



UNIVERSIDAD TÉCNICA
PARTICULAR DE LOJA

UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA

La universidad Católica de Loja

ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

MODALIDAD PRESENCIAL

TEMA: *“La capacidad contributiva como objetivo para investigar el fundamento del derecho del Estado, a incorporar a la legislación tributaria un determinado tributo”.*

Trabajo de Investigación
Previa a la Obtención
del Título de Abogado

Autor:

Byron Vinicio Maldonado Ontaneda

Director:

Dr. Claudio F. Arévalo Álvarez

Loja - 2009

Declaración de autoría

“Las ideas emitidas en el contenido del Trabajo de Investigación son de exclusiva responsabilidad del autor”

Byron V. Maldonado Ontaneda.

CC: 1103351654

Autorización del Director

Doctor

Claudio F. Arévalo Álvarez

DIRECTOR DE LA TESINA

CERTIFICA:

Que el presente Trabajo de Fin de Carrera realizado por el estudiante Byron Vinicio Maldonado Ontaneda, ha sido cuidadosamente revisado por el suscrito, por lo que he podido constatar que cumple con todos los requisitos de fondo y de forma establecidos por la Universidad Técnica Particular de Loja, por lo que autorizo su presentación.

Loja, 28 de agosto de 2009

Claudio F. Arévalo Álvarez

CESIÓN DE DERECHOS

“Yo, Byron Vinicio Maldonado Ontaneda, declaro ser autor del presente trabajo y eximo expresamente a la Universidad técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones legales.

Adicionalmente declaro conocer y aceptar la disposición del Art. 67 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice: “Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”.

Byron V. Maldonado Ontaneda

CC: 1103351654

Agradecimiento

Mi gratitud infinita a los maestros que sin egoísmo alguno nos entregaron su saber en las aulas universitarias, a mi familia por su imperecedera comprensión y apoyo, a la planta Administrativa y Docente de la Universidad Técnica Particular de Loja, a la Universidad en sí misma por cultivar en mí -a través de sus representantes- un Espíritu alimentado por el servicio a la sociedad, la humildad y el liderazgo; al Dr. Claudio Arévalo, director del presente trabajo, por su desinteresado e importante aporte al desarrollo del mismo, el reconocimiento a mis compañeros por su sinceridad y lealtad a lo largo de esta etapa de mi vida; además , el recuerdo más noble de todas las personas que conforman la Escuela de Ciencias Jurídicas, quienes con su afán y trabajo diario, permiten hacer realidad los sueños de muchos jóvenes que ven en el derecho una oportunidad para crecer como seres humanos.

Dedicatoria.

A esa fuerza que me mantiene en pié (Dios),
A mis generosos, sabios y buenos padres,
A Dayana, por su amor y lealtad incondicional; y a,
Angelito, Sebastián y Valentina, seres especiales
que impulsan a diario mis deseos de superación.

Esquema de Contenidos de la Tesina.

Introducción

Capítulo I

Marco Teórico

Clasificación del Derecho

Interpretación de las Normas Tributarias

Normas supletorias

Los Tributos

Finalidad de los tributos

Obligación Tributaria

Capacidad contributiva

Capítulo II

Derecho comparado

Concepto y contenido del Derecho tributario

Criterios sobre capacidad contributiva

Valor normativo de los principios constitucionales (España)

El principio de capacidad económica

La capacidad contributiva como criterio fundamental
de justicia en el ámbito tributario

El principio de capacidad contributiva en la

Constitución italiana

Evolución dogmática del concepto en la doctrina italiana

La capacidad contributiva como cualidad del sujeto pasivo

Capítulo III

Conclusiones y recomendaciones

Capítulo IV

Normativa legal ecuatoriana (relacionada)

1. Introducción.

El Estado haciendo uso de su poder de imperium, y más concretamente de su poder tributario, tiene la facultad de detraer parte de la riqueza de los individuos de la colectividad para proveerse de los recursos necesarios con el fin de solventar el financiamiento de los gastos públicos¹.

Antiguamente este poder del Estado era irrestricto, y en muchos casos arbitrario, y este absolutismo del poder tributario fue la causa principal de muchos conflictos sociales, sobre todo en la Edad Media.

El autor Flores Polo acota al respecto:

“Antiguamente el ejercicio del poder tributario era omnímodo. El Estado imponía los tributos de modo irrestricto y violento; sin garantías específicas para los contribuyentes.”

Vemos así que los principios tributarios surgen como una necesidad de poner fin a la arbitrariedad de que hacía gala el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria. Y entre los diversos limitantes al poder de imposición del Estado encontramos en el Principio de la **Capacidad Contributiva** a uno de los más importantes, ya que podemos afirmar, a la larga, que permite distinguir cuando un impuesto es justo o cuando no lo es.

¹ NOVOA HERRERA, Gerardo. Derecho & Sociedad, Asociación Civil, Revista editada por estudiantes de derecho de la PUCP.

En el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana vigente, se establece que, “*El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria*”; no contemplando en ella el principio de capacidad contributiva, siendo éste la base sobre la cual se imponen los tributos considerados como directos, como es el caso del impuesto a la renta, y tema central de la presente investigación.

Al parecer los impuestos vigentes que absorben una parte importante de la renta o del patrimonio, afectarían un derecho fundamental como lo es el de propiedad; sin embargo el marco normativo vigente, doctrinal y jurisprudencial genera en el derecho tributario una constante y recurrente invocación del derecho de propiedad² como límite material al poder tributario, con base en la cuestionable idea de oponer al excesivo monto de los tributos el derecho de propiedad.

Esta investigación se dirige principalmente a desentrañar los motivos que justifican la graduación de los tipos impositivos con carácter progresivo desde un punto de vista teórico y, en menor medida se deja constancia de aquellas cuestiones, no menos importantes, que, relacionadas con la base imponible, inciden sobre el grado de progresividad del sistema tributario.

El ámbito objetivo de aplicación del principio de capacidad contributiva se aborda como un problema propio del género tributario, utilizando el criterio de justicia como eje de construcción dogmática de los esquemas tributarios.

² El Art. 321 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece que, “*El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental*”.

Es necesario destacar que este trabajo se realiza con la ambiciosa pretensión de conformar, junto a otros estudios, una plataforma para el debate en torno a una futura, y espero no muy lejana, reforma integral del sistema tributario actual.

CAPÍTULO

I

1. Marco Teórico.

Clasificación del Derecho

El conocimiento del nacimiento, aplicación, modificación y extinción de los tributos y en consecuencia, de las relaciones jurídicas que se originan entre el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria es tarea del Derecho Tributario.

Veamos pues una sencilla clasificación del Derecho como ciencia a fin de ubicar adecuadamente al Derecho Tributario dentro de ella.

Partiendo de una clasificación muy sencilla, el Derecho se divide en Derecho público y en Derecho privado:

Derecho Público

Derecho Público es el conjunto de normas que regulan los actos entre el Estado y los particulares, cuando el Estado actúa con poder y soberanía.

El principio fundamental del derecho público es que “Sólo puede hacerse aquello que está establecido o permitido por ley”. (Cabe indicar que la Ley manda, prohíbe o permite)

Dentro del derecho público, está el Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Procesal, Derecho Financiero.

Dentro del derecho financiero –que a su vez es parte del derecho público- se enmarca el Derecho Tributario materia de nuestro estudio.

Derecho Financiero

El derecho financiero³ es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado.

La necesidad de preceptos normativos surge a poco que se recuerden nociones fundamentales sobre el derecho, cuyo objeto son las conductas en interferencia intersubjetiva y que, por lo tanto, deben ser normadas. Si toda acción humana puede ser considerada en su interferencia con otras acciones humanas, y si ello da lugar a relaciones que deben regirse por normas, las acciones humanas que desarrollan actividad financiera no son una excepción.

Esas acciones no pueden sustraerse a ser encauzadas por preceptos que son mandatos expresos del deber ser, o sea, por normas jurídicas. De ahí que la actividad financiera, como cualquiera que ponga en contacto conductas humanas, debe manifestarse en normas jurídicas. (MONTAÑO GALARZA, César. Programa de Derecho Tributario, Volumen I)

Según el profesor Fernando Sainz de Bujanda, el derecho financiero es, “La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

³ VILLEGAS Héctor B. (1984). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, tercera edición, tercera reimpresión actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Gianni considera el Derecho Financiero como, “el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público”.

Fuentes del Derecho financiero

Son fuentes del derecho financiero los medios generadores de las normas que regulan la actividad financiera del Estado, sobre las dificultades y equívocos en relación a las fuentes del derecho en general: La constitución, la ley, el decreto ley, el reglamento y los tratados internacionales como fuentes del derecho financiero, limitándonos a una breve mención de otras fuentes de esta rama jurídica.

Derecho Tributario⁴

El Derecho Tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Hace notar Giuliani Fonrouge (tomo 1, p.37) que en tanto la doctrina Italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada entre nosotros. Agrega el autor mencionado que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico, pero que no se encuentra inconveniente en continuar utilizando el término derecho fiscal por estar en nuestras costumbres. A parte de ello, la expresión derecho fiscal ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de la

⁴ MONTAÑO GALARZA, Cesar. Programa de Derecho Tributario, Volumen I, UTPL.

disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución: la International Fiscal Association (IFA).

En América Latina predomina la expresión derecho tributario, y la principal entidad especializada se denomina Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Sin embargo, la más importante entidad nacional de la especialidad tiene el nombre de Asociación Argentina de Derecho Fiscal.

No cabe duda de que el término tributario es más exacto que el término fiscal, porque esta última palabra puede interpretarse que se refiere al fisco como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido, la actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado.

Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal nombre, debe concluirse en que las expresiones derecho fiscal y derecho tributario pueden utilizarse con análogo significado.

Contemplando el contenido del derecho tributario en general en forma panorámica, observamos que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial, que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

La parte general es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de Derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional

de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Se busca, al igual que en las otras ramas del derecho público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado.

La parte especial, en cambio, contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. Previo a este estudio suele hacerse consideraciones sobre sistema tributario, es decir, sobre el conjunto de tributos en determinado país y en un momento dado, tomado ese conjunto como un todo.

Interpretación de las normas tributarias

Interpretar es atribuir a una cosa cierta significación o explicación. En derecho, la interpretación busca determinar cuál es el sentido y alcance de las normas para aplicarlas a los casos concretos de una manera precisa, sin tergiversar la intención que tuvo el legislador al crear dicha norma.

Cuando el sentido de la ley no deja dudas, porque el legislador ha logrado trasladar su voluntad con toda claridad, la interpretación no plantea problemas; pero si la ley es oscura, hace falta que el intérprete utilice mecanismos, instrumentos de interpretación que le permitan llegar a determinar con exactitud el sentido de la misma.

El Código Tributario nos dice que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Además, nos aclara que cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

Normas Supletorias

El Código Tributario nos dice que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios de igualdad y generalidad.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.⁵

Se aplican normas supletorias a fin de –tal como se desprende de su nombre- suplir un vacío en la ley especial de la materia, por ejemplo, si el Código Tributario no prevé cierta norma en cuanto al procedimiento en una demanda aplicaremos entonces lo que al respecto nos diga el Código de Procedimiento Civil.

Los Tributos

Concepto

Los Tributos son las prestaciones obligatorias, que se satisfacen generalmente en dinero, y que el Estado exige por su poder de imperio y en virtud de una ley, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

⁵ Código Tributario Codificado: Art. 14.

Resaltemos entonces:

- Se trata de una prestación patrimonial obligatoria
- La obligatoriedad nace de forma unilateral
- El Estado aparece con su poder de imperio
- Dicha prestación debe venir establecida por la Ley
- Con la prestación se tiende a procurar la cobertura de gastos públicos⁶

Clasificación

Los Tributos pueden ser:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales o de mejoras

Esta división responde a criterios financieros y jurídicos.

Dentro del tema financiero, los impuestos financian servicios públicos generales e indivisibles, es decir, que su beneficio es en general para la colectividad; las tasas financian servicios públicos que benefician únicamente a determinados contribuyentes;

⁶ GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Ob. Cit. P. 185.

y, las contribuciones en cambio son aquellas que financian gastos generales pero que comportan un beneficio especial para determinadas personas.

Desde el punto de vista jurídico en cambio, la división corresponde al momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Impuestos

“... se considera como impuesto aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal que consulta la existencia del tributo. ...”⁷

Otra definición de impuestos sería:

“Son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.”⁸

⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente. “Estudios de Derecho Tributario”. Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, Quito, 1984, p. 33.

⁸ GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Ob. Cit. P. 188.

Clasificación de los Impuestos

Una clasificación tradicional de los impuestos es la siguiente:

- a) Impuestos Directos e Indirectos
- b) Impuestos Reales y Personales
- c) Impuestos Internos y Externos
- d) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios
- e) Impuestos Proporcionales y Progresivos

a) Impuestos Directos e Indirectos

Impuestos directos son aquellos en los que el contribuyente establecido en la ley recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona. Son generalmente impuestos que pagan los contribuyentes por los ingresos que reciben y en base a situaciones particulares de cada uno de ellos, por ejemplo el impuesto a la renta.

Impuestos indirectos son aquellos en los cuales el contribuyente establecido en la ley puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona. Aquí todos tienen el mismo tratamiento cualesquiera que sea su situación económica particular. Por ejemplo el 12% (porcentaje fijo) del impuesto al valor agregado que se tiene que pagar cuando se realiza el hecho imponible.

b) Impuestos Reales y Personales

Impuestos reales son aquellos que directamente gravan un objeto o hecho, prescindiendo de la situación de su titular. Así, por ejemplo, los impuestos al consumo de cigarrillos, cerveza, el impuesto predial, vehículos, etc..

Impuestos personales son los que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva o económica, por ejemplo el impuesto a la renta.

c) Impuestos Internos y Externos

Impuestos internos son aquellos que operan dentro de una determinada circunscripción territorial y sirven especialmente para medir y controlar el comercio de un país y, en general, su actividad económica. Por ejemplo, el impuesto al valor agregado, a los consumos especiales, etc..

Impuestos externos son los que se establecen a nivel de frontera de un país, y sirven para controlar el comercio internacional. En general son aquellos que se obtienen en todos los lugares en donde se verifican operaciones de comercio exterior. Así, por ejemplo, los impuestos a las importaciones y a las exportaciones, llamados también aranceles.

d) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios

Impuestos ordinarios son aquellos que siempre y en forma normal constan en el presupuesto general del Estado, que periódicamente se los recauda año tras año, y

que sirven para financiar las necesidades de la población que tienen el carácter de normales. Así, por ejemplo, los impuestos a la renta, al valor agregado, a los consumos especiales, etc.

Impuestos extraordinarios son aquellos que se establecen por excepción, debido a motivos de orden público y en casos de emergencia nacional, de ahí que concluidas las circunstancias especiales que los motivaron, éstos dejan de regir, como por ejemplo, el impuesto creado a través de la Ley que crea Recursos para atender la emergencia en las Provincias de Azuay y Cañar (desastre de La Josefina – 1993) o el contemplado en la Ley que crea recursos para atender la defensa nacional (rodaje)(Guerra del Cenepa 1995).

e) **Impuestos Proporcionales y Progresivos**

Impuestos proporcionales son aquellos en los cuales se establece una tasa fija de impuesto, sea que el contribuyente mantenga o disminuya sus ingresos personales, por ejemplo el 12% del impuesto al valor agregado.

Impuestos progresivos son aquellos en los que la tasa del tributo (porcentaje) varía según aumente o disminuya la base imponible del impuesto, por ejemplo el impuesto a la renta.

Tasas

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está relacionado con una actividad del Estado inherente a su poder de imperio y que está vinculada con el obligado al pago, pues el cobro de la tasa corresponde a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente. Tributo generado por la prestación de un servicio efectivo o potencial, dado de manera directa por el Estado.

En las tasas existe una relación entre la prestación del servicio público y el pago de una tarifa, cantidad de dinero que se entrega como contraprestación por el servicio recibido.

Las tasas siempre tienen un carácter retributivo, sin que esto signifique que existe un precio. Existen casos inclusive en que la tasa puede ser inferior al costo. Esto ocurre cuando se trata de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya realización no debe limitarse por razones económicas, siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la respectiva administración.

El Art. 378 de la Codificación de la Orgánica de Régimen Municipal establece que,

DE LAS TASAS MUNICIPALES

Capítulo I

“Art. 378.- Las municipalidades podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en esta Ley. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales siempre que el monto de ellas guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio.

Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trata de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda

cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad. El monto de las tasas autorizadas por esta Ley se fijará por ordenanza.”

Contribuciones especiales

De acuerdo al modelo de Código Tributario para América Latina, la Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La Ley de Régimen Municipal dice que el objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

Son contribuciones especiales de mejora, por ejemplo: Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; Repavimentación urbana; Aceras y cercas; Obras de alcantarillado; Alumbrado público; Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; Desecación de pantanos y relleno de quebradas; Plazas, parques y jardines; etc.

Cabe en este punto hacer un análisis de una situación especial a fin de evitar confusiones:

Una misma obra, como por ejemplo, la construcción de una autopista puede generar el pago de una contribución para quienes tengan negocios cercanos a ésta, pues se han visto revalorizados por la construcción de la vía y a la vez, el uso de esta autopista –si no ha sido concesionada- puede generar el pago de una tasa por quienes transitan por la misma.

Finalidad de los Tributos

La finalidad principal de los tributos es proveer al Estado de los recursos económicos necesarios para su actividad.

Giuliani Fonrouge sostiene que “tampoco cabe establecer, como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar al Estado medios económicos que le sirvan para organizar y mantener el servicio público”, pues a más de ello la tributación persigue fines extrafiscales y es instrumento precioso de política económica. En materia aduanera se destaca esta finalidad.⁹

Por tanto, los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Obligación Tributaria

Concepto

El Art. 15 de la Codificación del Código Tributario define a la obligación tributaria como:

"... Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en

⁹ TROYA JARAMILLO, José Vicente. "Estudios de Derecho Tributario". Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, Quito, 1984.

virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley."

El Hecho Generador

El Código Tributario expresa que la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo. Es decir, en el momento en que se produce el hecho generador establecido en la ley.

"Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo".¹⁰

Es necesario por tanto, que el hecho generador se encuentre configurado claramente en la ley. Si el sujeto pasivo se encuentra en tal presupuesto nace para él la obligación tributaria.

El hecho generador debe estar previsto en la ley en forma detallada, y para ello son indispensables cuatro elementos:

1.- Elemento material u objetivo: es la situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo.

2.- Elemento personal o subjetivo: "consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material"¹¹;

¹⁰ Codificación del Código Orgánico Tributario: Art. 16.

¹¹ Concepto de Giannini.

3.- Elemento espacial y temporal: se refiere al lugar y al tiempo en que nace la obligación tributaria;

4.- Monto del tributo: es el importe que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

Al hablar del hecho generador debemos vincularlo con el concepto de determinación pues es esta facultad de la Administración y deber del contribuyente, que hace posible la clarificación del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

De lo anotado, podemos concluir claramente que *“en defecto de alguno de los elementos que según la ley debe concurrir a integrar el hecho imponible, el efecto jurídico esencial previsto por la norma para el caso de su realización, esto es, el que se origine el nacimiento de la obligación tributaria, no podrá producirse”*¹².

Base Imponible

Cuando hablamos de base imponible debemos referirnos a la cuantía sobre la cual se va a realizar el cálculo del tributo a pagarse.

La base imponible del impuesto a la renta, por ejemplo, está constituida por la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, gravados con el impuesto (es decir, no se toman en cuenta los ingresos exentos), que una persona, empresa o sociedad ha recibido; menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.

¹² GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Ob. Cit. P. 216.

Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria

El Código Tributario expresa que la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, es decir, en el momento en que se produce el hecho generador establecido en la ley, tal como quedó anotado en párrafos anteriores.

El Art. 19 del Código Tributario al hablar de la exigibilidad nos dice que:

“La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la Ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,...”

Cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Capacidad Contributiva¹³.

“Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, y conforme reiteradamente hechos dicho, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva.

¹³ MONTAÑO GALARZA, Cesar. Programa de Derecho Tributario, Volumen I, UTPL.

Es frecuente la objeción doctrinal según la cual la capacidad contributiva es un concepto metajurídico y anticientífico, que está fuera de la caracterización jurídica del tributo. Dice el brasileño Alfredo Augusto Becker: *Es una locución ambigua, un recipiente vacío que se presta a las más variadas interpretaciones* (Teoría..., p.439; en igual sentido: Giannin, I Concetti..., p. 74; Giuliani Fonrouge, tomo 1, p. 293, y abundante doctrina).

Creemos, en coincidencia con no menos calificados escritores, que, por el contrario, la indagación sobre la capacidad contributiva como meta investigar el fundamento del derecho del Estado a incorporar a la legislación tributaria un determinado tributo, y esa indagación del criterio selectivo del legislador se halla dentro de la construcción dogmática del derecho tributario (conf.: Sainz de Bujanda, tomo 4, pp. 436 y 549). Matías Cortés Domínguez pone énfasis en dicho aspecto al sostener que la capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo.

Tanta es la importancia que este autor asigna al principio que sostiene: *En una palabra, a nuestro entender, lo que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es su fundamento jurídico: la capacidad económica* (Ordenamiento..., p.174). Coincidentemente, Rosembuj sostiene que para la configuración del tributo no basta la sola mención de la coacción. Todo cuanto el elemento de la coacción no esclarece, se aclara apenas se piensa que el tributo es instrumento de la autoridad política para gravar manifestaciones de capacidad contributiva (La imposición..., p. 23).

En virtud de ese principio, todas las situaciones y hechos a los cuales se vincula el nacimiento de la obligación tributaria, deben representar un estado movimiento de riqueza. Es cierto entonces, que se toman como datos de hecho fenómenos económicos.

Pero lo económico pasa a ser jurídico cuando los derechos positivos de casi todos los modernos Estado de derecho contienen normas (prevalentemente de rango constitucional) que imponen una sustancial limitación a la potestad tributaria: tributación sobre la base de la capacidad contributiva, dejándose al legislador decidir cómo, cuándo y en qué medida los particulares presentarán tal aptitud.

Es aplicable al respecto el agudo razonamiento de Emilio Giardina: La ley constitucional, al consagrar el principio de la capacidad contributiva y al formularlo con ayuda de los criterios técnicos que le proporciona la ciencia financiera, a los fines de la estipulación concreta de las prestaciones tributarias, talvés no acierte a plasmar una verdadera de hecho o de lógica, sino una simple verdad de opinión o creencia. Pero esto carece de importancia, pues la Ley no es un sistema de verdades sino de valores, que no pretenden estar en armonía con la justicia absoluta sino con los ideales de determinada sociedad en una época dada (Le Basi..., p.452; en igual sentido: Micheli Profili..., p.2).

El principio de la capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién.

De allí que podamos afirmar que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

Se advierte así que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los individuos. Lo que se busca con este principio es que los ciudadanos de un Estado contribuyan a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan. Como dice el tributarista Raúl Barrios Orbegoso:

“Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad.”

A su vez, Andrade Perilla citando a Moschetti afirma: “Definimos la capacidad contributiva como la parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario.”

Este concepto de la Capacidad Contributiva tiene en Adam Smith a uno de sus más remotos antecedentes, ya que éste en su libro “La Riqueza de las Naciones” escrito en 1776, señala como primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia, estableciendo que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades.

Así visto el concepto de Capacidad Contributiva, podemos sostener en concordancia con el tratadista Montero Trabel, que éste es imposible de cuantificar y que la forma en que se puede investigar es a través de otros principios como el de Justicia e Igualdad tributaria.

“En efecto, tratándose evidentemente de juicios subjetivos, que en última instancia buscan determinar una tributación justa y puesto que la justicia tributaria es parte esencial del Derecho Homónimo la determinación de la capacidad contributiva debe estar regida por principios jurídicos.”

Y es el legislador quien debe atribuir al sujeto particular esta potencialidad de contribuir a los gastos públicos, tomando en cuenta la riqueza en posesión de una persona o un movimiento, y atribuyéndolo a ésta la magnitud de la capacidad contributiva y graduar así la obligación tributaria. La aptitud económica, pues, reposa en el patrimonio o riqueza propia del contribuyente.

Dino Jarach afirma que el concepto de capacidad contributiva es un concepto a priori para el Derecho, lo que hace que se dude de la posibilidad de introducir en la dogmática jurídica, un concepto apriorístico. Y es que es problema de la política financiera, (en base a sus presupuestos teóricos) elaborar el concepto de capacidad contributiva, con lo cual el legislador contaría con los elementos necesarios para discernir cuáles situaciones de hecho deben ser elegidos como síntoma de capacidad contributiva.

Podemos concluir, que aún siendo un concepto tan complejo, que involucra tanto a la Ciencia de las Finanzas como al Derecho Tributario en particular, hay una relativa coincidencia en la doctrina en sostener que, básicamente, se puede entender a la capacidad contributiva como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

CAPÍTULO

II

2. Derecho Comparado

Concepto y contenido del Derecho Tributario¹⁴ (España).

El Derecho Tributario es la disciplina que tiene como objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los tributos.

La columna vertebral de esta materia es el tributo, definido por la Ley General Tributaria -(art 21)- como un ingreso público consistente en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

El contenido del Derecho Tributario suele agruparse tradicionalmente en dos grandes partes. En la primera *-Parte General-* se configuran como objeto de estudio los conceptos básicos: fuentes normativas reguladoras del tributo, con especial atención a los principios constitucionales aplicables en la materia; (individualización de los entes públicos a los que se reconoce el poder para establecer y recaudar tributos; procedimientos de gestión: liquidación, inspección y revisión), a través de los cuales la propia Administración juzga acerca de la conformidad a derecho de los actos dictados por ella, con motivo de la gestión tributaria, revisión que dará paso al pronunciamiento posterior de los Tribunales sobre la legalidad de tales actos.

La propia Ley General Tributaria establece en su artículo 83.2 que *“Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se impongan contra los actos dictados por la Administración Tributaria”*.

¹⁴ MARTÍN QUERALT Juan M., LOZANO SERRANO Carmelo, POVEDA BLANCO Francisco. DERECHO TRIBUTARIO 13^{va} Edición (2008) de Thomson Aranzadi.

Esta visión general de lo que es el Derecho Tributario, se completa, en una segunda parte *-Parte especial-*, con el estudio de los distintos tributos estatales, autonómicos y locales.

La atención que el Derecho presta al tributo es consecuencia de la importancia que éste ha alcanzado en nuestra sociedad, que se comprende fácilmente si se piensa que todos nos vemos afectados por el pago de tributos.

El hecho de que el establecimiento y la aplicación de tributos se rija por normas jurídicas, no quiere decir que las relaciones entre el ente que cobra el tributo y el ciudadano que lo satisface se rijan por las mismas normas que regulan la relación entre personas que están en plano de igualdad. Antes al contrario, al igual que ocurre en toda norma de Derecho Público, el interés tutelado *-la obtención de unos ingresos que van a permitir la satisfacción de los fines públicos-* exige la aplicación de unos procedimientos *-el de ejecución forzosa es el exponente más típico-* inaplicables en la regulación jurídica de relaciones entre particulares.

Ello no significa, en modo alguno, la negación del lugar que al Derecho le corresponde en la ordenación y aplicación del tributo, sino que es una consecuencia asociada al hecho de que la Administración Pública actúa y se relaciona con los contribuyentes beneficiándose de un elenco de potestades exorbitantes, de las que carecen los particulares en sus relaciones jurídicas. Ello no exime a la Administración de sujetarse al Derecho y en esa sujeción se suscita una de las cuestiones capitales del derecho Público: conseguir el equilibrio entre privilegios a favor de la Administración y garantías a favor del ciudadano, cuestión ésta que sí se presenta con muy singulares caracteres en el ámbito del Derecho Tributario.

Criterios sobre Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva es el principio por antonomasia que, elaborado primero desde la ciencia de las finanzas y luego jurídicamente desde el campo dogmático del Derecho tributario, ha alcanzado tal rango logrando su recepción constitucional explícita en diversos ordenamientos contemporáneos. Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindan cobertura a los gastos públicos y satisfacen otras necesidades del Estado. Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: **a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir**, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano –al respecto ha sostenido Walter Schick que “con los impuestos se compra, por así decirlo, la libertad personal”¹⁵–; **b) como base de medida**, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente, y **c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa**, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva –razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta–, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad–, pues de lo contrario se atendería contra la propiedad privada, vaciándola de contenido.

El profesor Juan Carlos Luqui accede a la consideración del concepto de *capacidad contributiva* a partir de la regla de igualdad. Así puntualiza: “al principio, privó un concepto objetivo, real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinará la igualdad. A iguales riquezas (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. Más adelante, bajo la influencia de los hechos y de las doctrinas, se observó la necesidad de que fuera más justa la actuación del fisco sobre la riqueza, porque no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. La capacidad económica va a hacer apreciada de manera

¹⁵ SCHICK. Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal, “Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales”, ene.-abr. 1986, nº 1, p. 163 y ss., en particular p. 164.

más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares, nace así la *capacidad de prestación*. No todos los titulares de riquezas, aun cuando manifiestan iguales *capacidades económicas*, ofrecerán iguales *capacidades de prestación* (el principio de la utilidad marginal). Pero, más tarde se comienza a entrever la posibilidad de que algunas riquezas, mediante la aplicación de los tributos el Estado está en condiciones de alentar o desalentar determinadas actividades económicas, presionando de distinta forma sobre la riqueza. La *capacidad económica*, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la *capacidad de prestación*, que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la *capacidad contributiva*, es decir, en una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía. Se armoniza de esta manera el fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social”.

Luego dice: “La igualdad, entonces, deja de reposar simplemente en la capacidad económica o de prestación, es decir, en la riqueza considerada en sí misma (objetiva o subjetivamente), para tener también en cuenta la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista aquellos fines. Esa capacidad contributiva, que ya tiene en nuestros días valor de principio, coincide con la etapa en la que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía. Es otra lente la que ha permitido este paso de la capacidad económica, capacidad de prestación y capacidad contributiva. Siempre es la riqueza la base de cualquier sistema tributario, pero, del liberalismo individual de épocas pasadas, se justificó después el concepto de las riquezas en razón de los sujetos y, más tarde, de las riquezas en función política, económica y social. Es necesario advertir, antes de seguir adelante, que, no obstante haberse erigido en principio, la capacidad contributiva no conforma un criterio objetivo... Al depender de una apreciación política, hecha por el legislador respecto a determinada riqueza y fundada en los propósitos o fines que quiere alcanzar dicho legislador, es difícil poder someterla a normas rígidas. Lo que antes era empleado (los tributos) con fines esencialmente fiscales, y por eso la igualdad seguía el pensamiento fiscal, ahora será usado con fines políticos, sociales o económicos. La igualdad

seguirá la línea que le marcan esos fines. Por eso, ahora, a iguales capacidades contributivas se aplicarán iguales tributos”.¹⁶

Por su parte, el profesor Dino Jarach ha reflexionado sobre el punto: “La capacidad contributiva no es una medida objetiva (de la riqueza de los contribuyentes) y reconocible por la aplicación de una magnitud como unidad, pero ello no significa considerar lícito su menos precio, como si fuera cascarón vacío. La definición de capacidad contributiva puede ser vaga o imposible. También lo es el principio de igualdad, pero ello no impide su existencia y si eficacia para suministrar o quitar a un impuesto el consentimiento público y, por ende, su cumplimiento o no. La capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario”¹⁷.

A su vez el arquitecto Héctor B. Villegas asigna a la capacidad contributiva las siguientes implicancias trascendentales: “a) requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición; b) el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan una mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado; c) no pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad confiscándola ilegalmente”¹⁸.

¹⁶ LUQUI. Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes, en “Derecho constitucional tributario”, p. 42 y ss., en particular p. 44 y 45.

¹⁷ JARACH. En torno al principio de la capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario, “La Información”, LVI-884 y ss., en particular p. 885.

¹⁸ VILLEGAS. Curso de finanzas, 8va ed., p. 263

a) **Antecedentes del principio.** El principio reconoce antecedentes de aquilatado abolengo. Así, Adam Smith, el enunciar la primera de las cuatro máximas a las cuales, según sus enseñanzas, debe ajustarse la sanción de los impuestos, indicaba: “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”¹⁹.

Además, la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano, dada por los representantes del pueblo francés constituidos en Asamblea Nacional, el 26 de agosto de 1789, predicaba en su art. 13: *“Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios”*²⁰

b) **Breves referencias al constitucionalismo contemporáneo.** Dentro del constitucionalismo contemporáneo referimos solamente unos pocos estatutos fundamentales que han dado acogida plena a tal principio.

Así, la Constitución italiana de 1947, en su parte primera: “Derechos y deberes de los ciudadanos”, Título IV: “Relaciones políticas”, por el párr. 1º del art. 53, dispone: *“Todos está obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad contributiva”*²¹.

¹⁹ SMITH. Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones, p. 276 y siguientes.

²⁰ FAURÉ. Las declaraciones de los derechos del hombre, p. 12.

²¹ ÁLVAREZ VELEZ – Alcón Yustas. Las constituciones, p. 422.

Según el profesor Dino Jarach: “En el derecho italiano la adopción de ese principio en la Constitución republicana... , Significó simplemente una consagración de algo que estaba presente en la conciencia política y jurídica de ese pueblo, aun antes de la unificación de Italia bajo la casa de Saboya, como resulta del Estatuto Albertino que rigió en el Reino de Cerdeña hasta su integración con el resto de Italia en 1861.

Dicha norma establecía la obligación de todos los habitantes del reino de contribuir al tesoro del estado en proporción con su riqueza, enunciación somera y no muy sofisticada del principio de capacidad contributiva”²²

A su vez, la Constitución española de 1978, mediante su Título I: “De los derechos y deberes fundamentales”, Capítulo Segundo: “Derechos y Libertades”, Sección 2da: “De los derechos y Libertades de los ciudadanos”, art. 31.1, establece: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio”²³.

El principio de capacidad contributiva tampoco se encuentra ajeno, en esta Nación, a sus mejores tradiciones históricas e institucionales. En tal sentido debe computarse la Constitución Política de la Monarquía Española, instrumento que suele considerarse como el primer texto de naturaleza constitucional de ese país, sancionado por las Cortes, convocadas por la Junta Central durante la invasión de las tropas francesas, en la Ciudad de Cádiz, el 18 de marzo de 1812. En ella, por el título VII: “De las contribuciones”, Capítulo único, el art. 339 disponía: “Las

²² JARACH. En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario, “La Información”, LVI-875 y ss., en particular p. 883.

²³ ÁLVAREZ VÉLEZ – Alcón Yustas. Las constituciones, p. 219.

*contribuciones serán repartidas entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno*²⁴.

En América, la Constitución de la República Federativa de Brasil, en su título VI: “De la tributación y del presupuesto”, capítulo I: “Del sistema tributario nacional”, art. 145, párrafo 1º, prescribe: “*Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración Tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente*”²⁵.

La recepción de estos principios ha dado lugar a una abundante producción de la doctrina tributaria con avances significativos en la elaboración y fundamentación dogmática jurídica de Italia, España y Brasil. También el principio ha tenido explícita en otras constituciones latinoamericanas como es el caso de las de Bolivia de 1967 (art. 8º, inc. D, conforme al cual toda persona tiene como deber fundamental el “De contribuir, en proporción a sus capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos”)²⁶; Guatemala de 1985 (art. 243, en el que también se dispone: las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago)²⁷; Paraguay de 1992 (art. 181, en que se recoge respecto de los tributos que su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes)²⁸; y Venezuela de 1999 (art. 316, que dispone: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la

²⁴ Rico Linaje. Constituciones históricas, 2da ed., p. 62.

²⁵ LOPRESTI. Constituciones del Mercosur, p. 195.

²⁶ LÓPEZ GUERRA – Aguiar de Luque. Las Constituciones de Iberoamérica, p. 33 y ss., en particular p. 38.

²⁷ LÓPEZ GUERRA – Aguiar de Luque. Las Constituciones de Iberoamérica, p. 500.

²⁸ LÓPEZ GUERRA – Aguiar de Luque. Las Constituciones de Iberoamérica, p. 737 y ss., en partic. p. 767.

población; y para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”²⁹.

- c) El principio de capacidad contributiva como contenido implícito de la constitución argentina.** En el caso de la Constitución de la República Argentina, el principio de capacidad contributiva puede inferirse, como contenido implícito, a partir de diversas previsiones obrantes en la parte dogmática del estatuto supremo (art. 4º, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía, mediante institutos afines o patos para tal reconstrucción hermenéutica integradora –tales como: la equidad, el derecho de propiedad, la igualdad y la razonabilidad–, como ocurriera en las elaboraciones que, sobre el punto, ha alumbrado pretorianamente la Corte Suprema de Justicia.

Tal concepto configurador de las instituciones tributarias, como principio constitucional implícito, ha sido reconocido dentro de nuestra doctrina, entre otros, por Roberto Tamagno, Dino Jarach, Juan Carlos Luqui, Héctor B. Villegas, Enrique G. Bulit Goñi, Aristides H., M. Corti, Rodolfo S. Spisso, Alberto Tarsitano y Marcos García Etchegoyen, postura a la cual también nos adherimos. De todos modos, dentro de la literatura nacional, en minoría, autores de peso se han enrolado en la tesis que niega raigambre constitucional al principio o que se opone a su constitucionalización. Tal es el caso del profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien entiende que la noción de capacidad contributiva introduce en elemento extraño a la juridicidad de la tributación, además de tratarse de una noción vaga y difícil de precisar, tributaristas, como Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, al decir que “a diferencia de otros principios constitucionales consagrados implícitamente en la Constitución, cuyo reconocimiento ha sido unánime por la doctrina y cuya vigencia en el ordenamiento ha sido consagrada por la propia jurisprudencia del más alto tribunal, en el caso del principio de la capacidad contributiva ello no ha ocurrido”, añadiendo: “Por esta circunstancia, y teniendo en

²⁹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, “Gaceta Oficial”, nº 5453, extraordinario, 24/03/00, p. 276.

cuenta la relación fundamental con el tema de las presunciones y ficciones debemos concluir afirmando que este principio no se halla expresamente incorporado en la Constitución nacional”.

Cabe recordar aquí que, a partir del año 1946, se inició una saludable práctica en la Argentina al convocar el Gobierno nacional a los ministros de Economía, Hacienda o Finanzas de las provincias para auscultar el pensamiento de las autoridades locales en temas atinentes a sus incumbencias, particularmente los referidos a las reformas que se fueron introduciendo al régimen de coparticipación provincial en los impuestos federales³⁰.

En este marco, la III Conferencia de Ministros de Hacienda, reunida en Buenos Aires, en el año 1948, y teniendo en vista la reforma constitucional proyectada para llevarse a cabo el año siguiente, con referencia a los principios básicos en materia impositiva resolvió declarar que “estima conveniente que la Constitución nacional establezca que las contribuciones serán proporcionales o progresivas, y deberán responder a principios de equidad y solidaridad social, atendiendo a la capacidad contributiva y a la función social de la riqueza”.

A su vez, casi una década más tarde, al reunirse en 1957 la Convención Nacional Reformadora encargada de actualizar la Constitución de 1853, en el despacho de mayoría aprobado por la Comisión Revisora, que luego no alcanzara a ser sancionado al quedar el cuerpo sin quó-rum, obligándolo a dar por concluida su tarea, el texto proyectado, si bien no adoptó en forma expresa el principio de capacidad contributiva en materia tributaria, lo admitía de todos modos al

³⁰ Sobre el particular, ver LÓPEZ AGUADO, Los impuestos y la Constitución, p. 101 y ss., y 168 a 174, respectivamente.

establecer en el nuevo art. 4º las notas características de los tributos, disponiendo: “La base de los impuestos será igualdad, proporcionalidad y progresividad”.³¹

Valor Normativo de los Principios Constitucionales³². (España)

La entrada en vigor de la Constitución de 1978 produjo un cambio esencial en el ámbito de las fuentes del Derecho, que se pone de manifiesto en los puntos siguientes:

- a) La Constitución tiene valor normativo inmediato y directo.

De acuerdo con su artículo 9, <<los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico>>. El texto constitucional es y forma parte de ese ordenamiento jurídico, como reitera la Ley Orgánica del Poder Judicial al prevenir que <<La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales...>>

Frente a una tradición –sólo interrumpida brevemente con la Constitución republicana de 1931, en la que también la norma constitucional era fuente del derecho-, caracterizada por la concepción de la Constitución como norma que regulaba la producción jurídica y que se limitaba a delimitar las competencias de los distintos poderes del Estado, la vigente Carta Magna establece un sistema sustancialmente distinto. No sólo atribuye competencia a los distintos poderes del Estado –Legislativo, Ejecutivo y Judicial-, sino que, además, contiene normas jurídicas en sentido

³¹ “Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente”, p. 1016 y 1017.

³² MARTÍN QUERALT Juan M., LOZANO SERRANO Carmelo, POVEDA BLANCO Francisco. DERECHO TRIBUTARIO 13^{va} Edición (2008) de Thomson Aranzadi.

tradicional, esto es, normas atribuidas de derechos y obligaciones para los ciudadanos.

El valor normativo de la Constitución se concreta en dos puntos: a) es directamente aplicable por los Tribunales y, en consecuencia, los ciudadanos pueden exigir su aplicación ante los Tribunales; b) tiene eficacia derogatoria, de forma que cuando una norma preconstitucional es contraria a la Constitución los Tribunales deben dejar de aplicarla.

Ese valor normativo que tiene la Constitución alcanza a los principios específicos del ordenamiento tributario, recogidos en el artículo 31 del texto constitucional:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Este precepto constitucional sintetiza e incorpora a nuestro ordenamiento, con el máximo rango normativo, principios tradicionales en el campo de los tributos: **capacidad económica**, generalidad, igualdad, progresividad, reserva de ley en el establecimiento de tributos.

El Tribunal Constitucional ha recordado, en numerosas sentencias, que los principios constitucionales no son compartimentos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva para los valores superiores del artículo 1 de la CE.

Cualquier violación de los referidos principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 53.1, 161.1 a) y 163 del propio texto consitucional.

- b) Las Sentencias del Tribunal Constitucional han adquirido una importancia decisiva en el complejo de las fuentes del Derecho.

El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y sólo está sometido a la Constitución y a su propia Ley Orgánica.

Sus pronunciamientos deberán ser tenidos en cuenta no sólo por todos los jueces sino también por el propio órgano legislativo en el momento de elaborar y aprobar las Leyes, ya que los pronunciamientos sobre el alcance de los preceptos constitucionales constituyen interpretación auténtica.

- c) La eficacia jurídica de Iso principios constitucionales no queda limitada a su apreciación por el Tribunal Constitucional.

Como ha señalado García de Enterrería, el monopolio jurisdiccional del Tribunal Constitucional sólo alcanza a la declaración de inconstitucionalidad de las Leyes (<<monopolio de rechazo>>), no a cualquier aplicación de la Constitución.

En efecto, el artículo 163 CE obliga a los Jueces ordinarios a plantear ante el Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley aplicable al caso que están juzgando y de cuya validez dependa el fallo, o, lo que es lo mismo, prohíbe a dichos Tribunales formular una declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley.

Ello no obstante, y de acuerdo en el artículo 9.1) de la propia Constitución los jueces ordinarios sí deberían, cuando entiendan que ocurre tal circunstancia, declarar la inconstitucionalidad de normas con rango inferior a la ley, incluidos los Decretos Legislativos, siempre que no estén amparados por la Ley delegante, en cuyo caso la inconstitucionalidad deberá predicarse de ésta y tal juicio deberá emitirlo el Tribunal Constitucional. En el mismo sentido, el artículo 6 de la LOPJ dispone que los jueces y Tribunales no aplicarán los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la Ley o al principio de jerarquía normativa.

De otra parte, también los Tribunales ordinarios están facultados para emitir un juicio de constitucionalidad positivo, cuando la Ley que deba aplicarse al caso haya sido tachada de inconstitucional y se entienda que, por el contrario, se ajusta perfectamente a la norma suprema.

Reflejado el valor esencial que tienen los principios constitucionales en el ordenamiento tributario, conviene analizar cada uno de ellos, distinguiendo entre **principios materiales** –principios que alertan sobre el contenido sustantivo que debe tener una determinada materia- y **principios formales** –que se limitan a establecer los

causes formales que debe seguir la regulación de la materia en cuestión-. De entre los **principios materiales** hay que prestar especial atención a los **principios de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica**. El **principio formal** por excelencia es el **principio de reserva de ley**.

(...) V. El Principio de Capacidad Económica³³.

Al igual que ocurre con los demás principios constitucionales tributarios, el principio de **capacidad económica** encuentra su formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.

Principio de honda raigambre en el Derecho español, el artículo 31 de la Constitución dispone que <<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...>>. También lo recoge el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria.

Decir que se debe contribuir, que se deben pagar tributos, de acuerdo con la capacidad económica de quien los paga es una afirmación en la que todo el mundo se pone de acuerdo. Las discrepancias comienzan en el momento de determinar qué hechos son indicativos de capacidad económica. A este respecto, hay que aceptar el denominado *principio de normalidad*, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que, *normalmente*, es indicativo de capacidad económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de capacidad económica. Es ya clásico preguntarnos cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la

³³ MARTÍN QUERALT Juan M., LOZANO SERRANO Carmelo, POVEDA BLANCO Francisco. DERECHO TRIBUTARIO 13^{va} Edición (2008) de Thomson Aranzadi.

necesidad, se ve obligado a vender su casa. Efectivamente en tal supuesto no existe capacidad económica y, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurado como hecho imponible generador de deudas tributarias, tanto para el adquirente como para el transmitente.

Pues bien, en aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible de configurar los hechos imponibles viene dado por la denominada *exención del mínimo vital*, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.

Por lo demás, la concreción del principio de capacidad económica no puede petrificarse en formularse rígidas que, de forma matemática, sean o no, siempre y en todo caso, indicativas de capacidad económica apta para soportar cargas tributarias.

Es reiterada la doctrina del TC sobre la conexión del principio de capacidad económica con el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1) CE, relacionando dicho principio << no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema>>, principio que <<debe inspirar el sistema tributario en su conjunto>>.

Parece evidente que el principio de capacidad económica debe combinarse tanto con otros principios tributarios, como los principios de justicia en el gasto público.

Lo primero –combinación con otros principios tributarios- ha sido puesto de relieve tanto por la doctrina como por el propio Tribunal Constitucional.

La exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento *la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta*. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imposables de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional ha señalado, refiriéndose al principio de capacidad económica, que <<Dicho principio quiebra en aquellos impuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia>>.

El principio de capacidad económica debe combinarse también con los principios de justicia en el gasto público. Por ejemplo, la determinación del mínimo exento dependerá de las prestaciones públicas realizadas a los ciudadanos a través del gasto público.

Hay que señalar, por último, que el principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento de la Administración central, sino que se *proyecta con el mismo alcance y contenido sobre todo y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.*

En España³⁴ se utiliza la expresión “capacidad económica” como sinónimo de capacidad contributiva, aunque, en sentido estricto, la capacidad económica es más amplia que la capacidad contributiva, por cuanto esta última se encuentra entre el mínimo exento y la prohibición de alcance confiscatorio de la tributación, mientras que aquella existe por debajo del mínimo de existencia y más allá de la estricta capacidad contributiva.

El principio de capacidad económica tiene larga tradición en el ordenamiento español. Se encontraba consagrado en la Constitución de Cádiz de 1812, que en su artículo 8 establecía la contribución de los españoles “en proporción a sus haberes”; el Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, disponía la contribución a los gastos públicos según su capacidad económica, mientras que los Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958, Principio IX, se referían a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales.

Respecto a la “Evolución del principio en la doctrina y la jurisprudencia españolas”, Marcos Etchegoyen García, realiza el siguiente análisis, destacando lo más importante, para la presente investigación.

La capacidad contributiva como criterio fundamental de justicia en el ámbito tributario.²⁶

El impulso adquirido por el principio de capacidad contributiva en la doctrina italiana se traslada vigorosamente a la doctrina española de forma tal que, aun antes de la consagración del principio en la Constitución de 1978, varios estudios proponían a la capacidad contributiva como criterio fundamental de justicia en materia tributaria. Sainz de Bujanda y Cortés Domínguez colaboraron decisivamente en el desarrollo del

³⁴ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

principio como criterio de justicia tributaria material, en la que se ha descrito como la etapa de apogeo del principio de capacidad económica. Dicha etapa comienza con la rehabilitación del principio, a partir de su escisión de la teoría de la causa del impuesto, y perdura hasta su crisis, frente a la insuficiencia del criterio para contener la creciente utilización del tributo con fines extrafiscales.

Los trabajos realizados en Italia, en la etapa de apogeo del principio, destacan su amplia solvencia para operar como criterio principal de justicia tributaria; el gran desarrollo adquirido por la capacidad contributiva, como especificación del principio general de igualdad en el ámbito tributario, y su efectividad para resolver los problemas derivados de la sanción de normas tributarias retroactivas, lo presentan como un criterio idóneo para realizar la justicia en la distribución de los gastos públicos. En este contexto, el principio es acogido por un sector de la doctrina española como criterio principal en la distribución de cargas públicas y como eje de construcción dogmática del derecho tributario.

La consagración constitucional de la capacidad económica excluye cualquier fórmula de reparto inspirada en criterios de otra índole, y la eficacia del principio no se encuentra limitada a la imposición personal sobre la renta, sino que se extiende a todo el sistema tributario, de manera que la justicia se alcanza cuando la carga tributaria se acomoda a la capacidad económica. Esta concepción llega a su máxima expresión en el estudio de Cortés Domínguez, en el cual la capacidad contributiva se presenta como “la verdadera estrella polar del tributarista”. Conforme este autor, el principio de capacidad contributiva es útil para seleccionar los hechos imposables, cuantificar la deuda tributaria, y no agota su función en el momento de creación normativa, sino que se proyecta sobre el ámbito de aplicación; es la *ratio legis* de la norma tributaria. En esta concepción, la capacidad económica es un instrumento válido de interpretación y coadyuva en la estructuración dogmática del tributo, en el nivel de la obligación tributaria, mediante la determinación del sujeto pasivo, la base imponible y el tipo del gravamen, y es útil, además, como criterio de la igualdad tributaria.

En esta etapa de apogeo, que influye con tanta virulencia en la doctrina española, alcanza también a la Ley General tributaria, que consagra la capacidad económica como criterio para realizar la justa distribución de los gastos públicos.

Lo novedoso del artículo 31.1 del ordenamiento constitucional español es que consagra la capacidad contributiva como criterio básico de la justicia tributaria, pero no agota en él la justicia del sistema. No basta que el tributo sea adecuado a la capacidad económica de aquellos que deben soportarlo; es necesario, además, que el sistema fiscal se inspire en los principios de igualdad y progresividad, y que no tenga alcance confiscatorio. En la constitución Española, el principio de capacidad contributiva no es el único criterio de justicia en materia tributaria.

La exaltación de las bondades del principio, como solución a todos los problemas de reparto de la carga tributaria, ha llevado a un sector de la doctrina a proponerlo como único criterio de justicia, excediendo ampliamente sus posibilidades. La excesiva laxitud otorgada a la capacidad contributiva debe necesariamente restringirse, frente a la insuficiencia que muestra el criterio para regir “*en solitario*” la totalidad del fenómeno tributario.

La norma constitucional establece un conjunto de principios; la capacidad económica se encuentra vinculada con la igualdad, la progresividad y la prohibición de alcance confiscatorio de la imposición, con la finalidad de alcanzar el mayor grado de justicia en la contribución a los gastos públicos. Los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución Española constituyen un bloque normativo, un conjunto unitario de criterios, que apuntan a un único fin: la justicia tributaria. En este conjunto de principios, la capacidad contributiva se constituye en el *presupuesto lógico* necesario para que operen el resto de los principios de justicia consagradas en la Constitución, de forma tal que la capacidad económica pasa de ser un principio – fin a ser un principio – medio para la realización de los fines de justicia fiscal, que son la igualdad y

la progresividad; es un modo de aplicarlos y una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias.

La capacidad económica se constituye en el criterio básico, de carácter esencial, para la aplicación de los demás postulados de justicia; ellos es así porque de la elección de los presupuestos de hecho, y el tratamiento que se dé a cada uno de ellos depende la justicia del sistema tributario. La orientación, vale decir, el criterio a seguir, en aras de alcanzar un sistema tributario justo –inspirado en los principios de igualdad y progresividad– es la capacidad económica de los sujetos llamados a contribuir.

En un sistema tributario justo, los gastos públicos deben cubrirse con prestaciones ordenadas conforme criterios *uniformes y homogéneos* que encuentran su máxima expresión en la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Pero, de un tiempo a esta parte, en la doctrina española se ha destacado que el principio de capacidad contributiva muestra insuficiencias para mantenerse como único criterio de justicia en la totalidad del sistema tributario, especialmente frente a la utilización de los tributos con fines preponderantemente extrafiscales. Dichas insuficiencias fueron certeramente señaladas en un estudio realizado dos años antes de la promulgación de la Constitución del 27 de diciembre de 1978; aunque muchas de las observaciones realizadas por Palao Taboada puede fácilmente compartirse, no convence el criterio sustitutivo propuesto por el autor para dejar de utilizar el principio de capacidad contributiva.

El constituyente español parece advertir que el principio de capacidad contributiva nmo es la solución de todos los males tributarios, y lo coloca como un principio necesario, mas no suficientes, para alcanzar la justicia en esta rama del derecho. De esta forma intenta reducirse un principio, cuya importancia es indudable, pero que se encontraba sobredimensionado.

Así lo entiende el Tribunal Constitucional Español en la sentencia 27/1981 del 20 de julio de 1981, en la cual expresa que el ordenamiento constitucional alude expresamente al principio de capacidad contributiva, sin agotar en ella la justicia tributaria.

El servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, un sistema tributario justo; es necesario que dicho sistema se inspire en los principios de igualdad y progresividad, y que en ningún caso tenga alcance confiscatorio. Pero la igualdad, en la que debe inspirarse el sistema tributario justo, no coincide exactamente con la consagrada en el artículo 14 de la Constitución Española, porque la igualdad tributaria se encuentra íntimamente relacionada con el concepto de capacidad contributiva y con el principio de progresividad, “por lo que no puede, a estos efectos, ser simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución”. La igualdad tributaria debe conectarse con el principio de capacidad contributiva; así lo entendió el Tribunal en el momento de resolver sobre el sistema de tributación conjunta de las unidades familiares, a partir de las sentencias 209/1988 y 45/1989.

A través de la aplicación en bloque de los principios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad y prohibición de alcance confiscatorio, como informadores de un sistema tributario justo, puede alcanzarse un grado de justicia mayor al que se accedería colocando la capacidad contributiva como único criterio de distribución de los gastos públicos.

El principio de capacidad contributiva no rige en forma exclusiva la totalidad del fenómeno tributario, sino que lo hace junto a los principios de igualdad y progresividad.

Múltiples factores inciden sobre el grado de progresividad de un sistema tributario pero, en este punto, el análisis se dirige a la justificación teórica de los tipos

progresivos, a partir de una visión cuantitativa del fenómeno impositivo. Asimismo, el estudio de la progresividad se realiza conforme al sistema tributario en su aspecto normativo, dejando para otro momento el estudio de la incidencia que las fuerzas económicas ejercen sobre la progresividad de los tipos impositivos, mediante mecanismos como la traslación, o repercusión, de la carga tributaria.

En este contexto, la progresividad se presenta como una técnica para adaptar la carga tributaria a la capacidad contributiva individual del sujeto obligado; la carga tributaria global debe estructurarse conforme tarifas que aumenten más que proporcionalmente. La estructura de las tarifas en forma progresiva se presenta como un recurso idóneo a los fines de repartir más equitativamente la carga tributaria entre los contribuyentes.

El ámbito objetivo de aplicación del principio de capacidad contributiva se encuentra estrechamente vinculado con las prestaciones patrimoniales de carácter público y el concepto material del tributo. Las prestaciones patrimoniales impuestas conforman una categoría genérica dentro de la cual se encuentran los tributos, cuya nota distintiva es la coactividad.

Si bien resulta sencillo, y hasta coincidente con el ordenamiento constitucional, limitar la operatividad del principio de la capacidad contributiva sólo a los tributos, las dificultades surgen en el momento de establecer qué prestaciones integran el denominado sistema tributario y cuales quedan fuera del mismo. Como habíamos adelantado, el problema no reside tanto en mencionar las categorías que deben ser informadas por el principio de capacidad económica, sino en establecer qué prestaciones han de incluirse en cada categoría.

El Principio de Capacidad Contributiva en la Constitución Italiana³⁵

El artículo 53 de la Constitución italiana dispone: “Todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en criterios de progresividad”.

Como antecedentes de la consagración del principio de capacidad contributiva en el ordenamiento constitucional italiano pueden mencionarse los artículos 25 del Estatuto Albertino y 134 de la Constitución de Weimar. La referencia a la capacidad contributiva puede ser considerada como una mejora respecto a las expresiones: “en proporción a sus haberes”, del Estatuto Albertino, y “ en proporción a sus medios” de la Constitución de Weimar.

La fórmula utilizada en el Statuto di Carlo Alberto se orientó a la protección del derecho de propiedad frente al poder impositivo, que era considerado como una intromisión del Estado en la economía de los particulares. El concepto de capacidad contributiva es mucho más amplio que la expresión “en proporción de sus haberes” del Estatuto, porque no sólo abarca la discriminación cualitativa del rédito, el patrimonio y los consumos, sino que incluye la evaluación de las condiciones personales del sujeto, a través de la exención de mínimos y deducciones por cargas de familia.

El segundo párrafo del artículo 53 de la Constitución especifica el tipo de proporción conforme el cual debe aumentar la cuota con el incremento de la capacidad contributiva, esto es, progresivamente. El artículo 25 del Estatuto no especificaba a qué tipo de proporción debía recurrir el legislador ante el incremento de los haberes del sujeto obligado; la gran diferencia entre el artículo 53 de la Constitución y el artículo 25 del Statuto di Carlo Alberto se encuentra en el tipo de norma que recepta el

³⁵ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

criterio de justicia: mientras el Estatuto Albertino –ordenamiento flexible- era derogable por el futuro legislador, la Constitución Republicana es de carácter rígido e indisponible para el legislador ordinario. Ello explica el florecimiento en Italia –anterior a la Constitución de 1947- de posturas que, utilizando esquemas del derecho privado, pretendían limitar el ejercicio del poder tributario normativo. Dichas posturas van perdiendo virtualidad ante un nuevo ordenamiento constitucional, que permite el control de constitucionalidad de la legislación impositiva conforme su adecuación al principio de capacidad contributiva.

En Alemania el artículo 134 de la Constitución Weimar hacía referencia a los “medios” del sujeto y a la “medida fijada en la Ley”, reafirmando la necesidad de un tributo establecido mediante ley, y dando preeminencia a los límites de carácter formal antes a los límites de carácter substancial, como el que se impone desde la capacidad contributiva.

La fórmula del artículo 53 tiende a la personalización de la carga en la distribución de los gastos públicos y constituye un límite de carácter substancial al ejercicio del poder tributario. La consagración constitucional del principio despertó airadas críticas desde distintos sectores del anticausalismo italiano, cuya nota común es la negación de carácter perceptivo, -no vinculante para el legislador ordinario- al artículo 53. Esta interpretación puede considerarse predominante en la Relación económica presentada a la Asamblea Constituyentes italiana, en la cual la referencia a la capacidad contributiva tiene un valor orientativo para el legislador y, desde el punto de vista jurídico, limita su actividad sólo en cuanto a que en situaciones iguales, corresponden tributos iguales. La tesis conforme la cual la capacidad contributiva no es más que la aplicación al ámbito tributario del principio de igualdad se traslada a la jurisprudencia de la Corte Costituzionale, probablemente en un intento por despejar totalmente las dudas que había sembrado el anticausalismo en torno a la juridicidad del art. 53 de la Constitución italiana.

Evolución dogmática del concepto en la doctrina italiana³⁶.

a) Capacidad económica – capacidad contributiva.

En la doctrina italiana –a diferencia de la española- los términos “capacidad económica” y “capacidad contributiva” no se utilizan indistintamente para referirse a un mismo fenómeno. La expresión “capacidad económica” es más amplia que la fórmula “capacidad contributiva”. Mejor dicho, la capacidad contributiva es la capacidad económica disponible para concurrir a los gastos públicos.

No toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque la capacidad económica abarca elementos que exceden a la capacidad contributiva, como por ejemplo el mínimo exento³⁷ y el límite que impone la prohibición de alcance confiscatorio de la imposición. Por el contrario, toda capacidad contributiva encuentra su base en una capacidad económica, pero la coincidencia es parcial; no se identifican totalmente ambos conceptos. En el concepto de capacidad contributiva hay implícita una valoración, un elemento de juicio necesario para establecer qué porción de la capacidad económica del particular se encuentra disponible con fines tributarios. La distinción se mantendrá a lo largo de la investigación, aun cuando el ordenamiento constitucional español se refiera en su artículo 31.1 a la capacidad contributiva con la expresión “capacidad económica”.

³⁶ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

³⁷ MANZONI, Ignazio, ob. Cit., p. 74, expresa que la no coincidencia del concepto de capacidad económica y el de capacidad contributiva descende, en primer lugar, de la exención del mínimo.

b) La potencia económica como substrato de la capacidad contributiva.

La capacidad contributiva de los particulares es fruto de una evaluación que el legislador tributario realiza sobre la base de elementos y fines de naturaleza política y social, que son de exclusivo juicio. Pero dicha valoración debe realizarse, y recaer siempre, sobre hechos que representen una potencia económica, de forma tal que el elemento representado por la fuerza económica es esencial al concepto constitucional de capacidad contributiva. La fuerza económica constituye el substrato, el elemento necesario, mas no suficiente, de la capacidad contributiva. La referencia a la potencia económica como substrato del principio otorga ese mínimo de objetividad, y concreción para obtener garantías frente al arbitrio del legislador, que realizará su juicio tomando en cuenta elementos y fines de la más variada índole, pero sólo podrá gravar aquellos hechos de la vida social que reflejen una potencia económica suficiente para afrontar la obligación tributaria.

Al establecer la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva, habíamos dicho que la capacidad contributiva no incluía la mínima porción de riqueza necesaria para cubrir las necesidades elementales, ni la parte de riqueza a partir de la cual el tributo adquiriría alcance confiscatorio. La exención del mínimo viene a confirmar que el substrato de la capacidad contributiva es una potencia económica, porque si no puede establecerse tributos sobre recursos considerados mínimos para la subsistencia, tampoco podrá gravarse a aquellos particulares que carezcan en absoluto de riqueza. El tributo no puede establecerse en ausencia de capacidad contributiva; si no se dispone de recursos económicos, en medida mínima para concurrir a los gastos públicos, se carece de capacidad contributiva. Este aserto tiene consecuencias importantes para el desarrollo de esta investigación, porque donde no hay capacidad contributiva no puede haber tributación, aun en aquellos casos en que el legislador tenga la intención de alcanzar fines extrafiscales a través del instrumento tributario.

El concepto de capacidad contributiva presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global del sujeto, pero no coincide totalmente con ella. En la misma orientación –de cualificar la potencia económica para que pueda constituir capacidad contributiva- se encuentra la tesis de Gaffuri, quien reconoce en la fuerza económica el único índice posible de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva como cualidad del sujeto pasivo.

La relación del presupuesto de hecho con una potencia económica no es suficiente para afirmar que un tributo es acorde con la norma constitucional, porque el concepto de capacidad contributiva excede los límites de dicha conexión. La capacidad contributiva es algo más que una potencia económica subyacente en las hipótesis típicas seleccionadas por el legislador, como manifestación de idoneidad de un sujeto para concurrir a la cobertura de los gastos públicos. La capacidad contributiva debe ponerse en relación con el sujeto; es una cualidad de éste, y no tanto del presupuesto de hecho.

El artículo 53 hace referencia a una cualidad del sujeto pasivo de la imposición. El pronombre “su”, referido a “todos”, demuestra cómo tal artículo toma en consideración la capacidad de los sujetos y no la puesta de manifestado por los actos o índices singulares. Los actos, o hechos, son manifestaciones de fuerza o debilidad económica, mas no de capacidad contributiva; toda imposición que recaiga sobre índices objetivos de fuerza económica no agota el contenido del artículo 53 de la Constitución, porque dicha norma requiere la adecuación a la capacidad contributiva del sujeto, no sólo en el nivel de la selección del presupuesto de hecho, sino de acuerdo con sus verdaderas posibilidades de concurrir a los gastos públicos.

No es suficiente que el legislador conecte la obligación tributaria con una capacidad contributiva específica, sino que el conjunto de los tributos debe respetar la capacidad contributiva global del sujeto llamado a contribuir, porque la riqueza del sujeto es única, sólo que se pone de manifiesto en diversas formas. Si limitamos (Pag 70).

CAPÍTULO

III

3. Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

- A lo largo de la presente investigación, hemos visto como algunos países, otorgan una especial importancia al principio de capacidad contributiva, como fundamento de Derecho de los Estados, para imponer un determinado tributo; Ecuador no es la excepción, ya que al existir un impuesto muy importante a las rentas obtenidas por la actividad económica de las personas naturales y jurídicas, debe adoptar un sistema que permita evaluar el nivel de capacidad económica de cada tipo de sujeto obligado, de tal forma que las diferentes fórmulas que apliquen la progresividad, no se vean afectadas por criterios subjetivos o valoraciones erradas de la capacidad para satisfacer un determinado impuesto por parte de los contribuyentes.

- En ninguno de los casos estudiados, se puede observar que el Estado tenga la facultad confiscatoria, ya que este principio puede mal interpretarse como una base sobre la cual el Estado a través de la imposición tributaria, confisque el patrimonio de los ciudadanos.

- La progresividad no viene a constituirse en un requisito autónomo de la imposición, sino que representa un *ulterior y lógico desarrollo* de la capacidad contributiva, estableciendo la forma en que deben variar las tarifas a los efectos de adecuar mejor la carga impositiva a la capacidad contributiva del obligado.

- La capacidad contributiva mide la posibilidad de contribuir a los gastos del Estado de los sujetos. Es imposible medirla adecuadamente, por lo que se mide en la cantidad que el contribuyente tiene o ha ingresado en un periodo dado.

- La Progresividad actúa como un criterio de medición del aspecto material del tributo; es un criterio auxiliar que indica gravar más proporcionalmente los incrementos de riqueza, a los fines de adecuar el tributo a la verdadera idoneidad del contribuyente.

- El principio de capacidad contributiva se encuentra en la mayoría de ordenamientos que han evolucionado de manera positiva, en sus regímenes tributarios, como criterio genérico a tener en cuenta, y cuando las características del tributo lo permitan.

- El principio de capacidad contributiva se aplica a impuestos, tasas y contribuciones especiales de manera similar.

- La capacidad contributiva es un criterio natural de distinción entre los tributos y aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público que sólo utilizan la estructura tributaria para alcanzar fines distintos al de allegar recursos al erario público.

- La intención del legislador y el principio de capacidad contributiva no se excluyen como criterios de distinción, sino que concurren en el análisis de la norma y, en especial, en el estudio de la estructura del tributo, donde pueden combinarse medidas recaudatorias y de ordenamiento económico.

- La capacidad contributiva, lejos de ser desplazada como criterio de justicia material en el ámbito tributario, confirma su operatividad en el sistema cuyo contenido se conforma principalmente por figuras orientadas a la cobertura de los gastos públicos.

Recomendaciones

- La **capacidad contributiva** es uno de los criterios más aceptados para determinar sobre quién y en base a qué parámetros se aplica la obligación tributaria, por lo tanto debe estar expresamente mencionado entre los principios tributarios que se especifican en el Código Orgánico Tributario actual.

- La Administración Tributaria ecuatoriana, debe diseñar mecanismos que permitan medir tanto la capacidad económica como contributiva de las familias, las pymes y grandes contribuyentes, sin dejar de observar el principio de no confiscatoriedad.

- Los incentivos tributarios existentes en el Ecuador, deben considerar incluir en sus contextos, el principio de capacidad contributiva, mediante la aplicación de estudios, cuyos indicadores arrojen a los tipos de sujetos obligados que deben beneficiarse realmente de un incentivo tributario.

- Con una economía tan cambiante, como la que existe en nuestro país, sumado a esto la inestabilidad política, se deben solidificar las bases de contribución de los contribuyentes, sobre el principio de capacidad contributiva, apoyado por los demás principios ya citado en la actual constitución, de tal forma que se actúe lo más cerca posible a la justicia.

CAPÍTULO

IV

4. Normativa Legal Ecuatoriana Relacionada

✓ Constitución Política del Ecuador

Sección quinta Régimen tributario

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

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Art. 301.- 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.

✓ **Código Tributario**

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.

✓ **Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

Título Primero
IMPUESTO A LA RENTA

Capítulo I
NORMAS GENERALES

Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

Art. 5.- Ingresos de los cónyuges.- Los ingresos de la sociedad conyugal serán imputados a cada uno de los cónyuges en partes iguales, excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia o como resultado de su actividad profesional, arte u oficio, que serán atribuidos al cónyuge que los perciba. Así mismo serán atribuidos a

cada cónyuge los bienes o las rentas que ingresen al haber personal por efectos de convenios o acuerdos legalmente celebrados entre ellos o con terceros. De igual manera, las rentas originadas en las actividades empresariales serán atribuibles al cónyuge que ejerza la administración empresarial, si el otro obtiene rentas provenientes del trabajo, profesión u oficio o de otra fuente. A este mismo régimen se sujetarán las sociedades de bienes constituidas por las uniones de hecho según lo previsto en el artículo 38 de la Constitución Política de la República.

Art. 6.- Ingresos de los bienes sucesorios.- Los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computarán y liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente.

Art. 7.- Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Capítulo II

INGRESOS DE FUENTE ECUATORIANA

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por

personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

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

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

5.- Las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en

el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

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

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

9.- Los provenientes de herencias, legados y donaciones de bienes situados en el Ecuador; y,

9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

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

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.

Capítulo IX

NORMAS SOBRE DECLARACIÓN Y PAGO

Art. 40.- Plazos para la declaración.- Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente por los sujetos pasivos, en los lugares y fechas determinados por el reglamento.

En el caso de la terminación de las actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente presentará su declaración anticipada del impuesto a la renta, Una vez presentada esta declaración procederá el trámite para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o en el registro de la suspensión de actividades económicas, según corresponda. Esta norma podrá aplicarse también para la persona natural que deba ausentarse del país por un período que exceda a la finalización del ejercicio fiscal.

Art. 40A.- Información sobre patrimonio.- Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.

Art. 42.- Quiénes no están obligados a declarar.- No están obligados a presentar declaración del impuesto a la renta las siguientes personas naturales:

1. Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país y que exclusivamente tengan ingresos sujetos a retención en la fuente; y,

2. Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica con tarifa cero para el cálculo del impuesto, según el artículo 36 de esta Ley.

3. Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada, según el artículo 36 de esta Ley.

Todas las demás personas están obligadas a presentar declaración aún cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos.

Capítulo VIII

TARIFAS

Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

Impuesto a la Renta 2008			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Exenta
-	7,85	-	0%
7,85	10	-	5%
10	12,5	108	10%
12,5	15	358	12%
15	30	658	15%
30	45	2,908	20%
45	60	5,908	25%
60	80	9,658	30%
80	En adelante	15,658	35%

Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de Noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.

b) Ingresos de personas naturales no residentes.- Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única del veinte y cinco por ciento (25%) sobre la totalidad del ingreso percibido.

c) Los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares, con excepción de los organizados por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría, deberán pagar la tarifa única del 25% sobre sus utilidades, los beneficiarios pagarán el impuesto único del 15%, sobre el valor de cada premio recibido en dinero o en especie que sobrepase una fracción básica no gravada de Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas, debiendo los organizadores actuar como agentes de retención de este impuesto.

d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 40% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

Impuesto Herencias, Legados y Donaciones			
2008			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Exenta
-	50	-	0%
50	100	-	5%
100	200	2,5	10%
200	300	12,5	15%
300	400	27,5	20%
400	500	47,5	25%
500	600	72,5	30%
600	En adelante	102,5	35%

Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de Noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad.

En el caso de herencias y legados el hecho generador lo constituye la delación. La exigibilidad de la obligación se produce al cabo de seis meses posteriores a la delación, momento en el cual deberá presentarse la declaración correspondiente.

En el caso de donaciones el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio constituye el hecho generador.

Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, para los efectos impositivos de los que trata esta norma, toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa.

Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.

Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible.

Las instituciones que conforman el sistema financiero nacional estarán sujetas al impuesto del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible.

Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital, el mismo que se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión.

Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible salvo que por la modalidad contractual estén sujetas a las tarifas superiores previstas en el Título Cuarto de esta Ley.

Las utilidades distribuidas en el país o remitidas al exterior o acreditadas en cuenta después del pago del impuesto a la renta o con cargo a rentas exentas, no estarán sujetas a gravamen adicional ni a retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta.

✓ **Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de régimen Tributario Interno**

CAPITULOVI
BASE IMPONIBLE

Art. 42.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas, que corresponda a los trabajadores de conformidad con lo previsto en el Código del Trabajo.

Se restará el valor total de los dividendos percibidos de otras sociedades y de otros ingresos exentos o no gravados.

Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.

Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos, en la proporción prevista en este Reglamento.

Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.

Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores, de conformidad con lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.

Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el presente Reglamento.

Se restará el incremento neto de empleos.- A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Empleados nuevos: Empleados contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador o de sus partes relacionadas en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

Incremento neto de empleos: Diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa.

En ambos casos se refiere al período comprendido entre el primero de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior.

Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley: Es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos.

Gasto de nómina: remuneraciones y beneficios de ley percibidos por lo trabajadores en un periodo dado.

Valor a deducir para el caso de empleos nuevos: Es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados, siempre y cuando el valor total por concepto de gasto de nómina del ejercicio actual menos el valor del gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, producto del gasto de nómina por empleos nuevos; no se considerará para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos. Este beneficio será aplicable únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan.

Se restará el pago a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.- El valor a deducir para el caso de pagos a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, corresponde al resultado de multiplicar el valor promedio de remuneraciones y beneficios sociales de estos trabajadores sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por el 150%. Este beneficio será aplicable para el caso de trabajadores discapacitados existentes y nuevos, durante el tiempo que dure la relación laboral.

En el caso de trabajadores nuevos y que sean discapacitados o tengan cónyuge o hijos con discapacidad, el empleador podrá hacer uso únicamente del beneficio establecido en el párrafo precedente.

Los gastos personales en el caso de personas naturales.

El resultado que se obtenga luego de las operaciones antes mencionadas constituye la utilidad gravable.

Si la sociedad hubiere decidido reinvertir parte de estas utilidades, deberá señalar este hecho, en el respectivo formulario de la declaración para efectos de la aplicación de la correspondiente tarifa.

Art. 43.- Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. No serán deducibles los gastos y costos directamente relacionados con la generación de ingresos exentos.

Cuando el contribuyente no haya diferenciado en su contabilidad los costos y gastos directamente atribuibles a la generación de ingresos exentos, considerará como tales, un porcentaje del total de costos y gastos igual a la proporción correspondiente entre los ingresos exentos y el total de ingresos.

Para efectos de la determinación de la base imponible es deducible la participación laboral en las utilidades de la empresa reconocida a sus trabajadores, de acuerdo con lo previsto en el Código del Trabajo.

Serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto.

Art. 44.- Renta neta de la actividad profesional.- La renta neta de la actividad profesional será determinada considerando el total de los ingresos gravados menos las deducciones de los gastos que tengan relación directa con la profesión del sujeto

pasivo y los gastos personales conforme las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Se considera actividad profesional a la efectuada por personas naturales que hayan obtenido título profesional reconocido por el CONESUP. La actividad profesional desarrollada deberá estar directamente relacionada con el título profesional obtenido.

Art. 45.- Base imponible para personas de la tercera edad.- Para determinar la base imponible de las personas de la tercera edad, del total de sus ingresos se deberá deducir en dos veces la fracción básica desgravada y los gastos personales conforme las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Art. 46.- Base imponible para personas discapacitadas.- Para determinar la base imponible de las personas discapacitadas, del total de sus ingresos se deberá deducir en tres veces la fracción básica desgravada y los gastos personales conforme las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

CAPITULO VII

TARIFAS

Sección I

UTILIDADES DE SOCIEDADES Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Art. 47.- Tarifa para sociedades y establecimientos permanentes.- Las sociedades calcularán el impuesto a la renta causado aplicando la tarifa del 15% sobre el valor de las utilidades que reinviertan en el país y la tarifa del 25% sobre el resto de utilidades.

Los establecimientos permanentes calcularán el impuesto a la renta causado aplicando la tarifa del 25%.

Para que las sociedades puedan obtener la reducción de diez puntos porcentuales sobre la tarifa del impuesto a la renta, deberán efectuar el aumento de capital por el valor de las utilidades reinvertidas. La inscripción de la correspondiente escritura en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en el que se generaron las utilidades materia de reinversión, constituirá un requisito indispensable para la reducción de la tarifa del impuesto.

De no cumplirse con esta condición la sociedad deberá presentar la declaración sustitutiva dentro de los plazos legales, en la que constará la respectiva reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la administración tributaria. Si en lo posterior la sociedad redujere el capital, se deberá reliquidar el impuesto correspondiente.

Las sociedades deberán destinar el valor de la reinversión exclusivamente a la adquisición de maquinaria nueva o equipo nuevo y que se relacionen directamente con su actividad económica.

Para que se mantenga la reducción de la tarifa de impuesto a la renta, la maquinaria o equipo adquirido deberá permanecer entre sus activos en uso al menos dos años contados desde la fecha de su adquisición; en caso contrario, se procederá a la reliquidación del impuesto a la renta.

Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo del veinticinco por ciento (25%) sobre su base imponible, salvo que por la modalidad contractual estén sujetas a tarifas superiores previstas en el Título

Cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo tanto no podrán acogerse a la reducción de la tarifa de impuesto por efecto de reinversión de utilidades.

Los sujetos pasivos que mantengan contratos con el Estado ecuatoriano en los mismos que se establezcan cláusulas de estabilidad económica que operen en caso de una modificación al régimen tributario, tampoco podrán acogerse a la reducción de la tarifa de impuesto a la renta en la medida en la que, en dichos contratos, la reducción de la tarifa no hubiere sido considerada.

El valor máximo que será reconocido por la administración tributaria para efectos de la reducción de la tarifa impositiva como consecuencia de la reinversión, se calculará a partir de la utilidad contable, a la cual se disminuirá el monto de la participación a los trabajadores calculado con base en las disposiciones de este reglamento, pues constituye un desembolso real de efectivo.

El resultado de la operación anterior será considerado como la Utilidad Efectiva, la misma que se verá afectada por lo siguiente:

La disminución de la tarifa del impuesto a la renta de 25% a 15%, pues este ahorro de efectivo puede ser reinvertido; y,

La reserva legal del 0%, 5% o 10% según corresponda, pues es un valor que no es susceptible de reinversión.

Con esas consideraciones la fórmula que se aplicará para obtener el valor máximo que será reconocido por la Administración Tributaria para efectos de la reducción de la tarifa impositiva como consecuencia de la reinversión es la siguiente:

$$\frac{[(1 - \%RL) * UE] - \{[\%IR0 - (\%IR0 * \%RL)] * BI\}}{1 - (\%IR0 - \%IR1) + [(\%IR0 - \%IR1) * \%RL]}$$

Donde:

%RL: Porcentaje Reserva Legal.

UE: Utilidad Efectiva.

% IR0: Tarifa original de impuesto a la renta.

%IR1: Tarifa reducida de impuesto a la renta.

BI: Base Imponible calculada de conformidad con las disposiciones de la Ley y este reglamento.

Una vez aplicada dicha fórmula y obtenido el valor máximo que será reconocido por la administración tributaria para efectos de la reinversión, el contribuyente calculará el Impuesto a la renta de la siguiente manera:

Sobre el valor que efectivamente se reinvierta, aplicará la tarifa del 15%, siempre que el valor reinvertido no supere el valor máximo calculado de acuerdo a la fórmula anterior; y,

A la diferencia entre la base imponible del impuesto a la renta y el valor efectivamente reinvertido, se aplicará la tarifa del 25%.

La suma de los valores detallados en los literales anteriores dará como resultado el impuesto a la renta causado total.

Sin perjuicio de los requerimientos de información que les sean notificados, los Registradores Mercantiles y los Registradores de la Propiedad en aquellos lugares en donde no exista Registro Mercantil, deberán proporcionar al Servicio de Rentas Internas la información relativa a los aumentos de capital que sean inscritos por las sociedades entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Esta información debe ser entregada hasta el 31 de enero del año siguiente al que se produjo la respectiva inscripción de aumento de capital en los medios que la administración tributaria establezca para el efecto.

5. Bibliografía (Cuerpos Legales).

- ✓ Constitución Política del Ecuador
- ✓ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- ✓ Código Orgánico Tributario
- ✓ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- ✓ ASOREY, ATCHABAHIAN, BAISTROCCHI, BOCCHIARDO, BULIT GOÑI, CASÁS, DAMARCO, DÍAZ SIEIRO, GARCÍA BELSUNCE, MORDEGLIA, NAVARRINE, NAVEIRA DE CASANOVA, SCHINDEL, SPISSO, TARSITANO, TEIJEIRO, TELERMAN DE WURCEL, TORRES VILLEGAS, ZICCARDI; Director Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Volumen 1 y volumen 2; Parte General. Derecho constitucional tributario, Derecho tributario sustantivo o material; administrativo o formal; procesal; penal; internacional; comunitario.
- ✓ ABBAMONTE, Giuseppe, Principi di diritto finanziario, Liguori, Napoli, 1975
- ✓ AGUALLO AVILÉS, Ángel, “Las normas tributarias retroactivas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La doctrina de los derechos adquiridos”, en jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981 – 1989), Tecnos, Madrid, 1990.
- ✓ ALARCÓN GARCÍA, Gloria. El principio de la renta neta objetiva en la jurisprudencia alemana, “Rev. Euroamericana de Estudios Tributarios”, nº 1, 1999, p. 221.

- ✓ ALGUACIL MARI, María del P., La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento, "Rev. De Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española", nº 71, 1982, p.17
- ✓ AOMOROS RICA, Narciso. Derecho Tributario, 2da ed., Ed. de Derecho Financiero Madrid, 1999.
- ✓ BORRERO MORO, Cristobal J., La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales, "Rev. Española de Derecho Financiero", Civitas, nº 102, 1999, p. 215.
- ✓ CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad contributiva y el control constitucional de la imposición indirecta, Parte I, "Rev. Española de Derecho Financiero", nº 96, 1985, p. 333.
- ✓ CASAS, José O., Presión fiscal e inconstitucionalidad, Depalma, Buenos Aires, 1992.
- ✓ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica, "Rev. De Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 60, 1965, p.975.
- ✓ FERREIRO LAPATZA, José J., Curso de derecho financiero español, 20va. Ed., Marcial Pons, Madrid, 1998.
- ✓ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas, "Rev. Argentina de Derecho Tributario", Nº 1, 2002.
- ✓ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., "El Principio de Capacidad Contributiva", evolución dogmática y proyección en el derecho argentino; Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

- ✓ LUNA REQUENA, Álvaro C., Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas, "Rev. Argentina de Derecho Tributario", nº 2, 2002.
- ✓ MORENO MORENO, Carmen, y PAREDES GÓMEZ, Raquel. Los determinantes de la capacidad de pago en el impuesto sobre la renta personal: un estudio a través de la legislación comparada en los países de la Unión Europea, "Crónica Tributaria", nº 94, 2000, p. 65.
- ✓ MOSCHETTI, Francesco, El principio de capacidad contributiva, trad. De Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vásquez, Instituto de Estudios Fiscales – Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1980.
- ✓ NIETO MONTERO, Juan J., El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional, "Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 238, 1995, p. 917.
- ✓ PERRONE, Leonardo. La acumulación de rentas, el principio de capacidad contributiva y la progresividad del sistema tributario, Rev. "Crónica Tributaria", nº 42, 1982.
- ✓ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española, "Rev. Española de Derecho Financiero", Civitas, nº 100, 1998, p. 593.
- ✓ VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario, 5ta ed., Depalma, Buenos Aires, 1992; 8va ed., Astrea, Buenos Aires 2002.

ÍNDICE GENERAL.

	Página
Introducción	8
Capítulo I	11
Marco Teórico	12
Clasificación del Derecho	12
Derecho Público	12
Derecho Financiero	13
Fuentes del Derecho Financiero	14
Derecho Tributario	14
Interpretación de las Normas Tributarias	16
Normas supletorias	17
Los Tributos	17
Concepto	17
Clasificación	18
Impuestos	19
Clasificación	20
Impuestos directos e indirectos	20
Impuestos reales y personales	21
Impuestos internos y externos	21
Impuestos ordinarios y extraordinarios	21
Impuestos proporcionales y progresivos	22
Tasas	22
Contribuciones especiales	24
Finalidad de los tributos	25
Obligación Tributaria	25
Concepto	25

Hecho generador	26
Base imponible	27
Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria	28
Capacidad contributiva	28
Capítulo II	33
Derecho comparado	34
Concepto y contenido del Derecho tributario	34
Criterios sobre capacidad contributiva	36
a) Antecedentes del principio	39
b) Breves referencias al constitucionalismo contemporáneo	39
c) El principio de capacidad contributiva como contenido implícito de la constitución argentina	42
Valor normativo de los principios constitucionales (España)	44
El principio de capacidad económica	48
La capacidad contributiva como criterio fundamental de justicia en el ámbito tributario	51
El principio de capacidad contributiva en la Constitución italiana	57
Evolución dogmática del concepto en la doctrina italiana	59
a) Capacidad económica – capacidad contributiva	59
b) La potencia económica como substrato de la capacidad contributiva	60
La capacidad contributiva como cualidad del sujeto pasivo	61
Capítulo III	63
Conclusiones y recomendaciones	64
Capítulo IV	67
Normativa legal ecuatoriana (relacionada)	68
Bibliografía	89