. La ponderación implica, entonces, llevar a cabo una comparación entre dos intensidades o grados, el de la realización del fin que persigue la medida examinada y el de la intervención en el derecho fundamental. Los resultados de esta comparación son relevantes para el juicio de constitucionalidad de las intervenciones en los derechos fundamentales [...]

[...] Los subprincipios de la proporcionalidad son invocados ordinariamente de forma conjunta y escalonada en los fundamentos jurídicos de las sentencias del Tribunal



Constitucional. Por consiguiente, el principio de proporcionalidad debe ser considerado como un concepto unitario. (2)

Por su parte, y ya en el plano tributario, la proporcionalidad, es también analizada por Juan Pacheco, en su tesis *Los principios constitucionales en el derecho tributario ecuatoriano*; en el análisis doctrinario que dicho autor hace al respecto, parte del criterio que Héctor Villegas en su obra *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, expone:

[...] este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella. (68)

Continúa el análisis apuntalándose en lo que el mismo autor y en su ya mentada obra, opina al respecto de cómo o desde que punto de vista debe ser entendida la proporcionalidad, en la que menciona con claridad que:

[...] tal principio debe ser entendido no como lo ha definido las finanzas públicas para la cual un impuesto es proporcional "cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada", sino que la proporcionalidad se refiere a la denominada "proporcionalidad graduada"⁵⁷, graduación que implica el lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes, en otras palabras la proporcionalidad debe ser entendida no con relación a la alícuota del impuesto sino siempre con relación a la capacidad de tributar de los habitantes. (68)

En esta misma línea, es menester, analizar lo dicho por Vladimir Salazar en su tesis *Jurisprudencia Constitucional Tributaria en el Ecuador*, pues, coincide con Villegas en el sentido de que la



proporcionalidad se entiende desde el punto de vista de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo, sosteniendo que:

El principio de proporcionalidad establece que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como de 'capacidad contributiva'. (64).

Como podemos ver, para este autor, el principio de proporcionalidad se debe estudiar a la luz del de capacidad contributiva, es más, para él, no solo que se confunden, sino que son lo mismo, pues deja entrever que comparten rasgos semejantes, para clarificar lo dicho, cita a Javier Moreno Padilla, quien en su obra *El principio de Igualdad en el Derecho Tributario*, menciona:

“La proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano o reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad total es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo”. (64)

1.3.2 Características

Como características principales de este principio podemos mencionar las siguientes.

- Es un principio que se aplica en forma horizontal, esto significa que quien gana igual en un determinado rango o tiene más o menos el mismo nivel de riqueza - económicamente hablando -, debe contribuir en igual proporción; o visto desde otro sentido, se



explica que, a este grupo de contribuyentes en condiciones similares se le aplica el mismo gravamen.

- No es en absoluto contradictorio con el principio de progresividad, al respecto, Pacheco cita a Villegas para quien:

[...] el principio de proporcionalidad no se opone al de progresividad en virtud del cual la alícuota de un impuesto se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada, por el contrario la progresividad de determinados impuestos ha sido doctrinariamente aceptada bajo el argumento que ello contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario (69).

- Este principio señala que el tributo debe guardar la misma proporción de gravamen para quien tiene el mismo nivel de riqueza, lo que se manifiesta en el aforismo *Igual riqueza, igual gravamen*.
- En base a lo antes descrito, podemos mencionar que, la proporcionalidad, reconoce una desigualdad vertical (progresividad), pero al mismo tiempo, reconoce también una igualdad horizontal; debido a aquello, es totalmente aceptable el criterio de Villegas, de que proporcionalidad y progresividad no son principios contradictorios, por lo pueden plenamente subsistir dentro del sistema tributario de un estado.
- Dentro de este, se expresan además, otros dos principios tributarios básicos: el de igualdad en la fórmula ya mencionada de *Igual riqueza, igual tributo*; y el de equidad al excluir de un gravamen determinado a quien no tiene la misma capacidad contributiva o no se encuentra dentro del rango económico necesario para aquello.



1.4 El Impuesto Al Valor Agregado

1.4.1 Generalidades

El Impuesto al Valor Agregado, constituye uno de los tributos más importantes dentro del sistema tributario ecuatoriano, ya que junto con el impuesto a la renta y el impuesto a los consumos especiales, constituyen los mayores generadores de ingresos para las arcas del Estado por concepto de ingresos tributarios, por encima de los demás contribuciones administradas por el Servicio de Rentas Internas.

Como características principales de este impuesto podemos decir que, en primer lugar es un impuesto de tipo indirecto, esta particularidad se manifiesta en un doble sentido: primero porque se establece sobre una manifestación aparente de riqueza y segundo porque según Merck Benavidez “el contribuyente determinado en la ley, traslada su pago a un tercero” (38); por su parte Jeimmy Saavedra dice que es indirecto porque “grava los bienes y servicios; el impuesto es cobrado a través de la compra y venta de bienes, servicios y otras transacciones comerciales, y; no se impone directamente a las personas” (50). Por otro lado se trata de un impuesto real, esto es, según el propio Benavidez “aquel que grava a un bien determinado prescindiendo de la situación del titular del derecho de dominio” (Benavidez, 38); es regresivo porque “[...] se cobra a todos los consumidores por igual, y; no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente” (Saavedra, 50); es plurifásico porque “grava los bienes y servicios en todas las etapas de su ciclo económico” (50); y por último, es un impuesto al gasto porque “castiga el consumo” (51)

El SRI informa en su página web oficial; aspectos importantes que el contribuyente debe conocer; textualmente, el SRI orienta:



Este impuesto se declara de forma mensual si los bienes que se transfieren o los servicios que se presten están gravados con tarifa 12%; y de manera semestral cuando exclusivamente se transfieran bienes o se presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, así como aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, a menos que sea agente de retención de IVA (cuya declaración será mensual).

En el caso de importaciones, la liquidación del IVA se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.

En el caso de importaciones de servicios, el IVA se liquidará y pagará en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo. El adquirente del servicio importado está obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios y a efectuar la retención del 100% del IVA generado. Se entenderá como importación de servicios a los que se presten por parte de una persona o sociedad no residente o domiciliada en el Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en el Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el país, aunque la prestación se realice en el extranjero. (SRI)

1.4.2 Concepto de Valor Agregado

El Valor Agregado “[...] es la diferencia entre costo y el precio de venta” (Alvarado, 5) porque este impuesto, “grava el valor que adquiere un bien en cada etapa de producción o de comercialización del producto” (5) en otras palabras, este impuesto “[...] se aplica en todas las transacciones, pero sobre la base del valor agregado, es decir sobre el valor añadido en cada etapa de comercialización, hasta llegar al consumidor final” (6)



Sin embargo, al momento de poner en práctica la recaudación de este impuesto, los responsables tienen la facultad de descontar el impuesto pagado por sus compras de bienes y servicios que le sirven para llevar a cabo su actividad económica, lo que se conoce como *crédito tributario*; al respecto, Javier Bustos en su libro *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*, nos dice que:

En esencia el IVA es un tributo cuyo mecanismo permite utilizar como crédito el impuesto pagado por los insumos adquiridos para descontar del impuesto cobrado. Es decir, que si bien se exige a los vendedores que carguen el impuesto sobre sus ventas, se puede deducir los impuestos cargados sobre los insumos adquiridos. (25)

1.4.3 Objeto del IVA

Para determinarlo, nos remitimos lo que dice el artículo 52 de la LORTI:

Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley. (LORTI)

Nos ubica en dos supuestos:

1. La transferencia de dominio o importación de bienes muebles, y;
2. La prestación de servicios.



En cuanto al primer supuesto la misma ley aclara qué se entiende por transferencia, al respecto el artículo 53 nos da tres supuestos:

Art. 53. Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta. (LORTI)

Por último, es menester hacer constar que existen básicamente dos tarifas para este impuesto que son 12% y tarifa 0%. La primera, se verá afectada por la Ley de solidaridad y corresponsabilidad ciudadana por las afectaciones del terremoto (ocurrido el 16 de abril de 2016), la misma que aumenta la tarifa del IVA al 14%.

1.4.4 Base Imponible

Emilio Mendoza, en su obra Elementos de la Obligación Tributaria en el Impuesto a las Ventas en Colombia, citado por Álvarez define a la base imponible así: “La base imponible o gravable es una dimensión o magnitud del hecho generador o de alguno de sus elementos, a la cual se le aplica la tarifa para obtener la cuantía del tributo.” (17)



Con respecto a este punto, Bustos expresa que:

La base imponible del Impuesto al Valor Agregado es el valor total de los bienes o los servicios que se presten, incluidos impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio [...]

De este valor solo podrán deducirse: los descuentos y bonificaciones que consten en la factura, el valor de los bienes y envases devueltos por el comprador y los intereses y primas de seguros en las ventas a plazos. (42)

El artículo 58 de la LORTI establece:

Base imponible general.- La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.

Del precio así establecido sólo podrán deducirse los valores correspondientes a:

1. Los descuentos y bonificaciones normales concedidas a los compradores según los usos o costumbres mercantiles y que consten en la correspondiente factura;
2. El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador; y,
3. Los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

El artículo 59, hace referencia a la base imponible en las importaciones:

La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos,



recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes. (LORTI)

Por último, el artículo 60 *ibídem*, dispone:

Base imponible en casos especiales.- En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado y de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la presente Ley.

1.4.5 Hecho generador

El hecho generador de la obligación tributaria en general, “nace al realizarse el presupuesto del tributo” (Troya, Derecho Tributario, 18).

Constituye el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Es aquel hecho preestablecido en la ley y que una vez que se cumple, genera un efecto fundamental que es el nacimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria nace sólo de una fuente que es el *Hecho Generador*, y este a su vez se encuentra tipificado en la norma de derecho positivo.

Este presupuesto de hecho, es definido por Albert Hensel en su obra *Diritto Tributario*, citada por Troya, en los siguientes términos:

(Es el) Conjunto de circunstancias contenidas en forma abstracta en la norma de derecho tributario material, de cuya concreta realización, se derivan determinadas consecuencias jurídicas. (Derecho Tributario, 18)

Esto significa, que el nacimiento de la obligación de pagar un determinado tributo, se configura en el mismo momento en que un individuo se ubica en el presupuesto de hecho descrito por la norma



objetiva para el efecto. Esto nos lleva a decir que el presupuesto de hecho tiene un aspecto objetivo, pues en palabras de Troya:

Para que surja la obligación, es necesario que existan los bienes, se haya perfeccionado el negocio jurídico o se verifique un hecho económico que la ley considera base de un crédito tributario. Además, se requiere que el sujeto pasivo tenga el grado de atribución previsto por la norma, con relación a ese aspecto objetivo. (Derecho Tributario, 18)

Sin embargo, el asunto no es tan sencillo, pues, hay hechos que no se dan en un solo momento preciso, sino que requieren de un período de tiempo para su existencia, lo que puede generar inconvenientes. La doctrina nos proporciona dos soluciones teóricas en relación a esta circunstancia, Troya manifiesta:

[...] se han adoptado dos soluciones: La primera divide a los hechos imponible en de ejecución instantánea y de tracto sucesivo; la segunda, [...] divide a los hechos imponible en dos clases: unos respecto de los cuales la norma prevé el momento de su cumplimiento, y otros en los que la norma no los prevé [...] para el nacimiento de la obligación principal, es decir, la de pagar la prestación, es aplicable la (segunda) tesis [...] más para el cumplimiento de las otras obligaciones, la de carácter formal, tiene importancia la consideración de la doctrina clásica (primera) sobre la existencia de hechos generadores de tracto sucesivo. También lo tiene, para el caso de que se produzcan reformas legales durante el proceso de consolidación del hecho imponible, que deriven en una mayor o menor carga tributaria, caso en el cual, al no haberse producido cabalmente el hecho imponible, ni haber nacido la obligación tributaria principal, mal cabría asegurar que se ha dado efecto retroactivo a la norma. (Derecho Material, 22)



La existencia de hechos generadores de tracto sucesivo, está reconocida en el numeral 6 del artículo 61 de la LORTI, que prevé:

6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta. (LORTI)

Este tema reviste de trascendental importancia en la actualidad, debido a que, atravesamos un período de reforma tributaria con relación al IVA, que por el próximo año, aumentará su tarifa hasta el 14%.

Según El artículo 61 de la LORTI, el hecho generador en el Impuesto al Valor Agregado, se verifica en las siguientes circunstancias:

- 1.** En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
- 2.** En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
- 3.** En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
- 4.** En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su



producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.

5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.

6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

1.4.6 Sujeto Activo

Emilio Mendoza citado por Alvarado, dice que “El sujeto activo, es la entidad que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria” (20)

Juan Martín Queralt, en su obra *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, sostiene que “Sujeto activo es el ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo” (279), o; en forma más amplia “como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo” (279)

Queralt sostiene además, que:

Es posible distinguir entre el ente público que establece el tributo, el ente titular del mismo, el ente destinatario de sus rendimientos y, finalmente, el ente que desarrolla su gestión y recaudación, siendo sólo este último el que cabe definir como *sujeto activo* del tributo. (279)

Sin embargo, independientemente de la diferenciación que hace el autor, se puede sostener la idea de que, en definitiva, quien ejerce la posición de sujeto activo del tributo, en nuestro caso el IVA, es el



Estado, y así lo determina la misma ley, cuando en el artículo Art. 62 de la LORTI dice: “Sujeto activo.- El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).”

Como se ve, el Estado es el Sujeto Activo del tributo, pero actúa a través de un ente público que es la Administración Tributaria, la cual se organiza de la siguiente manera:

- a. Administración Tributaria Central.- Ejerce las facultades, cuando se trata de tributos nacionales, como en el caso del IVA, por tal, es la que mayor trascendencia tiene para nosotros. Lo hace a través de dos organismos: el SRI, cuando son impuestos internos, es decir, aquellos que se producen dentro del territorio nacional; y el SENA, que se encarga de recaudar los tributos que se generan en el comercio exterior.
- b. Administración Tributaria Seccional.- Administra tributos que rigen sólo en determinados lugares o territorios seccionales, y tenemos: los municipios, gobiernos provinciales y gobiernos regionales. La gestión tributaria se ejerce a través de sus departamentos financieros.
- c. Administración Tributaria de Excepción.- Son entes públicos creados para cumplir fines distintos de los tributarios y que por excepción se les dota de una atribución para cobrar tributos; por ejemplo tenemos a la Superintendencia de Compañías que cobra una tasa para que las compañías puedan operar, o la Dirección de Aviación Civil, que cobra una tasa a las aerolíneas internacionales que quieran operar en el país.

1.4.7 Sujeto pasivo

El tema del sujeto pasivo del tributo, al contrario de lo que pasa con el sujeto activo, suele crear ciertas dificultades al momento de determinarlo



con precisión, en especial cuando de tributos indirectos se trata; por tal, la doctrina se ha encargado de dar solución al tema clasificando al sujeto pasivo en dos categorías: contribuyente y responsable, dependiendo la situación específica en que se ubique frente al sujeto activo en cuanto al pago de la obligación. El artículo 24 del Código Tributario, expresa:

Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva (Código Tributario).

Troya, menciona al respecto que:

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea, la disminución patrimonial. La carga tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y, por tanto, no es definitiva de tal calidad [...] (Derecho Tributario, 7).

Podemos añadir que, las prestaciones a las que están obligados los sujetos pasivos, no sólo son de tipo económico sino también de tipo formal. Sin embargo, al existir diferentes categorías de sujetos pasivos y, el hecho de que a veces estas coinciden en la misma obligación tributaria; puede darse la situación, de que la prestación económica recaiga sobre uno y la de tipo formal sobre otro. El caso típico es el impuesto al valor agregado, pues como había mencionado con anterioridad, es de tipo indirecto, tanto porque se establece sobre una manifestación aparente de riqueza, cuanto porque desde el punto de



vista económico, se lo paga a través de un tercero. Como podemos apreciar, en este caso, la obligación económica recae sobre un individuo, específicamente sobre quien verifica el hecho generador y, la de tipo formal, sobre otro.

Para entender de mejor manera este enunciado, es menester referirnos a los tipos de sujetos pasivos sobre los cuales he venido comentando.

Troya es claro en este punto al mencionar que:

Los sujetos pasivos pueden serlo por obligación propia o por obligación ajena. Los primeros son los contribuyentes, los segundos son conocidos como responsables por deuda ajena o simplemente responsables. (Derecho Tributario, 9)

Por su parte el código tributario, define estas dos modalidades estableciendo lo siguiente:

Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. (Código Tributario)

Troya se expresa al respecto manifestando que:

Los sujetos pasivos por obligación ajena o responsables se encuentran obligados al cumplimiento de la obligación principal, así como también al de las obligaciones formales. No son



codeudores ni garantes. Su existencia es una creación del derecho tributario, a fin de asegurar el pago de la prestación. (Derecho tributario, 10).

Por lo tanto, se debe tener muy en cuenta que aunque los dos se consideran sujetos pasivos, los responsables “se diferencian de los contribuyentes en que estos se encuentran directamente vinculados al deber de contribuir, en tanto que aquellos están para garantizar el pago del tributo” (Troya, Derecho Tributario, 10)

Para entender de mejor manera las consecuencias derivadas de estas dos modalidades de sujetos pasivos, en cuanto al IVA, es justo referirnos a lo que opina Juan Manuel Queralt, quien sostiene lo siguiente:

[...] el contribuyente lo será siempre *de iure*, no abarcando esta categoría al contribuyente *de facto*. Es decir, que, como en general ocurre en todas las posiciones subjetivas, también la de contribuyente es resultado exclusivo de la ley, de manera que sólo quien esta designe como tal tendrá esa condición. Pero no, por contra, quien soporte efectiva o económicamente la carga tributaria derivada del hecho imponible [...] El sujeto repercutido, que va a soportar definitivamente las consecuencias económicas del tributo, queda ajeno a la relación tributaria, establecida únicamente entre la Administración y quien la ley haya configurado como realizador del hecho imponible, que será el contribuyente. Por eso, en ningún caso el repercutido soportará intereses, sanciones ni otras prestaciones distintas de la cuota tributaria y los recargos legalmente exigibles, pues todas aquellas derivan de incidencias en la relación jurídica, a la que el repercutido es totalmente ajeno. (282)



Para aplicar este concepto al caso específico del impuesto al valor agregado, el autor nos da luces para determinar quién es, en definitiva, el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria consecuencia de este impuesto. Al respecto explica:

En el ámbito de la imposición indirecta sobre el consumo, tanto el IVA como los Impuestos Especiales sobre consumos específicos, no definen como hecho imponible de los mismos la adquisición de los bienes o servicios cuyo consumo se quiere gravar, sino las actuaciones correlativas de entrega de bienes y prestación de servicios, o su fabricación, distribución o venta. Esto es, no resulta gravada como hecho imponible la recepción de esos bienes o servicios por el consumidor, sino la actuación de la contraparte que lo hace posible, siendo esta última quien asume la posición de sujeto pasivo. (282).

Como se dijo, los responsables, son aquellos sujetos pasivos que están obligados a pagar tributos sin verificar el hecho generador; de este, se han establecido varias clasificaciones y tenemos: responsables por representación, como adquirentes, como sucesores y, como agentes; estos últimos, a su vez, se subdividen en agentes de percepción y de retención. Sobre esta última clasificación nos detendremos, pues, es de fundamental importancia para nuestro estudio.

Omar Ramón Prado explica en forma sencilla la diferencia entre estas dos categorías manifestando que:

El IVA es un impuesto indirecto, cuya recaudación se realiza a través de agentes económicos distintos al Servicio de Rentas Internas (SRI). Estos agentes, a quienes la Ley considera sujetos pasivos, generalmente no son quienes pagan o soportan la carga fiscal. En la práctica son una ayuda para el SRI, que a través de ellos ha establecido mecanismos que permiten una recaudación



eficaz del IVA mediante la categorización de sujetos pasivos en agentes de percepción y agentes de retención.

Agentes de percepción: son aquellas personas naturales y jurídicas que habitualmente efectúan ventas de bienes y prestación de servicios gravados con una tarifa de IVA.

Agentes de retención: son principalmente aquellas sociedades consideradas como contribuyentes especiales, empresas emisoras de tarjetas de crédito, empresas de seguros y reaseguros, los exportadores, los operadores de turismo receptivo y los importadores de servicios gravados en su totalidad con tarifa 12% de IVA. (1)

En resumen, los agentes de percepción, actúan cuando cobran valores, perciben el impuesto con la obligación de pasárselo luego al Estado. En cambio, los agentes de retención, son aquellas personas que por disposición de la ley, en los pagos que efectúan, están obligados a retener una parte del pago que corresponde al tributo, para luego entregarlo al fisco.

El artículo 63 de la LORTI, sobre el sujeto pasivo de este impuesto establece:

Son sujetos pasivos del IVA:

a) En calidad de contribuyentes:

Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.

a.1) En calidad de agentes de percepción:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;

2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

b) En calidad de agentes de retención:



1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;
2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;
3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior; y,
4. Los exportadores, sean personas naturales o sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.
5. Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;
6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,
7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles (LORTI).



De esto, podemos colegir que en el caso de del IVA, es común que la calidad de contribuyente y de responsable como agente ya sea de percepción o de retención, confluyan en un mismo individuo.



CAPÍTULO II

ANÁLISIS DEL IVA CON RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y PROPORCIONALIDAD

2.1 Generalidades.

Como hemos venido sosteniendo en el primer capítulo, el Impuesto al Valor Agregado, tal como se encuentra regulado en nuestro sistema jurídico, constituye el principal impuesto de tipo indirecto, lo que significa fundamentalmente, que se aplica al consumo y por lo tanto, sin consideraciones a la capacidad contributiva del obligado al pago del mismo. Así mismo, debemos dejar anotado que, pese a lo dicho, la ley fija:

[...] productos gravados con tarifa 0% de IVA (cuyo objetivo) es no cargar con el impuesto sobre determinados bienes y servicios a los consumidores finales, ya sea para incentivar sectores económicos específicos o para no afectar a personas de escasos recursos [...]” (Bustos, 38).

Además, se han establecido exenciones para el pago de este impuesto:

Por disposición de la Ley están exentos:

- Aportes en especie a sociedades.
- Adjudicaciones por herencia o liquidación de sociedades.
- Venta de negocios en la que se transfiera el activo y el pasivo.
- Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades.
- Donaciones al sector público y entidades de beneficencia legalmente constituidas.
- Cesión de títulos valores (Bustos, 34).

Sobre este punto, debemos manifestar que “en el Ecuador no existen exenciones subjetivas por este impuesto” (Bustos, 45). El autor señala, que en virtud de aquello:



[...] se estableció la figura de devolución de IVA pagado a cinco grandes grupos:

- Exportadores
- Sector público y otras entidades
- Organismos de derecho privado designados como ejecutores en convenios internacionales o de organismos multilaterales
- Personas de la tercera edad
- Discapacitados (45).

Por otro lado, debemos tener en cuenta, que los principios constitucionales están direccionados a todo el sistema tributario en general y no a determinados tributos en particular, pues en nuestro sistema coexisten impuestos que no necesariamente responden a aquellos en estricto sentido.

Al analizar los principios de progresividad y proporcionalidad, llegamos a la conclusión de que estos no pueden ser estudiados ni aplicados en la práctica, sino en relación al principio de capacidad contributiva, que en definitiva, se constituye en la base sobre la cual se asientan los demás principios de orden tributario cuya finalidad común es alcanzar la equidad tributaria al momento de aplicar la norma positiva en la recaudación.

2.2 El IVA y El principio de Progresividad.

2.2.1 Generalidades.

Como se había dicho con anterioridad, el IVA posee determinadas características - indirecto, real y regresivo -, propias de la naturaleza de los impuestos de la categoría a la cual pertenece.

El Impuesto al Valor Agregado presenta dos características, de una parte es catalogado como indirecto y de otra como regresivo; [...] “Los impuestos indirectos, [...] se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aún cuando el Estado no les está



cobrando directamente el impuesto a éstas. [...] Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado-IVA.”

En cuanto a la condición de regresivo, “Los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona [...] Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal” (Saavedra, 20).

Así mismo, la característica de progresividad, es principalmente apreciable y aplicable dentro de los tributos de tipo directo, por lo que en primera instancia diré que, es totalmente antagónica al Impuesto al Valor Agregado, tomado este en forma individual; todo esto en concordancia con una de las teorías principales expuesta por los estudiosos de esta rama del derecho.

2.2.2 Teorías sobre la progresividad en el Impuesto al Valor Agregado.

La doctrina ha elaborado variedad de teorías en pro y en contra sobre el asunto, unas inclinándose a favor de la teoría que sostiene que el IVA, definitivamente, no comparte la característica de progresividad y, otras opiniones que sostienen que a pesar de ser un impuesto indirecto con todas las consecuencias que de ello se deriva, no obstante, existen ciertos elementos, específicamente las exenciones y las tarifas 0%, que de una u otra manera, si bien no le da la característica de progresivo en estricto sentido, en algo hacen que se asemeje a un impuesto respetuoso de este fundamental principio de orden tributario.

En efecto, sobre la primera teoría, existen pronunciamientos como el siguiente:



El incremento de las tarifas reforma tras reforma, la defectuosa administración, las exenciones, excepciones y deducciones que benefician y privilegian a unos pocos en busca de satisfacer intereses individuales, han ocasionado que este impuesto indirecto sea cada vez más regresivo y poco equilibrado, ya que a mayor capacidad de pago la tarifa del impuesto disminuye proporcionalmente, afectando a los más desfavorecidos, pues no atienden la capacidad contributiva de las personas, dejando de lado el impacto que el IVA, en particular, puede tener sobre la población de más bajos ingresos, lo que lleva a cuestionar la eficiencia del impuesto en cada modificación (Saavedra 16).

Así mismo, frente a la opinión de que las exenciones y tarifas diferenciadas, atenúan el impacto propio de un impuesto indirecto, en el caso colombiano, que no es ajeno al ecuatoriano, Moller opina:

[...] sobre sus exenciones y las tasas reducidas aplicables a los bienes básicos de consumo que tienen por objeto elevar el poder adquisitivo de las familias pobres. [...] los ricos son quienes más se benefician de los subsidios implícitos, dado que la mitad del valor de los bienes excluidos y exentos son consumidos por la quinta parte más rica de la población, mientras que los más pobres consumen aproximadamente el 5% (Saavedra, 99)

Estamos entonces, ante un impuesto que simplemente no responde al principio constitucional de progresividad, y que por lo tanto se debería enfocar los esfuerzos en desterrar de a poco este gravamen de la lista de tributos vigentes en el territorio ecuatoriano, más aun, cuando la misma constitución menciona que se priorizarán los impuestos progresivos.

Una parte de la doctrina española, se inclina por la teoría de que la progresividad sí está presente en el IVA (Impuesto al Valor Añadido en



España); se parte de que existen tres tipos de IVA: “normal ([...] 18%), reducido ([...] 8%) y superreducido ([...] 4% [...]).

Justamente, esta premisa sirve de sustento para esta teoría:

En el IVA la progresividad fiscal está presente en la medida en que existen tres tipos y se supone que los tipos reducidos se aplican a productos básicos, de manera que quien menos tiene adquirirá mayor cantidad de productos a los que se le aplica los IVA's bajos, por lo que su volumen del consumo estará menos gravado que quien consumen más del resto de productos (Soler, 293).

En el caso ecuatoriano, como sabemos, no existen los tipos de IVA a los que se refiere el autor, no obstante, la tarifa que se aplica no es única pues tenemos tarifas 12%, 0% y exenciones, por lo que bien podría decirse que la teoría es aplicable a nuestro caso; por otro lado, en el caso español, las tarifas *reducida* y *superreducida*, son especialmente aplicadas en el sector alimenticio, educativo y de la salud, lo que es comparable con las exenciones y las tarifas 0%, que rigen en el Ecuador para los mismos productos y servicios, al respecto el autor expone:

[...] (en el) sector de la alimentación, parece correcto que existan ambos tipos (Esta gravado con tipo superreducido los productos vegetales naturales, el pan, las harinas, las leches, los quesos, los huevos; esta gravado con tipo reducido el resto de productos de consumo humano de tipo alimentario incluidos los animales de alimentación humana) aplicados a determinados productos de primera necesidad, pues esto abunda en la progresividad de un impuesto tan complejo como es el IVA; no porque quien más tiene come menos, sino porque el gasto en alimentación de quien menos tiene es proporcionalmente mayor que de quien dispone de una renta alta [...] Igual ocurre con la aplicación del tipo superreducido aplicable a prensa, libros y revistas, que tiene



fundamento en el apoyo a la cultura y es lógico que sea aplicable a la prensa diaria o en las ediciones de bolsillo [...] En el sector de la salud también existen diferente tipos de IVA que están justificados, como ocurre con el superreducido para medicamentos, o el reducido para gafas, aparatos ortopédicos que suplan las deficiencias de las personas (294 y ss).

Sin embargo, se reconoce que determinados productos y servicios gravados con los tipos reducido y superreducido no tienen sentido, pues, constituyen bienes y servicios “que no son frecuentados por quienes menos tienen, pero que están acogidos a un IVA bonificado” (Soler, 295) y concluye mencionando que “acabar con esta situación es bueno para el sistema fiscal en cuanto a la aplicación de la progresividad del IVA (295) y aunque a su criterio, no sea la forma más correcta de regular este impuesto, pese a aquello, “también supone en este caso la aplicación de la progresividad fiscal al consumo” (295).

La conclusión a la que llega y, que justifica la continencia de la progresividad dentro del IVA es simple, y se refiere básicamente a una reforma legal:

Conseguir esta capacidad para regular que bienes se consideran de primera necesidad y que tengan un tipo menor de IVA es una gran apuesta por la progresividad fiscal dentro de la imposición indirecta que puede cambiar el concepto que sobre ella se tiene en cuanto a su incapacidad hacia dicha adaptación (296).

Romo nos ofrece una explicación muy acertada sobre la relación entre el IVA y la progresividad desde una perspectiva general y amplia, esto es, desde el sistema tributario en su conjunto y no individualizando cada tributo, puesto que como considera el mismo autor, “en principio [...] este impuesto no es considerado uno progresivo, por el contrario es regresivo, lo que no



implica que el impuesto al valor agregado sea ajeno al acatamiento del principio constitucional de progresividad” (70).

Es el sistema tributario, donde se encuentra inmerso el IVA, el que traduce el principio constitucional. En este caso en particular, la estructura técnica como la naturaleza del tributo, no le permite ser progresivo, como sucede en otros impuestos indirectos. No hay que olvidar que [...], la progresividad no solo se concreta en los aportes, sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtiene en razón del gasto público. Para determinar si el IVA cumple con el requerimiento de la Carta Magna habría que examinarlo desde la perspectiva del sistema tributario. [...] estamos frente a gravamen sobre el consumo de carácter regresivo, y para atenuarlo, se crean o establecen exenciones o tasas diferenciadas. Es por esto, que la ley prevé que ciertos productos, cuyo consumo es de carácter masivo y popular, estén gravados con tarifa IVA 0, sin que esto signifique ningún tipo de discriminación o arbitrariedad ni mucho menos contradiga los principios constitucionales. Debe quedar claro, que la progresividad, al no aludir a cada impuesto en particular, sino a la generalidad del sistema tributario, debe ser objeto de un análisis donde sólo se podrá concluir, de manera efectiva, si es un sistema progresivo, si verdaderamente afecta en mayor grado y proporción a quienes tienen una mayor capacidad contributiva [...] como el sistema tributario será progresivo mientras afecte con más incidencia a quienes tengan mayor capacidad contributiva, medidas que reduzcan o ignoren la progresividad de determinados tributos, como es el caso del IVA, necesariamente, no son consideradas inconstitucionales. Es posible, que a pesar de ellas, el sistema en su conjunto siga afectando en mayor proporción a los contribuyentes con una capacidad contributiva superior. (Romo 71 y ss).



En otras palabras, un sistema tributario, se considera progresivo, no solamente si carece de tributos indirectos y regresivos y por el contrario se compone de tributos directos y progresivos, sino que también lo será, si a pesar de la existencia de los primeros, se prioriza la recaudación de los segundos de tal manera que como resultado, se afecte con el gravamen en mayor proporción a quienes gozan de una mayor capacidad de tributación, por aquello, es menester insistir en que “el sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en él existan impuestos de naturaleza proporcional. Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros, dé como resultado una tributación progresiva” (Romo, 54).

En esta línea, apuntalándose en el criterio de Rodrigo Patiño Ledesma, Pacheco expone que:

[...] independiente de la importancia de su consagración con rango constitucional, la progresividad por sí sola no puede y no debe “...concebirse como un lineamiento fundamental y excluyente que regule el ordenamiento tributario, dado que es difícil admitir un sistema en que todos los tributos tengan la categoría de progresivos y que se aplique, en todos los casos de imposición, una tarifa que se adecúe a los presupuestos de progresividad...” sino por el contrario debe ser entendido siempre en conjunto y con relación a los demás principios constitucionales del derecho tributario (106).

2.2.3 Legislación Comparada.

Como habíamos visto en el capítulo anterior al analizar el principio de progresividad, son varias las legislaciones que lo contemplan como fundamento de sus sistemas tributarios, y encontramos ejemplos en Europa como Italia, que en su artículo 53 dice: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de



progresividad” y; España cuyo artículo 31, No. 1 establece que: “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, tendrá alcance confiscatorio”; no obstante, creo necesario repasar las legislaciones sudamericanas por estar estrechamente vinculadas a la ecuatoriana, tanto porque nuestros sistemas tienen el mismo origen, cuanto por compartir la misma realidad económica y social.

Chile.- Llamado Impuesto a las Ventas y Servicios, su tarifa en la actualidad es del 17%; en el artículo 20 de su constitución política se lee: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la **progresión** o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

Uruguay.- Llamado Impuesto al Valor Agregado, tiene dos tarifas, sus alícuotas están “fijadas actualmente la básica en el 23% y la mínima en el 14%” (Valdes, 56); No obstante, en su constitución no se encuentran expresados principios de orden tributario.

Paraguay.- Se lo conoce también con el nombre de Impuesto al Valor Agregado, tiene una tarifa única del 10%. “Por actos reglamentarios posteriores, sin embargo, se ha concedido tasas reducidas a actividades desarrolladas por empresas privadas debido a la peculiaridad propia de las mismas [...] (Blanco, 64). Al igual que en Uruguay, en la constitución no se incluyen principios de orden tributario.

Colombia.- Más conocido como Impuesto sobre las Ventas, se establece también sobre el valor añadido, actualmente la tarifa es de 16%. La constitución de este país dice en su artículo 363 que “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.



2.3 EL IVA Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

2.3.1 El principio de proporcionalidad y su aplicación en los impuestos.

Iniciaremos por repasar los diferentes puntos de vista, sobre lo que la doctrina sostiene a cerca del principio de proporcionalidad, para despejar la duda de que si el IVA, responde al mismo en los términos como está establecido. Sin embargo, debemos partir de la diferenciación de lo que significa proporcionalidad desde el punto de vista financiero, esto es, qué constituye un impuesto proporcional tomando como referencia la tarifa del impuesto, - lo cual analizaremos en el siguiente punto -, de lo que significa proporcionalidad como principio basado en la capacidad contributiva de los habitantes; sobre esto último:

“[...] el profesor Dino Jarach ha afirmado que el principio de proporcionalidad de los impuestos se vincula con el de capacidad contributiva quedando por tanto subsumido [...] al de igualdad, en tanto la igualdad fiscal consiste en la igualdad de tratamiento a los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones de capacidad tributaria” (Casás, 170)

Romo, es participe de esta tesis, pues explica que este principio “tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes [...] Así, los que tienen más contribuyen en proporción a los que tienen menos (15).

“[...] los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano o reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas”. (Romo, 15).



De lo último, deducimos que para Romo, la vigencia del principio de proporcionalidad, depende o es consecuencia de la anterior aplicación del principio de progresividad, a través de un sistema que priorice las tarifas progresivas.

Erazo, en su tesis *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, sostiene que el principio de proporcionalidad es:

(Un) principio de orden equitativo, que al igual que el de progresividad toma en consideración la capacidad contributiva de los contribuyentes, pero sosteniendo que la carga impositiva deberá ir en proporción con el hecho generador. Es considerado por gran parte de la doctrina como un principio inherente al sistema tributario, sin embargo no se puede negar su complementariedad con la progresividad y capacidad contributiva, ya que, a través de ambos se logra una justa imposición, y más que nada igualdad de trato para con todos los contribuyentes, de esta forma “resulta indiscutible que la aplicación de este principio, a la luz de la justicia y de la equidad, encarna o lleva en sí al principio de progresividad, más aún cuando debemos actuar frente a realidades tan inequitativas como las de los países latinoamericanos.” Se evidencia entonces, la vinculación existente entre la proporcionalidad y progresividad al momento de la determinación del tributo. (30)

La capacidad contributiva, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, al ser un impuesto indirecto y al consumo, se encuentra representada en la capacidad de gasto de los habitantes de un Estado. Si bien es verdad que, quien más consume, más paga por concepto de IVA, no es menos cierto que existen determinados bienes que son consumidos en las mismas proporciones por todos los habitantes del estado sin importar la capacidad económica de cada uno, por ejemplo, aquellos productos de consumo masivo como pañales, paños



húmedos y cremas para la piel, pasta dental, cepillo, jabón, champú, gel antibacterial, papel higiénico, toallas sanitarias, agua embotellada, mesas, sillas, computadoras, celulares, etc., mismos que son necesarios para la familia, más, cuestan lo mismo tanto para uno como para otro. En este caso, queda sin efecto el principio, o dicho de otro modo, resulta inútil hablar de capacidad contributiva, frente a la necesidad de consumo sobre estos productos.

Miguel Valdés Villarreal citado por Erazo, sobre el principio de proporcionalidad opina:

[...] “es sobre todo en el momento de establecer las contribuciones que el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador. En su primera decisión de estimar el porcentaje de la economía nacional que se recaudará para los fines públicos y de calcular la parte de cada economía doméstica que se aportará para esos propósitos. Y después al configurar el sistema de las contribuciones y al fijar los elementos de cada una de ellas” (29).

Erazo, complementa esta idea, haciendo referencia a lo que menciona Lewin Figueroa, para quien:

[...] la proporcionalidad [...] se limita más a asociar la carga impositiva con el hecho generador, es decir puede existir una tarifa única que se aplique en referencia a la manifestación de riqueza generada por el sujeto pasivo (27).

De lo anterior, queda claro que el legislador, al momento de establecer las tarifas en el caso de los impuestos al consumo, como lo ha sostenido la doctrina, lo hace en base de una aparente y no de una real apreciación de riqueza de los ciudadanos.



2.3.2 Los Impuestos Proporcionales

Para analizar este tema, diré que se lo hará desde una perspectiva financiera, esto es, desde el punto de vista de la tarifa, necesaria para el cálculo del mismo en relación a la riqueza gravada.

Un impuesto será proporcional siempre y cuando mantenga una relación constante entre el valor a pagar y la riqueza objeto del tributo; mientras que es progresivo cuando aumenta en medida del incremento del valor de la riqueza gravada". (Romo, 16)

Se lo identifica cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos, [...] El impuesto proporcional, grava con una alícuota, es decir un porcentaje, de su valor o de su precio de venta como el caso del IVA, es decir, que al aumentar su valor absoluto aumenta el impuesto, en cambio se mantiene inalterada la relación porcentual, la alícuota sigue constante (Fuentes, 14).

Aquel cuya tasa es fija o uniforme; esto es, que no crece según la cuantía del hecho gravado, pero que se expresa porcentualmente respecto de éste.

Si la cuantía es alta, igualmente lo será el Impuesto resultante, puesto que la misma tasa porcentual se aplica sobre una base mayor (Internet: Impuesto Proporcional).

Este sistema de - proporcionalidad en base a la tarifa - tiene su máxima aplicación en los impuestos indirectos.

(Los impuestos indirectos) afectan a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentran el



Impuesto al Valor Agregado, [...] el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto apagador (sic), quien es el que verdaderamente lo paga (Arias, 52).

Sandra Ureña, en su tesis *Principio de la Capacidad Contributiva como principio rector del Régimen Tributario Ecuatoriano*, nos ofrece un concepto y un ejemplo para entender qué es un impuesto proporcional:

Son aquellos en los que el gravamen se mantiene fijo o estático, sea que el contribuyente mantenga o disminuya sus ingresos personales, es decir no se produce el fenómeno de subir o bajar el gravamen conforme aumente o disminuya la capacidad contributiva. Ejemplo Una persona que gana \$100.000 y otra que gana un millón se les aplicará el mismo gravamen, lo cual significa que no pagarán la misma cantidad porque si establecemos un mismo gravamen del 15% el uno pagará 15.000 y el otro pagará 150 mil, dando lugar a la proporcionalidad en el pago (86).

Esto significa, en el caso del IVA, que el principio de proporcionalidad no es contradictorio a este impuesto, pues “el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única o constante” (Internet, Impuestos, tasas y contribuciones).

Todos los conceptos transcritos, se refieren a los impuestos desde un punto de vista financiero, pues, para aplicar la proporcionalidad, hacen referencia a esta, tomando como eje principal la tarifa del impuesto, y no la capacidad contributiva de los ciudadanos, quedando en este caso también,



inaplicable la proporcionalidad tributaria constitucional que estudiamos en el capítulo primero.

En concordancia con aquello, Daniel Wisecarver, en *Sobre la "regresividad" de los impuestos al consumo*, haciendo referencia a la proporcionalidad que es utilizada para temas de equidad tributaria y, en donde se distinguen la equidad horizontal "que requiere que las personas con la misma capacidad para pagar sean forzadas a contribuir con iguales pagos impositivos" (258); y la equidad vertical "por la cual personas con capacidades contributivas más grandes se encuentran requeridos a pagar "más" impuestos que las personas con capacidades imponibles menores" (258), opina:

Un impuesto "proporcional" sería aquél que extrayese (sic) iguales fracciones de la capacidad contributiva de cada persona, puesto que no alteraría la distribución relativa de los contribuyentes, después de haber pagado el impuesto (258).

Como vemos, este criterio va más acorde con la proporcionalidad en base a la capacidad contributiva, que hemos mentado.

En la misma línea, Romo sostiene que:

"[...] la proporcionalidad, no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes, por lo que la progresividad ha sido aceptada como legítima, ya que se funda sobre la base de la solidaridad" (Romo, 16)

Esto lo dice en concordancia con su criterio de que la proporcionalidad ha evolucionado hasta llegar a convertirse en progresividad, en sus palabras:

Tanto el principio de progresividad como el de proporcionalidad, están estrechamente, relacionados con el principio de capacidad



contributiva [...] Sin embargo, resulta importante señalar la idea que a lo largo del último siglo, la proporcionalidad ha evolucionado hacia la progresividad (Romo, 16).

Nuevamente, descubrimos que la doctrina, halla una estrecha relación entre los principios de proporcionalidad y progresividad y; aunque reconocen sus diferentes alcances, no dejan de tratar uno sin hacer referencia al otro; en este sentido Erazo al estudiar la progresividad sostiene que:

Se lo asimila mucho con el principio de proporcionalidad, sin embargo, ambos principios tienen alcances diferentes, ya que el principio de progresividad tiende más a defender la tesis de la igualdad, [...] lo que se traduce en la noción de desigual trato a los desiguales propia de la igualdad vertical (Erazo, 28).

La propia autora, cita a Marisa Vázquez para quien “la distribución de la contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierten en técnicas [...] que conllevan a complementar con el principio de igualdad” (Erazo, 28).

María Lamiño, transcribe lo dicho en una publicación de la Universidad de las Américas de Puebla, México, en la que se lee:

[...] la proporcionalidad implica que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos. Por esto se sostiene que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son los que se determinan por medio de tarifas progresivas (s/p).

Pacheco, en esta línea, hace referencia a lo que Villegas dice:



[...] conforme lo ha reconocido la doctrina tributaria y la jurisprudencia de varios países, incluido la del Ecuador, tal principio debe ser entendido no como lo ha definido las finanzas públicas para la cual un impuesto es proporcional “cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada”, sino que la proporcionalidad se refiere a la denominada “proporcionalidad graduada”, graduación que implica el lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes, en otras palabras la proporcionalidad debe ser entendida no con relación a la alícuota del impuesto sino siempre con relación a la capacidad de tributar de los habitantes [...] (69).

Debemos tener plenamente clara la diferenciación que he venido proponiendo, entre la progresividad desde el punto de vista financiero y la proporcionalidad basada en criterios de capacidad contributiva, pues como lo hemos estudiado, no son lo mismo.

Por lo tanto, el Impuesto al Valor Agregado, mismo que no se encuentra fijado por tarifas progresivas, no se ajusta al principio de proporcionalidad así conceptualizado, sin embargo, desde el punto de vista financiero (basado en la tarifa y no en la capacidad contributiva), constituye el impuesto proporcional por excelencia.

2.3.3. Legislación comparada

Debe ser por las consideraciones financieras de este principio que las constituciones de Colombia, España y, por supuesto Ecuador desde la de 2008, ya no lo consideran dentro de los principios de orden tributario, inclinándose más bien por considerar al de progresividad como principio rector del sistema tributario.

Sin embargo, podemos mencionar la Constitución Italiana que en su artículo 53 establece: Todos estarán obligados a contribuir a los gastos



públicos en **proporción** a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.

Como podemos apreciar, no se refiere a la proporcionalidad financiera, sino más bien a aquella basada en la capacidad contributiva, más aun, cuando en el inciso final reconoce a la progresividad como base del régimen impositivo.



Conclusiones

Las conclusiones más importantes a las que he llegado, luego del análisis desplegado en este trabajo son las que siguen:

1. Los principios constitucionales, no son meros enunciados, sino que constituyen la base, el fundamento, la razón de ser de toda norma jurídica, y el caso de los tributos, no es la excepción, más aun, cuando posee principios exclusivos. El legislador y los demás órganos competentes con capacidad para establecer tributos, no pueden ejercer esta facultad, sin tener presente el conjunto de principios que rigen en la materia, mismos que no pueden ser inobservados bajo ningún concepto, con las limitaciones, claro, propias de un sistema en el que coexisten diferentes tipos de tributos.
2. La proporcionalidad en materia tributaria tiene un doble sentido, uno como principio constitucional y que tiene su fundamento en la capacidad contributiva del ciudadano, y otro de tipo financiero basado en la tarifa del impuesto. Esta diferenciación es necesaria, sobre todo, cuando de impuestos proporcionales se habla, puesto que por un lado puede significar que contribuyentes en condiciones similares, se les aplique un mismo gravamen; y por otro, puede expresar que a pesar de mantenerse una tarifa del gravamen estable y constante, el monto del tributo aumenta o disminuye en proporción al valor absoluto de la materia gravada.
3. La progresividad tributaria, no es nueva, encontramos antecedentes muy remotos, sobre todo en Europa, por ejemplo, ya constaba en la Constitución de Alemania Oriental de 1946, de igual forma en Latinoamérica en la Constitución Chilena de 1925 y la Brasileña de 1946 (Romo, 52), por lo que resulta extraño que, recién en la Constitución de Montecristi, se la haya tomado en cuenta como principio rector del sistema tributario ecuatoriano.



4. Un sistema tributario, se considera progresivo en la medida en que los tributos directos y progresivos tengan prioridad frente a los indirectos y regresivos, pues es casi imposible que en un estado se establezcan tributos sólo del primer tipo. Por otro lado, la progresividad debe estar dirigida al sistema en su conjunto y no a los impuestos considerados individualmente. Por estas consideraciones, en el caso ecuatoriano en el que coexisten tributos de los dos tipos, podemos aseverar con absoluta firmeza que sí constituye un régimen respetuoso del principio constitucional de progresividad.

5. El Impuesto al Valor Agregado constituye el ejemplo más significativo de un gravamen de tipo indirecto, proporcional y regresivo y que por las características que lo revisten parece no cuajar en un sistema progresivo que, como hemos afirmado, es el nuestro. Así mismo, al analizar la abundante doctrina al respecto, se llega a la conclusión de que pese a aquello, su vigencia en nada afecta a la progresividad constitucional, debido a que la misma normativa legal, establece determinadas circunstancias que buscan minimizar el efecto negativo de este impuesto especialmente sobre los contribuyentes de menor capacidad contributiva, hablamos específicamente de la tarifa 0% y las exenciones.

6. Durante la investigación, se llegó a determinar que la capacidad contributiva, pese a no estar expresamente reconocido como tal dentro de la constitución, no por eso deja de tener la categoría de principio tributario; por otro lado, mantiene una estrecha relación con los demás principios en los que se incluye por supuesto los de proporcionalidad y especialmente el de progresividad, es más, constituye el presupuesto necesario no sólo para aplicar aquellos sino para que estos tengan razón de ser.

7. Por último, y no menos importante, se concluye que dentro de un sistema tributario, bien pueden coexistir tributos de diferentes tipos sin afectar la vigencia de los principios rectores de la materia, puesto que, insisto, los



principios están direccionados a todo el sistema y no sólo a los tributos en particular.



Bibliografía

Alvarado Gómez, Priscila. *El Impuesto al Valor Agregado*. Cuenca, Universidad del Azuay, s.f.

Arias Fernández, Pablo. *Necesidad de Homologar el principio de Proporcionalidad, establecido en la Ley de Equidad Tributaria, al Principio Doctrinario de Capacidad Contributiva*. Loja, 2009.

Benavidez, Merck. *Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2003.

Bernal Pulido Carlos. *Proporcionalidad*. Internet. <http://diccionario.pradpi.org>. Acceso: 03 mayo 2016.

Bustos, Javier. *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*. Editorial Cevallos. Quito, 2007.

Blanco, Sindulfo. *El Impuesto al Valor Agregado en el Paraguay*. Internet: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15754/14265>. Acceso: 29 Abril 2016.

Carranza Gallo, Julio. *Justicia Tributaria*. Internet: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_17/justiciatributaria.htm. Acceso: 05 mayo 2016.

Casás, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Editorial AD-HOC. Buenos Aires. s/f.

Constitución Española. BOE Legislación Consolidada. 2011. Internet: <https://www.boe.es/>. Acceso: 05 mayo 2016.

Constitución Italiana. Internet: <http://wwwext.comune.fi.it/>. Acceso: 05 mayo 2016.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Internet. <http://dle.rae.es/>. Acceso: 21 abril 2016.

Erazo Galarza, Daniela Estefanía. *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*. Quito, 2012.



Fuentes Vásquez, Nancy. *Tratamiento del Impuesto a la Renta, considerando los convenios suscritos por el Ecuador, para evitar la doble tributación*. Quito, 2012.

“Impuesto al Valor Agregado”. Servicio de Rentas Internas. Internet:

<http://www.sri.gob.ec/de/iva> Acceso: 11 mayo 2016

“Impuesto Proporcional”. Internet: <http://www.eco-finanzas.com/diccionario>. Acceso: 17 mayo 2016)

“Impuestos, tasas y contribuciones”. Internet: <http://www.eumed.net/libros-gratis>. Acceso: 17 mayo 2016.

Lamiño Cruz, María Gabriela. *Análisis del régimen tributario en la nueva constitución*. 2009.

“La mitad del Presupuesto General de Estado será financiado con impuestos”.

Ecuavisa (09 noviembre 2015) Internet.

<http://www.ecuavisa.com/articulo/noticias/actualidad/121586-mitad-del-presupuesto-general-estado-sera-financiado-impuestos>. Acceso: 08 mayo 2016

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 2008.

Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. s/f.

Pacheco, Juan. *Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano*. Universidad de Cuenca, Cuenca. 2010.

Patiño Ledesma, Rodrigo. *Estado de Derechos, Seguridad Jurídica y Principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano*. compilación en José Vicente Troya, Material del Programa de Derecho Material Tributario, Quito, 2003.

Queralt, Juan; Casado, Gabriel y Tejerizo, José. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial TECNOS. 12ª edición. Madrid. 2001. compilación en José Vicente Troya, Material del Programa de Derecho Material Tributario, Quito, 2003.

Ramón Prado, Omar. *IVA: Agentes de percepción y retención*. Internet:

<http://www.pbplaw.com/iva-agentes-percepcion-retencion/> Acceso: 16 mayo 2016.



Rivera, Adriana; Tamayo, Johanna y Vásquez Miriam. *Análisis comparativo del Impuesto al Valor Agregado entre Ecuador, Chile y Uruguay*. Universidad de Cuenca. Cuenca. 2005

Rodríguez Villalba, Gustavo. *El Sujeto Pasivo del Impuesto al Valor Agregado*. compilación en José Vicente Troya, Material del Programa de Derecho Material Tributario, Quito, 2003.

Romo Rodríguez, David Mauricio. *Alcance y efectos de la introducción del principio de progresividad en sistema constitucional tributario ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008*. Quito. 2009.

Saavedra Cardona, Jeimmy y Silva Gaitán, Diana. *Análisis crítico de la observancia de los principios de equidad y progresividad en el impuesto al valor agregado (IVA), en las cuatro últimas reformas tributarias*. Cali. 2014.

Troya, José Vicente. *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*. Quito, 1998.

Troya, José Vicente. *Material del Programa de Derecho Material Tributario*, Quito, 2003.

Valdes, Nelly. *El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay*. Internet: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15753/14264>. Acceso: 29 Abril de 2016.