



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

TEMA DE TESIS:

**“NECESIDAD DE HOMOLOGAR EL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD, ESTABLECIDO EN LA LEY DE
EQUIDAD TRIBUTARIA, AL PRINCIPIO DOCTRINARIO DE
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”**

ALUMNO:

Pablo Arias Fernández

DIRECTOR:

Dr. José Aurelio Macas Illescas

LOJA-ECUADOR

2009

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Las ideas emitidas en el contenido del informe final de la presente investigación, son de exclusiva responsabilidad del autor.

f)
PABLO ARIAS FERNANDEZ

Yo, Dr. José Aurelio Macas Illescas
DIRECTOR DE INVESTIGACIÓN

CERTIFICO:

Que el presente trabajo de investigación realizado por Pablo Arias Fernández, sobre el tema: “NECESIDAD DE HOMOLOGAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, ESTABLECIDO EN LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL PRINCIPIO DOCTRINARIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”; Ha sido cuidadosamente revisado por la suscrita, por lo que he podido constatar que cumple con todos los requisitos de fondo y forma establecidos por la Escuela de Ciencias Jurídicas de la Universidad Técnica Particular de Loja para esta clase de trabajo, por lo que autorizo su presentación.

Loja, Septiembre de 2009

Dr. José Aurelio Macas Illescas
DIRECTOR DE INVESTIGACIÓN

CESIÓN DE DERECHOS DE TESIS

Yo, PABLO ARIAS FERNANDEZ, 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”.

f.
PABLO ARIAS FERNANDEZ
AUTOR

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Técnica Particular de Loja, a la Escuela de Derecho, a mis maestros por su sabiduría brindada durante mis años de estudio, y de manera especial a la Dr. José Aurelio Macas Illescas, Director de Tesina, por haberme brindado su guía para la consecución del presente trabajo.

Pablo Arias.

DEDICATORIA

A Dios y a toda mi familia, quienes me han apoyado en todo momento, en especial a mis padres y hermanos por estar junto a mí siempre.

Pablo Arias

INDICE

1. CAPITULO 1.- PROYECTO DE TESINA.....	1-9
2. CAPITULO 2.- EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU IMPORTANCIA.....	10-23
3. CAPITULO 3.- PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	24-45
4. CAPITULO 4.- EL TRIBUTO EN EL ECUADOR.....	46-60
5. CAPITULO 5.- LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	61-75
6. CAPITULO 6.- LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LOS SISTEMAS FISCALES DE ECUADOR Y ESPAÑA.....	76-92
7. CAPITULO 7.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	93-97
8. BIBLIOGRAFIA.....	98-100

INDICE

CAPÍTULO I
“PROYECTO DE TESINA”

1.1. Introducción

Actualmente se viven tiempos de crisis en las distintas esferas sociales debido a la incertidumbre económica que a nivel mundial se ha desatado. Entre las circunstancias que ha provocado este fenómeno se encuentran: la constante amenaza de guerra, atentados terroristas e incluso desastres naturales entre otras. Ésta situación aqueja, sin lugar a dudas, a las grandes potencias, pero en relación a los países que aún se encuentran en la clasificación de “subdesarrollados o tercermundistas” logran generar caos, pánico y zozobra por la falta de estabilidad que ensombrece su “futuro”. Es por ello que una nación subdesarrollada debe considerar entre sus objetivos más importantes, el lograr una posición económica estable, para que posea la solidez y capacidad suficientes, al enfrentar los problemas que surjan sin necesidad de correr el riesgo de derrumbarse en cualquier momento.

La estabilidad social, económica y política de un país como Ecuador depende de tres factores básicamente: en primer lugar, de la propuesta de una planeación estratégica, que marque la pauta a seguir en la solución de problemas para lograr una constante evolución y crecimiento del estado, fase que corresponde al Poder Ejecutivo. En segundo lugar, sólo por orden de mención más no de importancia, la toma de decisiones que respecto de la propuesta planteada se debe efectuar, la aprobación total o parcial de la misma corresponde esta vez al Poder Legislativo a cargo de la Asamblea Nacional Constituyente. Y por último, aunque no menos importante, la vigilancia en la debida forma de ejecutar las decisiones tomadas, función que alude al Poder Judicial. Es decir que el crecimiento de Ecuador como país depende en gran medida del trabajo conjunto que lleven a cabo sus tres poderes, ya que de lo contrario, la consecuencia es un constante estancamiento. Cuando este suceso tiene lugar por períodos de tiempo prolongados, se producen situaciones como: la fuga de capitales, debido a la incertidumbre económica y el aumento del grado de inseguridad, que encuentra su máxima justificación en el desempleo, por mencionar dos de las más importantes. Es decir, se genera una ola de problemas que exigen soluciones, y en consecuencia la necesidad de obtener mayores recursos precisamente para poder solventarlas.

Ante esta problemática el camino por el que han optado, de manera conjunta, los tres poderes mencionados con anterioridad, conjuntamente con las nuevas funciones que establecen nuestra Constitución Política: la de “Transparencia y Control Social” y la “Electoral”; es la constante generación de nuevos impuestos, de nuevas situaciones gravables para generar esos recursos que tanto se requieren. Sin embargo, en la búsqueda de los mismos, se está olvidando, de que en nuestro país la gran mayoría de la población es

de bajos recursos, aquejada ya por los problemas antes mencionadas y todavía se pretende que dichos sectores paguen impuestos más altos o incluso nuevos, lo cual resulta irónico y por demás ilógico. Es decir, para contrarrestar un mal el Estado pretende crear otro, lo cual constituye un agravante para la situación en que vive la población ecuatoriana.

1.2. Planteamiento del problema.

Hoy en día los ecuatorianos somos testigos de la llamada “Reforma para una Equidad Tributaria” que fue dada y suscrita en el Centro Cívico Ciudad Alfaro, cantón Montecristi, provincia de Manabí, el veintiocho de diciembre de dos mil siete; en definitiva aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente. Sin embargo, hasta ahora, ya casi dos años, no se observa un verdadero cambio que pudiese denotar esa “equidad tributaria” que tanto requiere este país. Para que sea posible aspirar a una verdadera distribución de la riqueza es necesario empezar por una justa recaudación de impuestos.

Es aquí donde radica la importancia de un Sistema Tributario que satisfaga las necesidades del pueblo ecuatoriano, que logre proveerlo de los recursos necesarios para implementar las soluciones a los problemas que lo aquejan y sobretodo que lo realice sin empeorar la situación de aquellos que ya viven en la pobreza. Pero para materializarlo resulta necesario analizar las bases sobre las cuales está fincado el sistema actual y me refiero al principio de proporcionalidad o equidad, y que actualmente es uno de los principios que regulan el Derecho Tributario en Ecuador. En comparación con el principio de “capacidad contributiva” que funge como principio rector en los sistemas tributarios de países como España e Italia, donde se ha visto que el sistema de recaudación es un tanto más justo y eficaz que el de nuestro país.

Así pues resulta urgente un análisis comparativo de los principios mencionados con anterioridad, para implementar un verdadero cambio en la forma de recaudar del estado ecuatoriano, ya que el simple hecho de que se necesite más dinero no es un justificante sólido para la creación de nuevos impuestos. De seguir por este camino sólo se logrará que los pobres sean aún más pobres. Lo cual desencadenaría, a través de la expresión de su inconformidad, otra serie de problemas tal vez de proporciones aún mayores.

1.3. Delimitación del tema.

Límite temporal

El presente estudio pretende analizar el actual sistema tributario ecuatoriano, sus bases y fundamentos, en comparación con el sistema español.

Límite espacial

Este trabajo de investigación se enfocará a la materia fiscal, que a través de un sistema de recaudación rige las relaciones entre contribuyentes y la administración pública como representante del Poder Ejecutivo.

1.4. Justificación del tema.

Las modificaciones que en la actualidad presenciamos con la “*Reforma para una Equidad Tributaria*”, no ha resultado de la magnitud suficiente, que requiere un país como Ecuador, no ha cumplido con las expectativas deseadas. Lo cual no permite el desarrollo económico que beneficiaría tanto al ámbito social como al político, es decir, constituye un obstáculo para el crecimiento de Ecuador como Estado.

Es por ello que resulta necesario efectuar un análisis de fondo, desde los cimientos en que se edifica nuestro sistema tributario, que son los principios de proporcionalidad o equidad; en comparación con el principio de capacidad contributiva que funge a su vez como base en los sistemas tributarios de otros estados. Para ubicar aquel rasgo ausente en nuestro sistema recaudatorio que genera la imposibilidad de aspirar a la tan ambicionada “justicia tributaria”.

1.5. Hipótesis.

A efecto de poder lograr la estabilidad económica en Ecuador resulta indispensable implementar una verdadera reforma integral, que aunque mucho se ha hablado de ella, y a pesar de la reforma del 2007, aún no podemos afirmar que efectivamente existe y mucho menos que ha dado resultados. Esto debido en gran parte a que la modificación que se realizó no se basa en un verdadero estudio de fondo, es decir, que el legislador no respeta los principios rectores de la relación jurídico-tributaria.

1.6. Objetivo General.

A través del análisis que se propone en esta investigación se pretende hallar el inicio de lo que en verdad se consideraría una “*Reforma para una Equidad Tributaria*”, es decir, ubicar las bases y principios que nos sirvan de cimiento para un sistema de recaudación más eficaz y justo, a través de la correcta aplicación de uno de los principios rectores del Derecho Tributario Ecuatoriano, como lo es el de proporcionalidad. Para lo cual, he creído necesario analizar el caso español, como sistema integrado al de la Comunidad Económica Europea y que hoy en día está experimentando grandes éxitos con su política económica, con el principio de capacidad contributiva; frente al principio de Proporcionalidad que rige nuestro Derecho Tributario.

1.7. Objetivos Específicos.

- a) Analizar el origen del Sistema Tributario Ecuatoriano para hallar los posibles puntos de rezago o lagunas existentes.
- b) Analizar el origen del Sistema Tributario Español para hallar las bases que hacen posible la existencia de justicia tributaria.
- c) Comparar los principios de proporcionalidad o equidad con el de capacidad contributiva
- d) Criticar los distintos criterios adoptados en relación con el principio de capacidad contributiva
- e) Análisis de la Reforma de Equidad Tributaria adoptada desde el 2007.

- f) Análisis socio político y económico del impacto de la nueva reforma fiscal propuesta.

1.8. Metodología.

El carácter de la investigación será analítico, comparativo y deductivo, efectuando trabajo de investigación documental requerido para cumplir con los objetivos de la presente trabajo.

ESQUEMA DE CONTENIDOS

TEMA: “NECESIDAD DE HOMOLOGAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, ESTABLECIDO EN LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL PRINCIPIO DOCTRINARIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”

CAPÍTULO I: “PROYECTO DE TESINA”

- 1.1. Introducción
- 1.2. Planteamiento del problema
- 1.3. Delimitación del Tema
- 1.4. Justificación del Tema
- 1.5. Hipótesis
- 1.6. Objetivo General
- 1.7. Objetivos Específicos
- 1.8. Metodología

CAPÍTULO II: “EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU IMPORTANCIA”

- 2.1 Concepto de Derecho Financiero
- 2.2. Concepto de Derecho Fiscal
 - 2.2.1. Antecedentes
 - 2.2.2. Doctrina
- 2.3. Fuentes del Derecho Fiscal
 - 2.3.1. Concepto de Fuente
 - 2.3.2 Fuentes del Derecho Fiscal Ecuatoriano.
 - 2.3.2.1 La Constitución.
 - 2.3.2.2 La Ley.
 - 2.3.2.3 Jurisprudencia
 - 2.3.2.4 Tratados Internacionales.
- 2.4 Definición de Derecho Tributario.
 - 2.4.1 Particularismos del Derecho Tributario
- 2.5 Importancia del Derecho Tributario

CAPÍTULO III: “PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO TRIBUTARIO”

- 3.1. Principios Doctrinarios Fundamentales;

- 3.1.1. Principios Teóricos formulados por Adam Smith;
 - 3.1.1.1. Principio de Justicia y Proporcionalidad;
 - 3.1.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza;
 - 3.1.1.3. Principio de Comodidad;
 - 3.1.1.4. Principio de Economía;
- 3.2. Principios Doctrinarios Complementarios;
 - 3.2.1. Principios formulados por Harold M. Sommers;
 - 3.2.1.1. Principio de Capacidad de Pago;
 - 3.2.1.2. Principio del Beneficio;
 - 3.2.1.3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado;
 - 3.2.1.4. Principio de la Ocupación Plena;
 - 3.2.1.5. Principio de la Conveniencia;
 - 3.2.2. Principios formulados por Adolfo Wagner;
- 3.3. Principios Jurídicos de los Impuestos;
 - 3.3.1. Principios Jurídicos;
 - 3.3.2. Principios Constitucionales;
 - 3.3.2.1. Naturaleza de los Principios Constitucionales;
- 3.4. Potestad Tributaria del Estado;
 - 3.4.1. Origen del poder tributario: ¿Soberanía o Constitución?;
 - 3.4.2. ¿Poder o Potestad? Tributaria;
 - 3.4.3. Límites al Poder Tributario del Estado;
 - 3.4.3.1. Principio de Generalidad;
 - 3.4.3.2. Principio de Obligatoriedad;
 - 3.4.3.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público;
 - 3.4.3.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad;
 - 3.4.3.5. Principio de Legalidad;
 - 3.4.3.6. Medio Legal.

CAPÍTULO IV: “EL TRIBUTO EN EL ECUADOR”

- 4.1 Concepto
- 4.2 Antecedentes del tributo.
- 4.3 Importancia
- 4.4 Clasificación de los ingresos.
 - 4.4.1 Ingresos Tributarios.
 - 4.4.1.1 Los Impuestos
 - 4.4.1.2 Las Tasas
 - 4.4.1.3 Las Contribuciones Especiales
 - 4.4.1.4 Clasificación de los Ingresos Tributarios
 - 4.4.2 Ingresos no tributarios.
 - 4.4.2.1 Rentas Empresariales

- 4.4.2.2 Rentas Patrimoniales
- 4.4.2.3 Aportes Del Sector Privado Al Seguro Social
- 4.4.2.4 Aportes De Capital
- 4.4.2.5 Crédito Público
- 4.4.2.6 Derechos
- 4.5 La relación jurídico-tributaria.
- 4.6 Obligación tributaria.
- 4.6.1 El régimen jurídico.
- 4.6.2 El hecho imponible y hecho generador.
- 4.6.3 Sujetos
- 4.6.3.1 Sujeto Pasivo.
- 4.6.3.2 Sujeto Activo.

CAPÍTULO V: “LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO”

- 5.1. Teorías Doctrinales del Principio de Capacidad Contributiva;
 - 5.1.1 Teoría de la Causa Impositiva como justificación del Principio de Capacidad Contributiva;
 - 5.1.2. Teoría de la Naturaleza Jurídica del Principio de Capacidad Contributiva;
 - 5.1.3. Teoría que justifica el principio de Capacidad Contributiva como manifestación de fuerza económica;
 - 5.1.4. Teoría sobre la vinculación de los principios de Capacidad Contributiva e Igualdad;
 - 5.1.5. Teoría que justifica a la Capacidad Contributiva como presupuesto, límite parámetro de los impuestos;
- 5.2 Principio de Capacidad Contributiva: límite material de justicia;
- 5.3. Principio de Capacidad Contributiva: ámbito objetivo y subjetivo;

CAPÍTULO VI: “EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE ECUADOR Y ESPAÑA”

- 6.1. Sistema de Justicia Tributaria en España: Capacidad Económica;
 - 6.1.1. Antecedentes del artículo 3.1.1. constitucional;
 - 6.1.2. Principios Constitucionales en España;
 - 6.1.2.1. Principio de Generalidad;
 - 6.1.2.2. Principio de Legalidad;
 - 6.1.2.3. Principio de Capacidad Económica;
 - 6.1.2.4. Principio de Igualdad;
 - 6.1.2.5. Principio de Progresividad;
 - 6.1.2.6. Principio de No Confiscatoriedad;

6.1.2.7. Funcionamiento de los principios constitucionales en el Sistema Tributario Español;

6.1.3. Concepto de Capacidad Económica en España;

6.2. Sistema de Justicia Tributaria en Ecuador: Principio de Proporcionalidad

6.2.1. Antecedentes

6.2.2. Principios Tributarios en Ecuador

6.2.2.1. Principio de Legalidad;

6.2.2.2. Principio de Generalidad;

6.2.2.3. Principio de Igualdad

6.2.2.4. Principio de Proporcionalidad

6.2.2.5. Principio de Irretroactividad.

6.3. Homologación del principio de proporcionalidad a su correlativo de capacidad contributiva.

CAPÍTULO VII: “CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”

7.1. Conclusiones

7.2. Recomendaciones

ANEXOS

Bibliografía

Índice

CAPÍTULO II

**“EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU
IMPORTANCIA”**

Para comprender este capítulo debemos de reconocer esa pequeña gran línea que distingue al Derecho Financiero, del Derecho Fiscal y a ambos del Derecho Tributario, debido a que principalmente estos dos últimos, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, son confundidos, es decir, son tomados como sinónimos, situación que no es correcta.

2.1 Concepto de Derecho Financiero.

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del “bien común” no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades.

Las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual se establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos.

Así tenemos que las finanzas públicas pueden ser analizadas por la economía, la política, el derecho, entre otras. Por tanto, el derecho financiero comprende las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de recursos necesarios en vías de la consecución de sus fines.

2.2 Concepto de Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal comprende las normas que regulan la actuación del estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.¹

2.2.1 Antecedentes.

El término fiscal proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra *fisco* se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta de mimbre que servía de recipiente en la recolección de higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el *fisco* tenía el carácter de ingreso fiscal.

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis. Principios del Derecho Tributario. Limusa Noriega, 2003 p.21

Partiendo del origen etimológico de la palabra, tenemos que, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el fisco, o erario, como también se le conoce, debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador, fisco, y el del pueblo, erario.

2.2.2 Doctrina

La materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en Ecuador las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aún de organismo descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación más no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Sergio de la Garza en su libro *Derecho Financiero*, define al Derecho Fiscal como el “conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos”²

Mientras que Rafael Bielsa manifiesta que: el Derecho Fiscal es el “conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco”³. Por todo lo anterior, podemos determinar que el Derecho fiscal es el sistema de normas jurídicas que regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. De lo anterior la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Por lo que para que el Estado tenga un sistema sano de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, podemos hacer alusión a como es denominado en otros sistema jurídicos, tal y como es el caso de Italia donde se llama Derecho Tributario, mientras que en Alemania se habla de un Derecho Impositivo, y en Francia se le denomina Derecho Fiscal. Dice Emilio Margaín en su libro *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, “en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no solo a los impuesto a los tributos en general, sino a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios; por lo tanto se tiene que hablar de

² De la Garza, Sergio. *Derecho Financiero*. Editorial Porrúa ED. 1998, pág. 65

³ Bielsa, Rafael. *Compendio de Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa. ED. 1999, pág. 108

un derecho fiscal”⁴. Desde este punto de vista coincide con lo aseverado por este autor, debido a que el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario son distintos, esto respecto a que el sistema tributario es una parte del sistema fiscal, y el sistema fiscal comprende entonces tanto la dinámica del ingreso como la del gasto público.

Por tanto, se puede decir que el derecho tributario se refiere a las contribuciones y aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, dentro de este contexto, es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan a la determinación y pago de estas contribuciones que puede válidamente denominarse derecho tributario; mientras que el derecho fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

En el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica. A pesar de que el Derecho es uno sólo, surgen exigencias de orden práctico que han determinado que se le divida o clasifique conforme a distintos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez. Sin embargo, debemos tener presente que sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina.

Como anteriormente se señaló, el gran jurista Rafael Bielsa define al Derecho Fiscal como “un conjunto de formas de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”⁵.

De esta definición se desprenden los siguientes elementos:⁶

1. La relación jurídico-tributaria debe conducirse bajo la égida del Derecho. Lógicamente, al ser el Derecho Fiscal una rama de la ciencia jurídica, su contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas; la característica esencial de toda norma jurídica es la bilateralidad. Esto significa que impone obligaciones y confiere derechos. Como afirma Rafael Rojina Villegas: “una norma es bilateral cuando al propio tiempo que impone deberes a uno o varios concede facultades a otro u otros. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado; para todo deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad; no habrá obligado sin pretensor o inversamente.

⁴ Margaín Manatou, Emilio. Introducción al derecho tributario. Editorial Themis, ED. 2000, Pág. 56

⁵ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil. Editorial Cárdenas 1999, pág. 176

⁶ Bielsa, Rafael. (Op.Cit. pág. 92)

2. Tradicionalmente el Derecho se divide en dos grandes ramas: público y privado. El Derecho Fiscal forma parte del Derecho Público. Jellinek en su teoría “de la naturaleza de la relación jurídica” afirma que todo depende de la clase de relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica pues es ahí donde radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en planos de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos. Resulta evidente que el Derecho Fiscal sólo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la naturaleza de la relación jurídico-tributaria esta caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría, el estado como entidad soberana, y los contribuyentes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana. El cobro de los tributos o contribuciones es, en última instancia, un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la Ley.

3. El contenido fundamental del Derecho Fiscal está constituido por normas jurídicas. Por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la Ley tributaria el sello de la justicia, la equidad y la seguridad. Los principios de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público, y otros representan una especie de infraestructura sobre la cual debe descansar cada Ley fiscal específica. Consecuentemente, el contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un simple conjunto de normas jurídicas, sino que parte y se fundamenta en una serie de principios rectores cuyo estudio y comprensión constituye una de las primeras tareas que debe emprender quien se desarrolla en esta disciplina.

4. “La finalidad de ese conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como Fisco”, aquí se está haciendo una clara alusión a lo que es la relación jurídico-tributaria. El concepto fisco se refiere al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Puede decirse que es la entidad gubernamental a la que le corresponde aplicar la legislación tributaria. Su actividad va a canalizarse mediante la relación jurídico-tributaria, ejercitando el derecho correlativo a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las leyes. El papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación y su estudio en última instancia, debe reducirse al análisis y evolución de las normas y principios.

Por lo tanto, en síntesis, el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiéndose por esta última, el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.

De ahí, la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que les son comunes y que son distintos de los que rigen a los otros sistemas normativos.

2.3 Fuentes del Derecho Fiscal.

2.3.1 Concepto de fuente.

La fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho. Por lo tanto, fuente se refiere al origen o de donde emanan las cosas. Por fuente entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas.

Las fuentes del Derecho son, de tres tipos:

- Formales.- Son fuentes formales del Derecho los procesos de creación de las normas.
- Reales.- Son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas.
- Históricas.- Son los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

Así entonces al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico tributarias.

Aún cuando casi todos los tratadistas coinciden en considerar que las fuentes formales del Derecho se constituyen en la ley, la costumbre, los usos, las jurisprudencias y la doctrina, pero tratándose del Derecho Fiscal esa clasificación no es enteramente correcta y mucho menos completa, pues la clasificación de las fuentes varía respecto al Derecho Fiscal. En materia Fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo.

2.3.2 Fuentes del Derecho Fiscal Ecuatoriano.

El autor Rodríguez Lobato cita a dos autores refiriéndose al tema, señalando que: García Maynes define a la fuente formal, como “el proceso de creación de las normas jurídicas.” Y citando el referido al autor a Serra Rojas se afirma que, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.”⁷

Entonces se puede de esta manera se puede concluir que las fuentes formales del Derecho Fiscal Ecuatoriano se las podría determinar de la siguiente manera:

- La Constitución
- La Ley:
- Los Reglamentos
- Los Decretos-Ley
- La Jurisprudencia
- Los Tratados Internacionales
- La Doctrina

Por lo que al tema de se refiere sólo me evocaré al estudio de la Constitución, la ley, tratados internacionales y la jurisprudencia.

2.3.2.1 La Constitución.

El fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución, porque de ella derivan las leyes secundarias. La Carta Magna aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse al contenido de la legislación que integra esta rama del Derecho.

La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. 2002, pág. 162

En nuestra Constitución de la República, aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario. Asimismo, cabe señalar a la Constitución como el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal. En apoyo a lo anterior cabe citar lo dispuesto por el artículo 300 de la Constitución, el cual reza lo siguiente: “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.”⁸

2.3.2.2 La Ley.

En Ecuador la principal fuente del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 301 de la Constitución Política del país, que dispone lo siguiente: “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”.⁹

En el precepto transcrito, se consagran las garantías tributarias, de las cuales, la ley representa el principio de legalidad, pilar importante del Derecho Fiscal puesto que nada puede ser exigible sino está establecido en la ley.

Por consiguiente si el primero de los dispositivos legales estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

2.3.2.3 Jurisprudencia

En nuestro Sistema Jurídico Ecuatoriano, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. Sin embargo, debemos entender que la jurisprudencia, por si misma no modifica, deroga o

⁸ Constitución Política del Ecuador. Año 2008

⁹ *Ibíd.* Artículo 301

crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello. Se debe precisar que los requisitos que deben reunirse para la configuración de la jurisprudencia, de manera general, y aplicable al caso tributario, es que sea un triple fallo reiterativo sobre un asunto similar, resuelto en un mismo sentido.

El fin que persigue la jurisprudencia es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo tocante a la interpretación de la Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos, conforme lo establece el Art. 425 de la Constitución de la República

La jurisprudencia puede definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancia instancias posteriores. En otras palabras, la jurisprudencia, en realidad, no viene a ser fuente formal, sino una fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica y orienta el porqué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia.

2.3.2.4 Tratados Internacionales.

Los tratados internacionales pueden definirse como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes. De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

1. Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado de mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
2. Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los “sujetos de Derecho Internacional”, que no son otros que los Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.
3. Los tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados; sin embargo, pueden revestir la forma de convenciones internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.

4. Los tratados internacionales aparecen como instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

El artículo 1 de la Convención de Viena de 1969 sobre los Derechos de los Tratados señala que dichos tratados son un “Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre correcto”.

Los tratados internacionales pueden alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, entre las fuentes formales del Derecho.

El artículo 424 de la Constitución de la República establece que la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

De modo que en términos generales, nuestra Constitución atribuye a los tratados internacionales la norma que prevalece cualquier otra que no se dé en la constitución, a condición de que reúnan tres requisitos:

- Que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional.
- Que sean celebrados directamente por el Presidente de la República.
- Que sean aprobados o ratificados por la Asamblea Nacional

Lo señalado conforme a lo estipulado en el Art. 118, numeral 8 de nuestra Constitución de la República. La importancia que tienen los Tratados Internacionales como fuente formal del Derecho Tributario Ecuatoriano es mucha, en virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de doble imposición internacional, y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital, conocimientos tecnológicos, así como de operaciones de financiamiento internacional.

Ante esta clase de problemas, surgen los tratados internacionales en materia tributaria, que pueden coadyuvar a resolverlos de manera eficaz, mediante la fijación de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto cuyos rendimientos se distribuyan entre los países involucrados proporcionalmente al Estado de su Balanza Comercial.

2.4 Definición de Derecho Tributario.

El Derecho Tributario, podría ser definido como el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos, por lo que es necesario señalar que la ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.

Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como: “rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”¹⁰

El derecho tributario es distinto al derecho fiscal, debido a que el derecho fiscal se refiere a todos los ingresos que el Estado percibe, mientras que el derecho tributario se enfoca a los tributos, a los impuestos. Por lo que podemos decir que el derecho tributario es la parte especial y el derecho fiscal la parte general.

2.4.1 Particularismos del Derecho Tributario

En el Derecho Tributario existen particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más de Derecho; estos particularismos son:

1. La naturaleza específica de la obligación tributaria. La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de esta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
2. Los caracteres de la responsabilidad. El derecho tributario con frecuencia separa la titularidad de la deuda, de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
3. El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el derecho tributario.

¹⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. ED. 2000, pág. 215

4. La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el derecho tributario ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
5. La sanción en el derecho tributario que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas.
6. El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías. Este particularismo en México el fisco casi siempre litiga sin garantías, puesto que conforme con la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar las resoluciones tributarias y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad este particularismo consiste que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantías al Estado.

2.5 Importancia del Derecho Tributario

El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescriptible de un sustento económico. Sustento que debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician son las obras y servicios de interés público que el primero realiza. Esta situación da a origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernados. El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o mejorar su nivel de vida.

Esta relación es de carácter inminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar las funciones públicas, lo justo y apropiado es que tales recursos deban generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los

ciudadanos. Así mismo, es necesario insistir en que la relación Estado-gobernados-servicios públicos cobra en los tiempos actuales una gran importancia y trascendencia; esto debido a que durante los últimos años, el alcance de los gastos públicos ha tendido a aumentar constantemente. A los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico.

Esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por las leyes. De otra forma, caería en la arbitrariedad y el despotismo, puesto que el Estado, siempre podría fácilmente someter a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío. El tratadista Adolfo Carretero Pérez señala: “El origen de la exigencia de legalidad se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante”¹¹

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía; de tal manera que la norma jurídica debe actuar e indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuáles son, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

Como hemos visto dentro del Estado ha habido un crecimiento continuo respecto de sus funciones, por lo que esto es un signo característico de que los tiempos han cambiado y han aumentado las necesidades públicas. A pesar de que el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo, esto no es suficiente ante las demandas sociales, al menos debería haber un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, para su sostenimiento.

Tal situación imprime al derecho tributario una gran importancia, ya que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución de mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos. Es por esto que el Sector Privado al ver que aumentan sus obligaciones contributivas y sus fricciones con el gobierno, continuamente tiende a impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones hacendarias que juzgen injustificadas e improcedentes. Por su parte el Sector Público, no sólo requiere de especialistas para la ejecución de leyes y programas, sino también para llevar a cabo las

¹¹Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Santillana. 1998, pág. 81 y 82

tareas de proyección y planeación fiscal.

Esto nos permite presentar al derecho tributario como una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia, por lo que su estudio no sólo debe ser disciplinado y profundo sino también constante y efectivo, pues estamos en presencia de la rama de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia.

CAPÍTULO III

**“PRINCIPIOS RECTORES DEL
DERECHO TRIBUTARIO”**

3.1. Principios Doctrinarios Fundamentales.

3.1.1. Principios Teóricos formulados por Adam Smith.

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídico tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. Esto a través del establecimiento de los derechos y las obligaciones, que correlativamente surgen entre el Estado y los contribuyentes. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del Estado. Sin embargo, para asegurar la real efectividad de dichos principios, se deberán establecer en un régimen jurídico específico. En este caso, en la Constitución, por ser considerada la ley de más alto rango según la teoría de jerarquía de leyes. Es decir, que para cumplir con su finalidad deberán convertirse en Derecho Positivo Constitucional. Puesto que sólo así, podrán evitar que el Estado cometa abusos, arbitrariedades o discriminaciones en perjuicio del contribuyente.¹²

El establecimiento de estos principios en la ley suprema de cada nación, resulta necesario, debido al carácter coercible de las normas que establecen las contribuciones. Ya que esto implica que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, puede forzar a su cumplimiento incluso en contra de la voluntad del contribuyente. Lo cual se justifica argumentando que es la única forma de garantizar que el ente público obtenga los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, la inadecuada aplicación de estas normas pueden desembocar en situaciones de extremo perjuicio para el contribuyente. Debido a que existe la posibilidad de que el Estado, con la finalidad de ingresar un mayor flujo de recursos a sus arcas, llegue al absurdo de establecer contribuciones sumamente gravosas. A tal grado, que impliquen la ruina del sujeto pasivo por no ser capaz de solventarlas. A manera de ejemplo, Arrijoa Vizcaíno, hace alusión a dos casos: El “Impuesto sobre la Sal” que tuvo vigencia en Francia y Rusia durante los siglos XVII y XVIII; y el “Impuesto sobre el uso y tenencia de ventanas y perros” que a su vez tuvo lugar en México, durante el régimen del General Antonio López de Santa Anna.¹³

El origen de los principios teóricos tributarios se debe al célebre economista Adam Smith, quien en el siglo XVIII realizó una investigación en Economía Política a la cual dio por título “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”¹⁴

¹² Sánchez Gómez, Narciso, “*Derecho Fiscal*”, 1999, p.177.

¹³ Arrijoa Vizcaíno, (Op. Cit. Pág. 208)

¹⁴ Smith Adam, “*Riqueza de las Naciones*”, pág. 173

En el libro V de su obra, este autor, profundiza en el estudio de las características esenciales de los tributos. El mérito de su obra radica en el desarrollo de los principios fundamentales, a que se debe adherir, toda norma jurídica tributaria que se jacte de formar parte de un orden justo. A través del cual se aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa; elementos claves que permiten que una nación acceda consecuentemente a la riqueza. Por el contrario, un orden plagado de abusos hacia el contribuyente, que en lugar de alentarlos lo desalienta, sólo puede desembocar en la pobreza de un país.

Los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Adam Smith constituyen una aportación al Derecho Tributario que ha logrado gran trascendencia. Hoy en día aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las constituciones, conservándose así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario.

3.1.1.1. Principio de Justicia o Proporcionalidad

El principio de Proporcionalidad, en palabras de Smith consiste en que:

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos”.¹⁵

Es decir, que existirá igualdad en la tributación si el deber de los habitantes, de contribuir al sostenimiento del gobierno, se cumple en la medida más cercana a sus capacidades económicas¹⁶. De lo contrario, el resultado sería la desigualdad en la imposición, práctica nada saludable en un sistema tributario, por la inconformidad que despierta en el contribuyente.

Al respecto Margain Manatou, hace referencia a que la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo, sólo cuando es general y uniforme¹⁷. Es por eso que el principio de Justicia se ramifica a su vez en: Generalidad y Uniformidad. El subprincipio de Generalidad se refiere a que el impuesto comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Es decir, que deberán pagar impuesto todas aquellas personas que se encuentren comprendidas en la hipótesis normativa prevista en la ley. Constituyendo como única excepción, todas aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva. Esto significa que solo podrán ser exentos del pago del impuesto aquellas personas cuyo ingreso no exceda del mínimo de

¹⁵ De La Garza, Sergio, (Op. Cit. pág. 404.)

¹⁶ Arrija Vizcaíno (Op. Cit., pag.208.)

¹⁷ Margain Manatou, Emilio, (Op. Cit., pág. 25.)

subsistencia. Por su parte el subprincipio de Uniformidad consiste en que todas las personas deben ser iguales frente al impuesto. Es decir que establece que todos deben contribuir al gasto pública en base a su capacidad contributiva. De esta forma se justifica el origen de los impuestos progresivos, pues a mayor capacidad contributiva, mayor será el impuesto a pagar. En relación a esto, Margain Manatou cita a John Stuart Mill, que en su teoría del sacrificio explica que: “si el pago del impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”¹⁸

De la Garza hace alusión al impuesto sobre la renta como ejemplo propicio para la mejor comprensión de la teoría del sacrificio. Ya que en este impuesto, su objeto “la renta”, se clasifica de acuerdo a la fuente de la que proviene. De esta forma se facilita la valoración acerca de cual implica un mayor o menor sacrificio, para asignarles un menor o mayor gravamen respectivamente. En este caso se clasifican en: 1) rentas fundadas, aquellas que tienen su origen en el capital; 2) rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y 3) rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, es decir, una combinación de trabajo y capital. Así que resulta notable que siendo las rentas no fundadas las que implican un mayor sacrificio, por tener su origen en el trabajo, sean gravadas con un gravamen más leve. A comparación de aquellas que implican un menor sacrificio como serían las rentas fundadas o incluso las mixtas.¹⁹

Por tanto, en opinión de Arrijo Vizcaíno, todo sistema tributario que se jacte de ser justo, debe observar los siguientes postulados:

1. Gravar de forma cualitativa y no cuantitativa. Esto se logra a través del establecimiento de tasas porcentuales de tipo diferencial a aquellos que gocen de una mayor capacidad económica, para que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
2. Distribución igualitaria de las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza. Esto tiene la finalidad de evitar que en un momento dado el peso de la contribución recaiga sobre una sola fuente.
3. Establecimiento de tasas que incidan sobre una proporción razonable del ingreso,
4. utilidad o rendimiento de los contribuyentes. Sin que esto implique la confiscación

¹⁸Margain Manatou, Emilio, (Ob. cit., p. 27.)

¹⁹De La Garza, Sergio, (Op. cit., p.404.)

total o de una parte sustancial, ya sea, del patrimonio o del producto del trabajo y del esfuerzo.²⁰

3.1.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza.

El principio de Certidumbre consiste según Smith en que: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”²¹

Este principio resulta de gran importancia al señalar que los elementos del impuesto como son: sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento de causación, época de pago, obligaciones y sanciones deben estar determinados con claridad en la ley, no dando cavida a la imprecisión ni a la ambigüedad. Es por tanto, en la persona del legislador, en quien se deposita la responsabilidad de guardar adecuadamente este principio. Ya que en sus manos está impedir que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos antes mencionados en perjuicio del contribuyente. Evitando además los subsecuentes actos arbitrarios por parte de la Administración Pública. Es decir se busca que a través de éste principio el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga certidumbre en cuanto a los elementos esenciales del impuesto.²²

Además de que los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión, Arrijoa Vizcaíno, hace mención de otros dos aspectos que forman parte integral de este principio. Primero hace alusión de que la establecer los tributos e indicar los elementos antes señalados, deberá utilizar el legislador un lenguaje claro, llano e inteligible. Esto con la finalidad de que el contribuyente y cualquier otra persona sean capaces de entender su contenido, sobre todo en aras de que el Derecho Fiscal va dirigido a casi toda la población. Por lo que el hecho de establecer una legislación tributaria de términos complejos y exageradamente técnicos o sofisticados, tiene como consecuencia la evasión fiscal por

²⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, (Op. cit., p. 216.)

²¹ De La Garza, Sergio, (Op. cit., p. 405.)

²² Arrijoa Vizcaíno (Op. cit., p. 218)

parte del contribuyente. La mayoría de las veces no se incurre en esta práctica ilícita por mala fe, sino porque muchas veces el sujeto destinatario de la norma fiscal desconoce los alcances de ésta, e incluso existe la posibilidad de que no cuente siquiera con los recursos suficientes para contratar a un especialista en la materia que pueda auxiliarlo.

El otro aspecto al que hace alusión, el antes citado autor, consiste en la actuación de los servidores públicos. Tratándose muchas veces de individuos con poco conocimiento de la materia que necesitan de actitudes arbitrarias para poder llevar a cabo sus funciones. En este caso el desarrollo de visitas domiciliarias o aduanales, a través de las cuales el inspector fiscal da un trato descortés al contribuyente, incluso muchas veces al grado de caer en la humillación. Esto sin importar el hecho de que hayan incumplido o no con las obligaciones tributarias a su cargo. En síntesis el principio de Certidumbre o Certeza se constituye de tres puntos básicos según Arrijo Vizcaíno, que son: Todos los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión. Debe utilizarse un lenguaje claro, llano e inteligible; de manera que no sólo el contribuyente sino cualquier persona sea capaz de entender. El desacato a éste principio provoca problemas como la corrupción y altanería de los funcionarios públicos.

3.1.1.3. Principio de Comodidad.

El principio de Comodidad de acuerdo a lo que escribió Smith consiste en que: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo . Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Cómo está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”²³

En este caso el legislador tiene a su cargo la tarea de facilitar al contribuyente la forma del entero del impuesto. Aligerando de cierta forma el sacrificio que significa para el particular el hecho de pagar impuestos. Esto a través del establecimiento de fechas y períodos de pago que de acuerdo al impuesto de que se trate resulten más benéficas para el contribuyente, logrando con ello incrementar la recaudación y disminuir la evasión fiscal. Sin embargo, el alcance de este principio va más allá del simple establecimiento de fechas y épocas de pago que resulten óptimas para el contribuyente. Además toma en cuenta los aspectos relacionados con el procedimiento de pago. Lo cual implica hacer alusión a los lugares en

²³De La Garza, Sergio, (Op. cit., p 405.)

donde éste deberá llevarse a cabo. Ya que como comenta Arrijoa, hace muchos años esta actividad se desarrollaba en instalaciones de mal aspecto, eso sin mencionar al pésimo personal que atendía dichas dependencias. Esta situación propiciaba una excusa para justificar el no cumplimiento de la obligación tributaria, por el “suplicio” que significaba para el contribuyente acudir a esos lugares. Por lo que actualmente las autoridades fiscales han tomado cartas en el asunto, estableciendo el programa de “facilidades a los contribuyentes”, que permite cumplir con el pago de las contribuciones en determinadas Instituciones Bancarias así como el pago por correo. Y ahora incluso se ha incursionado, en el mundo moderno, la presentación de declaraciones y el pago de impuestos vía internet.

Otro aspecto que supuestamente justifica la evasión fiscal por parte del contribuyente, es el hecho de que los documentos que debe presentar al momento del entero del impuesto resultan complicados. Por eso, las autoridades fiscales tienen a su cargo la tarea de buscar métodos más sencillos respecto de la forma de pago. A través de la simplificación de declaraciones y de la emisión de formularios que resulten más sencillos para el sujeto pasivo.

Entonces, los aspectos que trata este principio, según Arrijoa Vizcaíno, son:

- La elección de fechas y períodos o épocas de pago que resulten las más propicias y ventajosas para el contribuyente.
- La designación de lugares adecuados para el pago de las contribuciones, en donde, el contribuyente sea tratado con amabilidad; así como la instauración de mecanismos que permitan una mayor facilidad en el entero del impuesto.

Por último, en acato a este principio, la documentación que el contribuyente deberá presentar al efectuar el entero de las contribuciones a su cargo, tales como formularios y declaraciones de impuestos, serán redactado de manera clara y sencilla.

3.1.1.4. Principio de Economía.

El principio de economía, A. Smith dice que: “Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público...”²⁴. Todo impuesto requiere ser productivo y de gran rendimiento, pero además debe ser económico en cuanto a su administración y control. La fórmula para dar cabal cumplimiento a éste principio consiste en que la diferencia entre la suma recaudada y la que verdaderamente entra a las arcas del país debe ser la menor posible. La inobservancia de este principio redundará en la violación a los motivos que justifican la

²⁴De La Garza, Sergio, (Op. cit., p 406)

existencia de la relación jurídico tributaria. Ya que ésta nace con al finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de ser devueltos a los ciudadanos en forma de servicios públicos. Efectuando así una mejor redistribución de la riqueza. De forma que si el costo de la recaudación de las contribuciones supera el producto obtenido por la misma, no habrá manera de efectuar esa devolución de ingresos a la sociedad a través de los servicios que presta el Estado. Eliminando por tanto el motivo causa que justifica la relación jurídico tributaria.

Actualmente, la tecnología desempeña un papel de gran importancia respecto de este principio de economía de las contribuciones. Ya que a través de sistemas de programación y computación, se logra un sistema recaudatorio eficiente y económico. Al respecto Arrijoa Vizcaíno señala que la actividad recaudatoria no debe ser vista nunca como posible fuente de empleos. Ya que de ser así se violaría este principio y además se destruiría la razón de ser de la relación jurídico tributaria; puesto que un exceso de empleados al servicio de esta actividad, implica un mayor costo de recaudación y por ende un sistema tributario incapaz de sostenerse a sí mismo, es decir: “antieconómico”.

3.2. Principios Doctrinarios Complementarios

A partir de los principios teóricos de los impuestos, formulados en el libro V de “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, señala Arrijoa Vizcaíno, otros especialistas se han enfocado en el estudio y análisis de los mismos. Debido a la importancia que tienen al ser los lineamientos rectores del Derecho Fiscal. Sin embargo, lo único que han conseguido es profundizar en los conceptos ya formulados por el célebre economista inglés, puesto que su obra es tan compleja que es muy poco lo que se puede aportar en realidad. Por tal motivo, a todos los estudios o análisis de principios, que surgen con posterioridad a la obra de Smith, se les denomina “complementarios”.

3.2.1. Principios formulados por Harold M. Sommers

Los principios complementarios que, en opinión de Harold M. Sommers, debe acatar todo sistema tributario son: 1) de Capacidad de Pago, 2) de Beneficio, 3) Del Crédito por Ingreso Ganado, 4) De la Ocupación Plena, y 5) de la Convivencia.

3.2.1.1. Principio de Capacidad de Pago

En palabras del propio Sommers citado por Arrijoa Vizcaíno, el principio de capacidad de pago consiste en: “De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo... Un corolario del principio de capacidad de pago es el de gravar

con objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.”²⁵

Este principio se basa en el de Proporcionalidad o Justicia que se señala en la obra de Smith. Su contenido implica que las personas de mayor capacidad económica deberán contribuir al gasto público en mayor proporción que aquellas que posean una menor capacidad económica. Con ello alude a las tasas progresivas, es decir, el que más recursos tiene, es el que más debe aportar a la finanzas del estado. Esto con la finalidad de lograr una mejor distribución de la riqueza. Por lo anterior se le considera a este principio como instrumento de justicia social.

3.2.1.2. Principio del Beneficio

Respecto de este principio, Sommers apunta que: “Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales...resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en los que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente”.²⁶

Según este principio, aquellos resulten mas beneficiados con el gasto público deberán ser los que mayor contribución aporten al fisco federal. Pero resulta difícil su aplicación en los casos en que los servicios prestados por el Estado se avocan sólo a cierto sector de la sociedad. Es por ello que Sánchez Gómez descarta el hecho de que este principio pueda tener aplicación en la actualidad. Además de que en opinión de Arrijo Vizcaíno, Sommers, confunde la justificación de la relación tributaria, que alude a la devolución de contribuciones a través de la prestación de servicios públicos, con el problema de los principios rectores del Derecho Tributario.

3.2.1.3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado.

Al respecto Sommers sostiene lo siguiente: “Por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una Ley de Impuestos sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de

²⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, (Op. cit., p. 235)

²⁶ Ibid, p. 236.

cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos o intereses, debía ser castigado. En cierta medida, esta es la misma razón de ser. Las ganancias de guerra en exceso de cierto nivel, fueron consideradas como ganancias inesperadas que no eran atribuible a ningún esfuerzo por parte del empresario; más bien se debieron a la situación bélica sobre la que el empresario no tenía ningún control. Los impuestos sobre herencia están basados en parte en este principio. El heredero no gana el dinero que recibe; por tanto debe ser gravado con tasas altas.”²⁷

El principio del Crédito por Ingreso Ganado deriva de la máxima de proporcionalidad o justicia planteado por Smith, en el entendido de que pugna por un régimen de distribución de cargas tributarias más justo. Ya que muchas veces el legislador parece olvidar que el criterio distributivo debe aludir al origen de los ingresos. Debido a que así se valora el esfuerzo que implican y por ende el impacto tributario que merecen.

La importancia de este principio radica en que a través de él, Sommers, hace alusión a la fuente del ingreso como aspecto a tomarse en cuenta en la distribución de la carga tributaria. Es decir, señala que no deben ser gravadas por igual aquellas rentas que provengan de distintas fuentes. Haciendo hincapié en que las rentas cuyo origen es el trabajo son las que menor impacto deben sufrir, dado que son las que verdaderamente se obtiene en base al esfuerzo. Caso distinto de aquellas que encuentran su origen en el capital o incluso en las herencias, que por el contrario deben recibir un trato fiscal de mayor severidad.

3.2.1.4. Principio de la Ocupación Plena.

En relación a este principio Sommers expresa que: “Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimar la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. Los impuestos promotores, que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe una rebaja o paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre los accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto. Todos estos planes tienen como finalidad lograr un alto nivel de ocupación que a veces se denomina de ocupación plena.

²⁷Ibid. p.237

Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el principio de la ocupación plena. Parece existir una tendencia para dar a estos principios una parte cada vez mayor en la estructuración de la política impositiva.”²⁸

Este principio se establece como una variante al de economía emitido por Smith. A través de él, se pretende instaurar una política tributaria de constante reinversión de utilidades. Esto con el claro propósito, primero, de generar más fuentes de trabajo y combatir así el desempleo que es factor determinante en la situación económica de un país; y segundo, de promover estabilidad en los niveles ocupacionales. De modo que al pugnar, por un lado, por la no opresión a la industria y al comercio, y por otro, castigar al empresario que no reinvierta; se lograría el “pleno empleo” y con ello el primer propósito. Pero para dar cumplimiento al segundo además se deben establecer una serie de normas que alienten al sector patronal a querer mantener un cierto nivel de ocupación. Así, satisfechos los propósitos antes expuestos se logran las condiciones necesarias para acceder a la riqueza nacional.

3.2.1.5. Principio de la Conveniencia

En torno a este principio Sommers enuncia lo siguiente: “Algunas veces los impuestos se establecen, con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de conveniencia. Los impuestos sobre herencia están basados, en cierto modo, en este principio, puesto que la persona que ganó el dinero no está presente para objetar el impuesto. En este principio se basan los llamados impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de éstos impuestos es que lo que el público no conoce no le duele.”²⁹

Este principio se encuentra totalmente relacionado con el de Economía de Adam Smith. Ya que a través de lo que Sommers denomina “impuestos ocultos” se busca que los impuestos sean productivos, de máximo rendimiento y que no causen molestias a los contribuyentes. Esto con la finalidad de erradicar la posible instauración de una política de conveniencia en los sistemas tributarios. De manera que el principio de conveniencia sólo viene a complementar al de Economía.

3.2.2. Principios formulados por Adolfo Wagner.

Otro especialista que se ha ocupado del análisis de los principios del derecho fiscal es

²⁸Ibid. p. 238.

²⁹ Ibid. p. 239 y 240

Adolfo Wagner, quien los identifica como la guía para alcanzar niveles organizacionales óptimos en materia impositiva. Para ello, señala nueve principios superiores que a su vez agrupa en cuatro categorías de la siguiente manera:

A) “Principios de Política Financiera”, dentro de los que se encuentran:

1.- Suficiencia de la Imposición.- Esto significa que la imposición deberá determinarse en cada país, tomando en cuenta dos aspectos, por un lado, las necesidades de la población; y por el otro, la cobertura del gasto público.

2.-Elasticidad de la Imposición.- Es decir que siempre dependerán tasa, tarifas y cuotas de las circunstancias económicas especiales de cada estado. Para cumplir con la finalidad de obtener los recursos que requiera el estado a través del tiempo.

B) “Principios de Economía Pública” que a su vez agrupa a :

1.- Elección de buenas fuentes de impuestos.- Esto significa que el Estado decidirá que sobre que fuentes gravará. Claro siempre en observancia de las especiales circunstancias de su realidad económica, política y social.

2.- Elección de las clases de impuestos.- En relación a esto, generalmente se sostiene la idea de que lo más factible es el establecimiento de impuestos tanto directos como indirectos. Con la finalidad de poder acceder a un sistema tributario de mayor justicia.

C) “Principios de Equidad” que contiene los principios de:

1.- De generalidad.- Aquí, Wagner, señala que en cumplimiento de las finalidades fiscales, es decir, para cubrir el gasto se debe gravar a todos sin mínimos de exención.

2.- De Uniformidad.- En relación a esto señala que el impuesto debe ser proporcional y sin tarifas progresivas. Es decir a la capacidad contributiva de cada persona.

D) “Principios de Administración Fiscal o de lógica en materia de imposición” entre los que se encuentran:

1.- Fijeza en la Imposición.- Respecto a esto, se debe tratar de que los encargados de la determinación de impuestos cuenten con mayor preparación tanto profesional como moral, la simplificación de los sistemas tributarios, precisión en los elementos del impuesto, las leyes respectivas deberán ser de fácil comprensión, es decir, claras y sencillas para el contribuyente, infracciones y delitos fiscales de previo establecimiento.

2.- Comodidad de la Imposición.- En relación a esto señala que el pago del impuesto deberá efectuarse en moneda de curso legal, en un lugar lo más cercano posible al domicilio del contribuyente, que la época de pago sea la más conveniente para el particular, otorgamiento de plazos y prórrogas en el cumplimiento de la obligación tributaria, y que los procedimientos de control como son las visitas de los inspectores procuren ser lo menos molesto para el contribuyente.

3.-Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.- lo cual significa que los costos de la recaudación deben ser lo más bajos posibles, claro dependiendo del país de que se trate y por ende tomando en cuenta las circunstancias en que se encuentre.

3.3. Principios Jurídicos de los Impuestos

3.3.1. Principios Jurídicos

Los sistemas tributarios tienen como objetivo primordial buscar los distintos mecanismos que les permitan acceder a la justicia . Pero ¿qué es realmente la justicia? No es otra cosa que, un valor, por lo que aún cuando se desconozca su significado exacto, siempre se tiene la idea de lo que es justo e injusto. Este valor guarda relación a las condiciones específicas de cada época. Por lo que la percepción de lo justo pueda sufrir variaciones debido al constante cambio de las circunstancias históricas. Sin embargo, en esencia, su significado será siempre el mismo “virtud por la cual se da a cada quien lo que le pertenece”.

Ese significado esencial también guarda relatividad respecto de los sujetos. Por lo que aún aquella contribución que denote el mayor grado de justicia, siempre resultará injusta para alguien. Es decir, lo que es justo para unos puede no serlo para otros. La justicia es un valor ideal, que existe sólo en el mundo de las ideas aludiendo a la teoría platónica, lo que implica que tenga el carácter de inalcanzable. Por lo que resulta utópico pensar en la existencia de un sistema tributario justo en toda la extensión de la palabra. Sin embargo, el estado debe esforzarse siempre en tratar de alcanzar el más alto grado de justicia para los contribuyentes. De manera que el sistema tributario óptimo es aquel que implique un mayor grado de justicia para la mayoría, puesto que de eso depende su grado de efectividad

El Derecho Tributario se encuentra entonces constituido en conjunto por ambas clases de principios. Los constitucionales, aludiendo a la teoría de la supremacía constitucional, deben establecerse precisamente en la ley suprema de todo estado, que no es otra que: “La Constitución”. De esta forma se garantiza la protección de los derechos de los contribuyentes gracias a la naturaleza vinculante que implican dichos principios. Por su parte, los principios ordinarios, deben establecerse en las leyes ordinarias o secundarias, que se enfocan más a la actividad tributaria del Estado.

En relación con lo anterior, la tarea del legislador resulta de gran importancia, en el sentido de que es este representante del pueblo, el encargado de crear las leyes tributarias. Desde luego, siempre en observancia a los principios constitucionales establecidos. Sin embargo, muchas veces las presiones de índole política y económica pesan demasiado sobre la actividad legislativa. Tanto que se incurre en el otorgamiento de concesiones tributarias, que más tarde resultarán en un grave deterioro del Sistema Tributario.

Por lo tanto, los principios constitucionales desempeñan un papel sumamente importante en el Derecho Tributario. Ya que fungen como los límites, que el legislador, habrá de seguir y respetar, dependiendo si se trata de principios de naturaleza programática o vinculante. De modo que la creación de las leyes tributarias, en las que se establecen las contribuciones que el particular está obligado a solventar sean lo más justas posibles. Para que realmente resulten efectivas ya que de esto depende que el estado pueda obtener los recursos necesarios para su buen funcionamiento.

3.3.2. Principios Constitucionales.

La razón de ser de los principios constitucionales encuentra ciertamente justificación en un suceso histórico. Por lo que a continuación se hace una breve referencia a las especiales circunstancias que tuvieron lugar para dar origen al nacimiento de estos principios. La Edad Media fue un período de la historia que se caracterizó por establecer como forma de gobierno generalizada a “La Monarquía”; así como, por la existencia de una marcada división entre ricos y pobres, es decir, la nobleza y los súbditos respectivamente. Siendo éstos últimos los que compensaban, con el pago de “tributos exagerados”, los privilegios que el Rey otorgaba a los nobles. Por tanto, se seguía la tendencia desequilibrada de empobrecer más a los pobres y beneficiar más a los ricos.

El ambiente de injusticia que imperaba en aquella época, marcó la pauta para que el pueblo se inconformara a través de revoluciones sociales³⁰. Tal es el caso de la Revolución Francesa de 1789, a partir de la cual, se le empieza a dar la importancia debida al tema de los derechos fundamentales del hombre. A través de documentos como “La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, se pretendía establecer límites al poder. Esto con la finalidad de evitar subsecuentes abusos por parte de las personas que accedieran a los puestos de poder.

La transformación de las ideas políticas generó las condiciones ideales para acceder al naciente “constitucionalismo”. Al respecto resulta interesante la opinión de Ferdinand Lassalle de acuerdo con la cual la constitución de los estados siempre ha existido, pero no en un documento escrito que compile todas las disposiciones de carácter fundamental. Y

³⁰ Lassalle Ferdinand *¿Qué es una constitución?*, Ediciones La Mar, 2001, p.57

concluye con la aclaración de que la verdadera aportación de los tiempos modernos es el constitucionalismo “escrito”³¹.

Pero ¿qué es en realidad una constitución? Según el Diccionario Jurídico Mexicano, proviene “Del latín *constitutio-onis*, forma o sistema de gobierno que tiene cada Estado; ley fundamental de la organización de un Estado”.³²

De acuerdo con Kelsen citado por García Garza: “La constitución en sentido material es la serie de preceptos que regulan la creación normativa y la de los órganos de gobierno y su competencia; mientras enuncia que la Constitución en el sentido formal es solamente el documento solemne que contiene los especificados en la perspectiva descrita en principio”³³

Para Jellinek una constitución es: “Toda asociación permanente necesita de una ordenación, conforme a la cual se constituya y desenvuelva su voluntad, lo mismo en un estado despótico o autoritario, que en uno democrata, pues lo contrario sería una anarquía.”³⁴

Por su parte, Garza García, define: “La Constitución es la norma fundante del sistema jurídico nacional y que determina las bases organizativas del Estado, los mínimos de libertad de los gobernados y establece un estándar social justo y digno.”³⁵

A través de las constituciones que se pretende entonces resumir y estatuir en un solo documento los principios e instituciones que habrán de tener vigencia en un país. De ahí que la importancia de este documento radique en su contenido, ya que de él depende la organización de todo Estado. Y a pesar de que cada ente público pueda dotar a su respectiva constitución de un contenido ideológico distinto, todas ellas deberán converger en esa dualidad de objetivos consistente en: la formulación de principios para delimitar poderes, y la creación de instituciones que garanticen su correcta aplicación.

Esto con la finalidad de dar efectivo cumplimiento a la causa-razón, que motivó su surgimiento, que no es otra, que la de salvaguardar los derechos fundamentales del hombre. Los principios establecidos en la constitución son las directrices, que las normas que se emanen con posterioridad tendrán que seguir. De acuerdo con Zagrebelsky, los principios son constitutivos del orden jurídico, y las normas sólo exigen un comportamiento del hombre. Por tanto, la distinción entre unos y otras habrá de hacer la diferencia entre Constitución y Ley. Es decir que, mientras los principios tienen influencia sobre todas las leyes que se emanen, las normas tienden a agotarse en sí mismas. Aunque cabe resaltar

³¹ Ibid. pag. 58 y ss.

³² Instituto de Investigaciones Jurídicas, “*Diccionario Jurídico*”, UNAM, 1998.

³³ Garza García, César, “*Derecho Constitucional*”, McGraw-Hill, 1997, p.15.

³⁴ Jellinek, Jorge, “*Teoría General del Estado*”, Fondo de Cultura Económica, 1958, p.43.

³⁵ Garza García, Cesar.(Op. cit., p.15.)

aquí, que el citado autor, hace referencia a una excepción; al señalar que tratándose de normas que regulan los derechos fundamentales y garantizan la justicia, deberán ser catalogadas como principios. Esto porque que verdaderamente desempeñan un papel constitucional.

Así los principios constitucionales fungen como el propio derecho de la norma suprema. Ya que desempeñan una función reguladora al determinar las bases para la actuación del legislador. En palabras de Zagrebelsky, citado por García Bueno, los principios constituyen: “...las posiciones a tomar respecto de situaciones concretas , regulan y dan significado a una ciencia jurídica determinada, su aplicación requiere que cuando la realidad exija de nosotros una reacción, se tome posición ante ésta de conformidad con ellos”.³⁶

Por tanto, todo ordenamiento jurídico debe adherirse a los principios establecidos en la constitución, ya que es a través de ellos que se da operatividad a los valores consignados en la misma.

3.3.2.1. Naturaleza de los Principios Constitucionales.

Los principios constitucionales por su naturaleza se van a clasificar en: preceptivos y programáticos. La doctrina considera como vinculantes ó preceptivos, a aquellos principios de contenido concreto, que tienen por tal motivo aplicación inmediata en los supuestos en que inciden, y que además cumplen tanto con el objeto de limitar derechos y potestades, como con el hecho de permitir que una norma sea declarada contraria a la constitución. Por su parte, los principios programáticos, son aquellos que establecen directrices de carácter general, que habrán de fungir como criterio orientador para el legislador futuro.

Respecto de esta doble naturaleza en que inciden los principios constitucionales Moschetti realiza la siguiente crítica: “El punto débil de la distinción entre normas preceptivas y programáticas está en admitir que puedan tener destinatarios diversos (...) Esto no sólo es contrario a la fórmula de promulgación, según la cual la constitución será observada por todos los ciudadanos y órganos del Estado, sino es también inaceptable desde el punto de vista abstracto, dada la rigidez de la Constitución, todas las disposiciones una vez que forman parte del ordenamiento estatal, tienen un mínimo de concreción suficiente como para vincular al legislador presente y futuro, y a todos los demás sujetos del ordenamiento jurídico ”³⁷

³⁶García Bueno, Marco César, *El Principio de Capacidad a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia*, tomo XVII, Salamanca, 2000, p. 37.

³⁷ Moschetti, Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, IEF, Madrid, 1980, p. 64.

Para éste autor, sólo debería existir la naturaleza vinculante de los principios constitucionales, debido a que sólo esta cumple con ser “de aplicación general”. A diferencia de la naturaleza programática, que al tener por objeto, establecer las directrices que servirán de guía para el legislador futuro, se vuelve de aplicación particular. Ya que se trata de principios que van únicamente dirigidos a delimitar al actividad de un único sujeto: el legislador futuro. Es por tanto, que resulta ilógico, dada la importancia de la Constitución, al fungir como “ley suprema”, el hecho de que no sea aplicable a todo aquel que forme parte del Estado.

Por otro lado, resulta un tanto cuestionable la función de los principios de naturaleza programática en una constitución. Debido a que si ésta consiste en el establecimiento de directrices que sirvan de guía al legislador futuro, implica que su ámbito temporal de aplicación aluda un tiempo venidero e incierto. Consecuentemente se estarían estableciendo principios que sirvan de guía a la potestad legislativa, cuando ni siquiera se conocen las circunstancias en las que tal actividad deberá desarrollarse. Lo anterior resulta tan absurdo como pretender que un ciego guíe a otro. Por tanto, la incursión de principios de esta naturaleza en una constitución dista mucho de ser realmente necesarios y ya no se diga efectivos. Puesto que nadie puede garantizar que dichas normas tendrán una aplicación adecuada a la realidad futura; o que incluso se vean rebasadas por la misma cayendo en un estado de completa inaplicabilidad.

Los principios de naturaleza vinculante resultan de gran importancia para la Constitución, ya que a través de ellos adquiere el carácter de ley suprema. Colocándose así en la cima del ordenamiento jurídico. Al grado que las demás leyes, tratados, jurisprudencia y normas, no sólo se consideran de carácter secundario; sino que además tienen que estar de acuerdo con ella. De modo que la ley suprema establece dichos principios y los dota de la fuerza suficiente para fungir como límites a las diversas expresiones de poder que se presentan en un Estado, en el caso al poder tributario que es al que se hará alusión en este trabajo.

3.4. La Potestad Tributaria del Estado.

3.4.1. Origen del Poder Tributario: ¿Soberanía o Constitución?

La naturaleza vinculante de los principios constitucionales, como se desprende del apartado anterior, implican que la constitución de cada estado sea considerada como la norma de más alto rango jerárquico. Entonces, al ser la constitución, la “ley suprema de cada estado”, debe fungir como base para el surgimiento de todo el ordenamiento jurídico³⁸.

³⁸ Polo Bernal, “*Manual de Derecho Constitucional*”, Argentina, 1985, p.13 y 14.

De modo que, en esta norma principal es donde se encuentra el fundamento para la creación de las contribuciones. Por su parte la justificación de la existencia de las mismas, se relaciona con el concepto de “ poder tributario” que es la facultad que posee el estado para crear y hacer efectivas las contribuciones. Anteriormente se consideraba que el origen de este poder residía en la soberanía del estado. Al respecto,

De la Garza, cita a Valdés Villareal, quien señala que: “...con la soberanía, la potestad [poder tributario] comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad”³⁹

De modo que la soberanía, como supuesto de supremacía, daba origen al poder tributario. Permitiendo así, que los impuestos se cobraran en base a la facultad de imperio del Estado. Sin embargo, era ineludible el hecho de que esa situación habría de cambiar tarde o temprano, y adecuarse a las circunstancias que se presentaran con el paso del tiempo. Por tal motivo, el sentido que se le otorgaba al concepto de soberanía es distinto al que se le da en la actualidad. En el pasado, su ámbito de validez era interno; ya que se depositaba en la persona del rey, con la finalidad de facultarlo en el desarrollo de las actividades propias para su subsistencia. Pero las circunstancias cambiaron, ahora se deposita en la persona del estado y no en la figura de un monarca. Lo que da como resultado que su ámbito de validez sea externo, es decir, tiene repercusión para con los demás países.

Actualmente, el significado de soberanía, alude al derecho de autonomía que todo estado debe tener, para ser capaz de regir su propio destino sin la intervención de ningún otro. De manera que, el concepto de soberanía hace alusión a la realidad política operante de un país⁴⁰.

En relación a esto, García Bueno cita a Rodríguez Bereijo:“en los momentos actuales no existe ninguna justificación ni para identificar el llamado poder tributario con la soberanía, ni tampoco para hablar de un poder tributario como categoría distinta del poder normativo general”⁴¹ Por lo tanto, el concepto de soberanía no puede aplicarse como origen del poder tributario, no sólo por el hecho de haber cambiado su significado, aunado a esto hay que tener en cuenta el surgimiento del constitucionalismo. Ya que a partir de que se instaura éste régimen, es la constitución, a través de sus principios, la que limitará a los diversos

³⁹ De La Garza, Sergio, (Op. cit., p. 207.)

⁴⁰ García Bueno cita a ZAGREBELSKY (Op. cit., p. 41.)

⁴¹ García Bueno, Marco César, (Op. cit., p. 41.)

poderes del Estado. De tal forma que el poder tributario, es decir, la facultad de crear e imponer contribuciones deberá estar debidamente fundado y reglamentado por los principios constitucionales. Dicho de otra manera el fundamento para la creación de contribuciones no es sino la propia Constitución.

3.4.2. ¿Poder o Potestad? Tributaria.

Una vez establecido que es la Constitución, y no la soberanía, el verdadero origen de la facultad que tiene el estado, respecto del establecimiento de las contribuciones, así como de los respectivos órganos administrativos, encargados de la recaudación de las mismas resulta interesante hacer alusión a la disyuntiva que surge en relación a la correcta forma de denominar a ésta expresión de poder del estado.

La justificación al uso indistinto de ambos términos radica en que su significado, en sentido, técnico, gramatical y lógico, fungen como sinónimos al no existir una diferencia substancial. Sin embargo, el dilema de utilizar el término de potestad o poder surge precisamente, en torno a esas dos funciones, que el estado realiza con motivo de la captación de recursos que sufragen el gasto público. Al respecto, la escuela italiana, a través de Berliri considera que el utilizar la concepción de “Potestad Tributaria”, implica un mayor alcance, es decir, por un lado el establecimiento de las contribuciones pero además el de los órganos públicos encargados de su recaudación y administración. Es por ello que varía radicalmente la denominación por “derecho de supremacía tributaria” ya que en su opinión es la forma idónea para explicar los distintos hechos que tienen lugar debido a la exteriorización del poder del estado.

En concordancia, Sánchez Gómez opina: “...la potestad tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”⁴²

La lista de doctrinarios que incurren en el análisis de este tema, de acuerdo con el antes citado autor continúa, por ejemplo; señala que para Giuliani Fonrouge el concepto de poder tributario alude únicamente a la facultad que posee el estado de establecer las contribuciones que habrán de solventar los particulares. Sin embargo, ya con Gian Antonio Micheli, se observa una variante, puesto que él no habla de “poder ó potestad”, sino de “Poder Tributario” y “Poder de Imposición”; refiriéndose al primero como la facultad del poder legislativo para establecer normas tributarias, y respecto del segundo como la facultad de la Administración Pública para aplicarlas.

⁴² Sánchez Gómez, (Op. cit., p.92)

Lo verdaderamente digno de resaltar aquí es que esas dos actividades que el estado se encuentra facultado para realizar son una causa y la otra consecuencia. Es decir primero se alude a la facultad del estado para establecer contribuciones a cargo de la población. Esta función es desarrollada por el poder legislativo de acuerdo a los límites constitucionales. A partir de esto, surge la imperiosa necesidad de aplicar esas contribuciones, facultad que esta vez corresponde a la Administración Pública en alusión al poder ejecutivo. Y que deberá desarrollarse en obediencia a una ley de carácter secundario en donde se establezca la forma de llevar a cabo dicha actividad. Por tanto la primera facultad es en realidad el poder tributario del estado, al consistir en la creación de normas tributarias a través de las cuales se establecerán las contribuciones. Mientras que la segunda implica sólo un acto administrativo a través del cual se aplicarán las normas ya creadas, exigiendo así el derecho de crédito a que da lugar la existencia del tributo.

A pesar de lo anterior, como hice mención al principio de este apartado, se utiliza de forma indistinta el término poder o potestad tributaria, para referirse a la facultad del estado de crear contribuciones y establecer los órganos encargados de su recaudación y control. Toda vez que la única aspiración es la de un concepto genérico que logre englobar todas y cada una de las facultades del estado en materia de contribuciones.

3.4.3. Límites al Poder Tributario del Estado.

3.4.3.1. Principio de Generalidad.

Este principio encuentra su justificación en que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto que implica su nacimiento, en este caso de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia, las contribuciones también deberán poseerlo. El carácter de generalidad implica que la ley se aplicará a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida en la misma, es decir, se aplica por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias.

De tal forma que el principio de generalidad tributaria consiste de acuerdo a Arrijo Vizcaíno, en que sólo están obligados al pago de las contribuciones, aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se coloquen en la hipótesis normativa que al efecto señalen las leyes tributarias. Es decir que sólo aquellas personas que realicen los hechos imposables establecidos por las leyes tributarias deberán sujetarse al pago de las contribuciones.

3.4.3.2. Principio de Obligatoriedad.

El principio de obligatoriedad implica que todas aquellas personas que se coloquen en el supuesto normativo establecido por la ley, adquieren de forma inmediata la obligación de

cumplir con ese impuesto en las condiciones que la misma establezca. Debido a esto, resulta de gran importancia, ya que es a través del cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del particular, que el estado se hace de los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades. Por tal motivo, se justifica el hecho de que el cobro de las contribuciones tenga el carácter de exigible. Es decir, que esta obligación pública sea contemplada como un acto que conlleva aparejada ejecución.

3.4.3.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público.

Este principio implica que los ingresos tributarios que se recaudan, guardarán estrecha relación con el gasto público. Debido a que su finalidad radica en que el Estado sea capaz de solventar la prestación de servicios públicos. Puesto que es a través de estos últimos que el particular obtiene beneficios en compensación por las contribuciones a su cargo. Ya que resultaría por demás absurda la idea de pagar impuestos sin recibir nada a cambio.

La correlativa función de los gobernantes deben es hacer buen uso de esos recursos que aportan los contribuyentes, puesto que sólo así se dará efectivo cumplimiento a este principio. Es decir que todos y cada uno de los ingresos captados a través de la recaudación deberán dirigirse a la integración del Presupuesto Público. Y la población tiene el derecho inalienable de conocer el informe detallado de los movimientos financieros que al efecto se realicen con los recursos públicos.

3.4.3.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Respecto de este principio surge la discusión acerca de si se debe considerar proporcionalidad y equidad como un solo principio o como dos distintos pero relacionados. Adam Smith señalaba, respecto de su principio de proporcionalidad, que de no llevarse a su efectivo cumplimiento se estaría en el supuesto de la desigualdad tributaria, por el contrario, de su cumplimiento dependería la igualdad en la tributación. Es decir que este célebre economista los consideraba como una unidad.⁴³

Y aunque muchos tratadistas están de acuerdo con esta concepción no son la totalidad, puesto que también están aquellos que opinan que existen dos principios íntimamente relacionados pero distintos entre sí.

En opinión de Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es entonces “...la correcta disposición entre las cuotas, tasas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”⁴⁴

⁴³ Arrijo Vizcaíno (Ob. cit., p.255.)

⁴⁴ *Ibíd.* p. 256.

Es decir que relaciona el principio de proporcionalidad con la capacidad económica de los sujetos pasivos, en vista de eso, es que se sostiene que las tasas progresivas denotan la proporcionalidad de una contribución. Con la finalidad de que así en cada caso, el impacto patrimonial sea distinto en base a la de ingresos de cada sujeto pasivo

Por su parte el principio de Equidad se refiere a la igualdad de trato que se debe dar a todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en idéntica situación. Para evitar que exista cualquier tipo de discriminación y por ende de injusticia. Al respecto, Margaín Manatou citado por Arrijoa Vizcaíno señala, que un tributo se considerará equitativo cuando “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”⁴⁵

3.4.3.5. Principio de Legalidad.

Para el estudio del principio de legalidad, es necesario hacer referencia al aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” cuyo significado radica en que, un tributo no puede existir, si no se encuentra debidamente establecido en la ley. De esta manera se garantiza al contribuyente una certidumbre en materia de impuestos, ya que sólo podrá ser sujeto de determinados impuestos establecidos previa y expresamente en una ley. La autoridad no puede entonces imponer los tributos de manera caprichosa, sino en concordancia con lo establecido en las leyes tributarias.

De tal forma que a través de este principio de legalidad, se dota de certeza a los distintos sistemas tributarios de cada estado. Ya que por un lado limitan la aplicación de las contribuciones al señalar que las autoridades administrativas sólo podrán hacer efectiva aplicación de aquellas contribuciones, que se encuentren previa y expresamente establecidas en la ley. Y por el otro, de manera recíproca, los contribuyentes sólo están obligados al cumplimiento sólo de las obligaciones establecidas, igualmente, por las normas tributarias, respecto de situaciones concretas en que hubieren incurrido.

3.4.3.6. Medio de Defensa Legal.

En relación a este principio Arrijoa Vizcaíno señala que, en caso de que una norma jurídica contravenga los principios antes expuestos, es decir, que no se ajuste a los principios de Generalidad, Legalidad, Vinculación con el Gasto Público, Proporcionalidad y Equidad, únicamente puede acudir a la interposición del Juicio de Amparo como mecanismo de impugnación, ya que sus alcances implican la salvaguarda del régimen constitucional y el hecho de incumplir con los principios antes señalados, implica claramente una violación a la Carta Magna, en detrimento de las garantías de los contribuyentes.

⁴⁵ *Ibíd.* p. 259.

CAPÍTULO IV

“EL TRIBUTO EN EL ECUADOR”

4.1 Concepto

Los tributos son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les designe, como impuestos, derechos o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público. Es decir que los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, y que en definitiva se trata de una prestación patrimonial impuesta que evidencia la capacidad de contribuir a los gastos públicos.

Por tanto podemos decir que, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y para satisfacer las necesidades de la sociedad.

4.2 Antecedentes del tributo.

El tributo es sinónimo de impuesto, el término impuesto se deriva de la raíz latina *impositus*, que expresa: tributo o carga. El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas maneras, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que los son impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir, como porciones determinadas de su producción o la ejecución de trabajos. El poder soberano determinaba que cargas deberían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. La carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratando de explicarla. Como primer antecedente podemos mencionar aquella pregunta formulada a Jesucristo acerca de si debía o no pagarse tributo al César.

Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con los movimientos que han transformado a la humanidad. Tal es el caso del sistema que la Galia heredó de los romanos, dichos impuestos eran muy elevados y la carga fiscal excesiva fue, sin duda, una de la causa de la ruina del imperio romano. Podemos mencionar también la Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, estableció que todos los ciudadanos tienen derecho de comprobar por sí o por representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración.

De igual manera se manifiesta la inquietud en el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de América, impulsada ésta por el establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas. Estos antecedentes históricos, el de Estados Unidos de América y Francia, culminaron con la expedición de sus respectivas constituciones políticas en el siglo XVIII, son un antecedente imprescindible para comprenderle surgimiento del Estado Constitucional erigido a partir de un poder que no reconoce más fuente originaria del mismo que el pueblo.

El concepto de soberanía popular y de poder constituyente originario, cuyo titular es el pueblo, constituye la piedra angular de esta nueva construcción jurídico-política. El caso más singular, es la Carta Magna. Concluyendo que el fundamento y la justificación de los impuestos se deben encontrar en la propia Constitución. La soberanía y el ejercicio de la potestad tributaria otorgan al Estado libertad para elegir los criterios que considere conveniente para establecerlos, conforme a los criterios de residencia, producción de riqueza, obtención de ingresos, etc.

4.3 Importancia

En materia económica los impuestos tienen una gran importancia para todos los Estados, pues sin ellos, los Estados de ninguna manera podrán satisfacer las necesidades del pueblo. Por ende, es necesaria la participación de la población con el pago de sus impuestos para que haya una satisfacción de necesidades y un desarrollo del Estado. Es decir que el derecho tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones, esto es la determinación de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas.

Para comenzar el análisis de los ingresos y de la importancia que tienen para el Estado, es necesario citar una de las frases celebres de Edmund Burke: “Los ingresos del Estado son el Estado.”¹ Los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

El origen y volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

¹ Edmund Burke, *Textos políticos*, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, p. 239.

4.4 Clasificación de los ingresos.

Existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado; Emilio Margáin nos menciona algunas de ellas: clasifica los ingresos del Estado según su origen, y así se podría señalar que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas; ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarios y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente, ingreso a cargo de futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.⁴⁶

Para Luigi Einaudi, los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Estos últimos comprenden los precios privados, cuasiprivados, políticos, públicos, que son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotados de bienes de su propiedad. Dentro de los ingresos no derivados de impuestos incluye a las contribuciones y los empréstitos.⁴⁷

Rafael Bielsa clasifica los recursos económicos del estado en tres grupos: a) Nacionales, provinciales y municipales; b) Ordinarios y extraordinario, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y; c) Originarios y derivados. Siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares como son los impuestos, tasas y contribuciones.⁴⁸

Nuestro marco jurídico contempla dos tipos de ingresos los tributarios y no tributarios.

4.4.1 Ingresos Tributarios.

Se refiere a la clasificación de los tributos que contempla nuestra legislación, es decir en impuestos, tasas y contribuciones especiales. En definitiva son tributos que se verifican por los ingresos que el Estado y otras entidades del sector público perciben de los contribuyentes en forma de impuestos, tasas, contribuciones especiales, para financiar servicios públicos y la ejecución de programas de desarrollo económico en beneficio del país.

⁴⁶ Margáin, Emilio, (Op. Cit, pág. 123)

⁴⁷ Einaudi Luigi, Principios Tributarios, 1995, pág., 70

⁴⁸ Bielsa Rafael, (Op. Cit. pág. 254)

La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante la ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley.

4.4.1.1 Los Impuestos

Son impuestos que el Estado y otras entidades del sector público, perciben de los contribuyentes, por mandato y uso de la ley, sin ofrecerles en el momento del pago un servicio o la ejecución de programas de desarrollo. El impuesto es exigido por la administración pública. Los puntos más importantes que configuran los impuestos son:

- a. Es un derecho imponible que se lo exige de conformidad con la ley.
- b. Tiene una base imponible, de acuerdo con la magnitud de la obligación tributaria.
- c. Es liquidable, tomando en cuenta las rebajas o reducciones establecidas por la ley.

Entre los tipos de impuestos tenemos:

1. **Impuestos Directos.-** Son los que afectan a la riqueza del contribuyente, gravando directamente los ingresos del trabajo, el capital y la renta. Se caracteriza por que se los paga personalmente.
2. **Impuestos Indirectos.-** Son los que se establecen en función de la producción, consumo e intercambio. No se conoce quienes lo pagan realmente, como acontece con el consumo. Estos impuestos son de carácter irregular y accidental.
3. **Impuestos Personales.-** Llamados también subjetivos, son los que gravan los bienes del contribuyente, tomando en cuenta su situación personal, en una forma u otra, si es soltero, casado, viudo, divorciado, si tiene hijos, etc.
4. **Impuestos Reales.-** Llamados también objetivos, son los que gravan determinada riqueza, sin tomar en cuenta la situación personal del contribuyente.
5. **Impuestos Internos.-** Son los que pagan los contribuyentes dentro del territorio nacional, por concepto del impuesto a la renta, a la transferencia de dominio, a consumos especiales de acuerdo con nuestras leyes.
6. **Impuestos Externos.-** Son los que gravan la importación y tráfico de bienes por la república. Generalmente son los aduaneros.

Principales Impuestos:

- Impuesto general a las exportaciones
- Impuesto general a las importaciones
- Impuesto a la renta
- Impuesto a la herencia, legados y donaciones

- Impuesto a la venta de bienes y servicios
- Impuesto de alcabalas
- Impuesto de registro e inscripciones
- Impuesto sobre vehículos
- Impuesto a los espectáculos públicos.

4.4.1.2 Las Tasas

Son tributos que el Estado u otras entidades perciben por la prestación de servicios públicos específicos que los particulares solicitan. La diferencia entre impuestos y tasas radica en que estos últimos son pagos que se realizan ocasionalmente.

Principales Tasas:

- Tasas arancelarias y judiciales
- Tasas por servicios administrativos
- Tasas por servicios de correos
- Tasas por servicios viales
- Tasas por servicios de agua potable
- Tasas por servicio de luz y fuerza eléctrica
- Tasas por servicios de recolección de basura y aseo público
- Tasas por aprobación de planos e inspección de construcciones.

4.4.1.3 Las Contribuciones Especiales

Llamadas también de mejoras, son tributos exigidos por el Estado u otras entidades a cambio de un beneficio especial que se otorga al contribuyente.

Principales Contribuciones Especiales:

- Contribución por aperturas, pavimentación, construcción, y ensanche de vías de toda clase
- Contribución por repavimentación urbana
- Contribución por aceras, bordillos, cercas
- Contribución por alumbrado público
- Contribución por construcción de parques, plazas y jardines
- Contribución por mejoras de obras de infraestructura rural
- Contribución por la construcción de puentes, represas y canales de riego.

Como bien se ha mencionado, el derecho tributario es parte del derecho fiscal y se refiere a los tributos, a los impuestos. Los ingresos tributarios o impuestos provienen de manera exclusiva de la relación jurídico tributaria. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos. Entonces podemos decir que se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en nuestro Código Tributario, a los impuestos, tasas y contribución especiales o de mejoras.

4.4.1.4 Clasificación de los Ingresos Tributarios

Los ingresos tributarios se clasifican en:

- a. Impuestos directos, aquellos que se aplican de forma directa a la riqueza de las personas, principalmente a sus ingresos o pertenencias como la propiedad de autos o casas. El impuesto directo más importante es el Impuesto Sobre la Renta y el generado últimamente como lo es el Impuesto a la Herencia.
- b. Impuestos indirectos, estos afectan a personas distintas del contribuyente .En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentran el Impuesto al Valor Agregado, impuesto al consumo de las personas y empresas, y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Existen dos criterios principales para distinguirlos:

	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos
Criterio de Incidencia :	<p>Son aquellos en los que el legislador propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente, suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco.</p> <p>En estos impuestos directos, el sujeto percutido es también el sujeto incidido, es decir, no ocurre la traslación del impuesto a un tercero.</p> <p>Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el ISR.</p>	<p>Según este criterio, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión.</p> <p>Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto apagador, quien es el que verdaderamente lo paga.</p>

Criterio Administrativo:	Los impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes.	Los indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.
--------------------------	---	---

1

Los impuestos directos se clasifican en:

- a. Personales. Aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo: el impuesto sobre la renta a las personas físicas.
- b. Reales. Estos recaen en sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto predial. En ellos prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada d riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos se clasifican en:

- a. Impuestos sobre los actos. Es aquel que recae sobre operaciones, actos, que son parte del proceso económico. Verbigracia: Impuesto a la importación.
- b. Impuestos sobre el consumo. Se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Por ejemplo: el IVA.

Por lo tanto, los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de Impuestos. Sin los impuestos, no podría concebirse la existencia del Estado pues éste, como entidad jurídicamente independiente de las personas privadas, no tendría recursos para realizar sus funciones: defensa, prestación de servicios, pago de funcionarios, etc. Los impuestos constituyen por ello el grueso de los ingresos públicos y la principal base para sus gastos.

¹ <http://es.mimi.hu/economia/impuestos.html>

4.4.2 Ingresos no tributarios.

Estos derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de complementar el presupuesto. Los ingresos no tributarios se clasifican en patrimoniales y crediticios. Los ingresos no tributarios crediticios son los empréstitos. En definitiva son ingresos que percibe el Estado por la prestación de servicios públicos y concesión de permisos y licencias; así como de rentas que derivan de la actividad empresarial y de su propio patrimonio. Se incluyen además, en esta subclase de aportes del sector privado al Seguro Social y una categoría de otros ingresos no tributarios. También comprenden los recursos por multa e infracciones varias y no especificadas.

4.4.2.1 Rentas Empresariales

Son las utilidades que rinden anualmente las actividades empresariales, o los ingresos que percibe el Estado como consecuencia de un factor de la producción o de operaciones económicas. En esta categoría se registran los precios públicos por prestaciones de servicios y de ventas de bienes que el Estado lleva a cabo por medios de empresas o entidades descentralizadas.

Principales Rentas Empresariales:

- Rentas por servicios telefónicos
- Rentas por servicios telegráficos
- Rentas por servicios de agua potable
- Rentas por servicios de energía eléctrica.

4.4.2.2 Rentas Patrimoniales

Estos ingresos provienen del patrimonio territorial, financiero y de otros dominios del Estado.

Principales Rentas Patrimoniales:

- Rentas territoriales, como derechos y regalías del petróleo, arrendamiento de tierras, aguas, edificios, cementerios, etc.
- Rentas por la producción minera

- Rentas por arrendamiento de canales como radiodifusión
- Rentas por arrendamiento de equipos.

4.4.2.3 Aportes Del Sector Privado Al Seguro Social

Los recursos que integran esta fuente de ingresos corresponden a la Seguridad y Previsión Social. Comprende varios grupos de aportes, a saber; individual, patronal del sector privado, y contribuciones individuales para seguros de cesantía, mortuoria, caja militar y otros.

4.4.2.4 Aportes De Capital

Son los recursos constituidos por ingresos que producen una modificación en la composición patrimonial del Estado, mediante cambios en el activo, caso de la venta de bienes en el pasivo, como en la contratación de préstamos y por la recuperación de empréstitos, donaciones y utilización de saldos iniciales de Caja.

4.4.2.5 Crédito Público

Constituye la deuda pública en forma de empréstito o de emisión de obligaciones, mediante el cual el Estado adquiere compromisos de rembolsar el capital y pagar los intereses y otras cargas de crédito, con extranjeros o nacionales, en moneda nacional o extranjera.

4.4.2.6 Derechos

Son las retribuciones que el Estado exige por la concesión de permisos para la realización de ciertos actos como actividades y por el ejercicio de funciones control, en materia de seguridad, sanidad e interés social. No existe, en este caso, una retribución equivalente en servicios divisibles y cuantificables como sucede con las tasas.

4.5 La relación jurídico-tributaria.

La potestad tributaria del Estado, se ejerce a través del proceso legislativo, que en la actualidad esta ejercido por la Asamblea Nacional Constituyente, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma tributaria, es la relación jurídico-tributaria. La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento,

modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones. En definitiva la relación jurídica tributaria está constituida por un conjunto de obligaciones, que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

Así entonces, el concepto de relación jurídica tributaria sólo se reserva para explicar el vínculo jurídico entre dos sujetos, un acreedor (sujeto activo, el Estado) que tiene derecho a exigir la prestación, y un deudor (sujeto pasivo, el contribuyente) quien tiene la obligación de efectuar prestaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar. Por consiguiente la relación jurídica tributaria estriba en la existencia de una obligación, misma que se puede satisfacer mediante un dar, un hacer, un no hacer o simplemente tolerando. Como podemos observar, la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Algunos autores han expresado diversas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria. Estas teorías son:

- a) Teoría de la relación de sujeción: Esta teoría constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público, quienes afirman que la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado.
- b) Teoría del beneficio equivalente: Esta teoría se refiere a que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el gobierno presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Kuznets sostiene que el valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan.⁴⁹

La teoría del beneficio equivalente justifica la existencia y necesidad de la relación jurídico-tributaria; esto es fácilmente comprobable puesto que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación. Esto prueba la estrecha vinculación e interpretación que debe existir entre ambos, es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la evasión impositiva deben localizarse en la

⁴⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo. (Óp. Cit. Pág. 345)

indebida atención de los servicios públicos.

Por tanto, podemos decir que esta teoría justifica la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva. De lo anterior podemos señalar que nuestro Código Tributario, en la su capítulo IV artículo 23 y siguientes, recoge legalmente a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria.

4.6 Obligación tributaria.

Para poder entender la obligación tributaria, en primer lugar debemos de partir de la ley, pues conforme al principio de legalidad, la norma jurídica no puede obligar a nada ni a nadie sino está previa y expresamente establecido en ella. En otras palabras, la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley, en la ley radican todos sus factores germinales.

Al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico, relación jurídico-tributaria, entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Mientras tanto, en términos generales se ha considerado como obligación la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida den virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencia jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de da, hacer, no hacer y tolerar.

En definitiva la obligación tributaria, constituye un vinculo jurídico entre el deudor con un acreedor. El deudor, es un sujeto pasivo, que tiene que “dar” o pagar un tributo, a un sujeto activo, llamado acreedor. El sujeto pasivo puede ser una persona natural o colectiva, y el sujeto activo, el Estado. El tributo es un imperativo de la soberanía del Estado, tiene el carácter de exigible y obligatorio y debe satisfacer forzosamente el contribuyente; y en caso de incumplimiento responder con sus bienes presentes y futuros. En la obligación tributaria concurren cuatro elementos, que son:

1. El régimen jurídico;
2. El hecho generador;
3. El sujeto pasivo;
4. El sujeto activo;

La falta de uno de estos elementos, trae como consecuencia la residencia de la obligación tributaria.

Entonces para que se genere la obligación tributaria se debe haber caído en el supuesto del hecho imponible, que en otras palabras, es el hecho hipotéticamente previsto en la ley.

Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación.

4.6.1 El régimen jurídico.

El ordenamiento jurídico tributario se rige por la Constitución Política, el Código Tributario, la Ley de Aduanas, y más leyes especiales. De acuerdo con el Código tributario, “el ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.

4.6.2 El hecho imponible y hecho generador.

El hecho imponible se lo puede considerar como la situación jurídica o de hecho que el legislador estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base tasa. Es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la obligación tributaria.

Por otra parte el Hecho generador, constituye la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar. Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

En definitiva podríamos decir, que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Tributario correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal.

Emilio Margañá afirma que “la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza las situaciones jurídicas de hecho previstas por la ley” y “es el vínculo jurídico político en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto

pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”⁵⁰

De esta manera es necesario resaltar que para la determinación de la obligación tributaria se necesita la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Por tanto, la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.

Respecto de este tema, se puede dar el supuesto de que exista la relación jurídico-tributaria y no exista obligación fiscal. Sobre este punto, Margañ señala: que una persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

4.6.3 Sujetos

Para la existencia de una relación jurídica tributaria debe de haber un sujeto activo y otro pasivo.

4.6.3.1 Sujeto Pasivo.

Es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Al sujeto pasivo de la obligación fiscal no siempre es la que señala la ley como tal sino que en ocasiones es la que efectivamente paga el tributo. La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es distinta con la capacidad de derecho privado. Esto en cuanto a que en el derecho privado, la actuación de la persona sólo es válida si posee además de capacidad de goce la capacidad de ejercicio, por lo que si carece de esta, se le considera incapaz. En cambio en el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. De tal manera que su un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente, y consiguientemente, deberá ser cumplida. La única limitación en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal.

Por lo tanto, para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones tributarias, ya que la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de

⁵⁰ Margañ Manatou, Emilio. (Op. Cit. Pág. 142)

ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Dentro de nuestra legislación el artículo 24 del Código Tributario, sobre el sujeto pasivo, establece lo siguiente: se considerará como sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable; y que también se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

4.6.3.2 Sujeto Activo.

En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.⁵¹

En conclusión podemos decir que al conjunto de actos por parte del Estado, en ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias, se denomina poder de imposición. En este sentido el Estado asume al carácter de sujeto activo de la obligación tributaria sólo en los casos en que actúa en ejercicio de su poder de imposición. Como consecuencia, de lo mencionado anteriormente el Estado como sujeto activo, a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen. Por lo que en términos del artículo 23 se considera como sujeto activo al ente público acreedor del tributo.

⁵¹Rodríguez Lobato, (Op. Cit. Pág. 183)

CAPÍTULO V

“LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO”

5.1 Teorías Doctrinales sobre el Principio de Capacidad Contributiva.

5.1.1. Teoría de la Causa Impositiva como justificación del Principio de Capacidad Contributiva.

El antecedente más antiguo que justifica la obligación tributaria se encuentra en la teoría de la causa, que aunque en la actualidad se ha visto relegada, estuvo presente en distintas etapas de la historia. Iniciando en la época medieval, donde los teólogos afirmaban que, el soberano tenía en sus manos el bienestar del pueblo, y debido a eso se encontraba facultado para establecer tributos a sus súbditos, siempre y cuando no se saliera de los límites de sus bienes.

En el derecho romano, donde en un principio, se consideraba a la causa como un supuesto de hecho que originaba una consecuencia o situación jurídica. Posteriormente debido a la falta de técnica jurídica se le comienza a dar un sin número de acepciones, es decir, carecía de un significado fijo. Sin embargo, la técnica jurídica que permite dotar de un significado bien definido a la idea de “causa” aparece en la escuela italiana. Es hasta entonces que se logra establecer que la razón de pagar impuestos son los servicios que el contribuyente recibe a modo de contraprestación por parte del ente público. Aunque en un principio esta teoría de la causa tenía sólo aplicación en el campo del derecho privado, posteriormente alcanzaría también el derecho público.

En el ámbito privado se le consideraba, en palabras de García Bueno, como “el porque inmediato en virtud del cual una persona emite su declaración jurídica de voluntad”⁵² Es decir, era la razón económica que justificaba un negocio y por su importancia merecía estar bajo la tutela jurídica de la ley. En tal virtud, la tutela jurídica no sólo se presenta en el derecho privado sino en todas las relaciones de derecho y en este caso el derecho público y en especial el tributario no podían ser la excepción. De manera que al estar tutelada por la ley la relación jurídico tributaria, el Estado se encuentra en la posibilidad de expresar la razón jurídica inmediata de su actividad. Para llegar a conocer la verdadera causa de la potestad tributaria, la verdadera razón, el porqué se debe cumplir con la obligación de contribuir al gasto público.

El gran exponente de esta teoría causal es Griziotti, quien consideraba que el fundamento último de los sujetos para pagar impuesto radicaba en la transformación de los impuestos en bienes y servicios públicos.⁵³ En su opinión, el goce de los servicios públicos que prestaba el estado fungía como condición necesaria, (que cada sujeto debía presentar de forma individual) para que tuviera lugar el nacimiento de la relación jurídico tributaria. De modo

⁵² García Bueno, Marco César, (*Op. Cit.* p.151)

⁵³ Cañal García, Francisco José, “*Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas Formulaciones Doctrinales*”, Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1996, p. 20

que se observa una fuerte relación entre la teoría de la causa y la teoría de la contraprestación. Creando así un vínculo estrecho entre el contribuyente y el ente público. Es decir, a mayor cantidad de servicios públicos ofrecidos, mayor producción de riqueza y por ende mayor capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por su parte, Mafezzoni, complementa esta teoría con el argumento de que el hecho de que todos deban contribuir al gasto público, no implica que “todos” lo deban hacer, sino sólo aquellos que gocen de los servicios que el ente público presta. Es decir, que sin importar si se tratase de nacionales o extranjeros, cualquiera que se beneficiara de los servicios públicos debía contribuir a la carga pública. En relación a la capacidad contributiva, la consideraba como una manifestación de la capacidad económica calificada, y no simplemente de capacidad económica, es decir un hecho económico a través del cual se manifestaba el goce de los servicios públicos.⁵⁴

Por tanto, la causa primera del impuestos según esta teoría, es la percepción de servicios públicos; y no la posesión o consumo de riqueza, que vendría a ser la causa última. A su vez, el coste de esos servicios, deberá repartirse entre todos los contribuyentes en relación con la riqueza que éstos posean; es decir, en observancia de la capacidad contributiva que manifiesten los sujetos pasivos. De modo que, a través de la teoría de la causa impositiva se encontraba la justificación del principio de capacidad contributiva. Así, la correspondencia entre capacidad contributiva y los servicios públicos, funge como el elemento constitutivo de la obligación tributaria individual.

La teoría de la causa es objeto de una severa crítica realizada por Giardina, para quien las aseveraciones efectuadas por Griziotti resultan arbitrarias desde el punto de vista constitucional. En tal virtud se considera que no tienen siquiera cabida en el campo del derecho. La única importancia que se le da a esta teoría es debido a que influye sobre la voluntad del sujeto. Sin embargo, no se puede comparar la relación jurídico tributaria con una relación contractual; debido a que, en la primera no existe manifestación de la voluntad del sujeto pasivo para contribuir al gasto público. De manera que se erradica toda posibilidad de aludir a la teoría de la causa como justificación de la obligación tributaria, ni de la relación entre contribuyentes y Estado; y mucho menos de la propia capacidad contributiva. Actualmente la mayoría de las doctrinas considera que el principio de capacidad contributiva tiene su origen en la capacidad económica del contribuyente, ya que es la base y sustento de la tributación⁵⁵.

De modo que el legislador no puede establecer presupuestos normativos que se basen en

⁵⁴ Ibid. p. 22.

⁵⁵ González García, Eusebio, “*Reflexiones en torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad*”, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, 1990. p.52.

hechos de naturaleza no económica, aún cuando manifiesten el goce de los servicios públicos. Debido a que no son de utilidad en el reparto de los ingresos y en consecuencia tampoco en relación a la carga tributaria.

La ventaja que significa gozar de los servicios públicos que presta el estado no es un criterio de política fiscal que pueda resultar eficaz, no sólo por su vaguedad e indeterminación que imposibilitan el surgimiento de conceptos jurídicos a partir él. Además porque es sólo mediante ley que se obliga a contribuir al gasto público, y no a través del goce de los servicios públicos prestados por el Estado.⁵⁶

En conclusión, resulta imposible considerar la teoría de la causa impositiva como medio para el cálculo de la carga tributaria, ya que las manifestaciones de riqueza no precisamente significan manifestaciones de goce de los servicios públicos. Puesto que aún aquellos que no poseen riqueza alguna gozan de ellos. En tal virtud, tampoco se puede decir que el principio de capacidad contributiva encuentre su justificación en ésta teoría. La única justificación posible a tal principio es, la capacidad económica, o en otras palabras la riqueza susceptible de imposición.

5.1.2. Teoría de la naturaleza jurídica del Principio de Capacidad Contributiva.

En la doctrina existen dos corrientes respecto a la naturaleza jurídica del principio de capacidad contributiva. La primera le otorga el carácter de norma programática, asegurando su completa indeterminación jurídica. Sin embargo, la segunda le otorga el carácter de norma vinculante garantizando su eficacia al establecer las bases razonables para un sistema tributario.

La primera teoría proviene de la escuela italiana, que durante mucho tiempo consideró que el principio aludido no presentaba una connotación precisa, motivo por el cual no lograba satisfacer las exigencias teóricas para ser considerada una norma de carácter vinculante. Se le consideraba como una simple directriz que establecida en la constitución, implicaba que la magnitud de la imposición dependía de la capacidad contributiva. Es decir que se le consideraba tan sólo una norma programática, negándole en consecuencia un contenido concreto o específico.⁵⁷

A pesar de ello surge la segunda corriente doctrinaria que considera a la capacidad contributiva como una norma de carácter vinculante. Debido a que como principio constitucional establece limitaciones al poder tributario que posee el Estado. Estableciendo como se observó con antelación los presupuestos, límites y parámetros a que deberán

⁵⁶ Pugliese, Mario “*Derecho Financiero*”, FCE, España, 1999, p.112.

⁵⁷ Cañal García (Óp. cit.,p.20)

sujetarse todos y cada uno de los impuestos que se establezcan.

5.1.3. Teoría que justifica el Principio de Capacidad Contributiva como manifestación de fuerza económica.

Las aportaciones al gasto público deberán fijarse en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, desde luego tomando en cuenta los criterios de riqueza general emitidos por el legislador. Para concurrir a la carga pública el contribuyente debe ser económicamente apto, es decir, que debe poseer riqueza suficiente para ser capaz de hacer frente a la obligación tributaria.

Para concurrir a la carga pública el contribuyente debe ser económicamente apto, es decir, que debe poseer riqueza suficiente para ser capaz de hacer frente a la obligación tributaria. La capacidad contributiva se externa como la fuerza económica, del sujeto pasivo, que es susceptible de gravamen. Así el legislador establece los impuestos, no por capricho, sino en base a las aptitudes económicas de los contribuyentes.⁵⁸

El establecimiento de los impuestos debe entonces estar íntimamente relacionado con la potencialidad económica del contribuyente. Ya que de lo contrario se estarían gravando situaciones carentes de capacidad contributiva. Es decir que la obligación tributaria deberá estar siempre ligada a un hecho económico. El supuesto contrario solo da origen a la ilegitimidad de los impuestos.

La capacidad económica funge como presupuesto esencial de la capacidad contributiva.⁵⁹

Entre ambas existe una relación de interdependencia, donde la existencia de la primera presume la presencia de la segunda. De modo que para poder ubicar los índices de capacidad contributiva se debe estar primero en presencia de índices generales de riqueza como son los ingresos, el gasto o incluso el patrimonio. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que las necesidades básicas se satisfacen a través de esos índices. Motivo por el cual sólo una vez satisfechas las dichas necesidades, será susceptible de gravamen el excedente a esos gastos. Una vez que se logra superar el mínimo exento, la capacidad contributiva aumenta conforme lo hacen los índices generales de riqueza. Es decir que aumenta de manera progresiva, de modo que si la riqueza del contribuyente aumenta, también aumentará su carga tributaria.

El uso de la progresividad ha sido considerado como una técnica de gran eficacia para la individualización de dicha carga. De manera que resulta necesario medir la capacidad

⁵⁸ *Ibíd.*, pág. 20.

⁵⁹ *Ibíd.*, pág. 21.

económica a través de manifestaciones económicas para poder acceder a un sistema tributario de carácter progresivo. La capacidad contributiva debe partir de la manifestación de un hecho de naturaleza económica. No se puede hablar de capacidad contributiva si no existen los índices económicos suficientes para hacer frente a la obligación tributaria. De modo que, aún cuando para el establecimiento de los supuestos de hecho de los impuestos se alude a los índices de riqueza generales, la verdadera capacidad contributiva sólo podrá determinarse en base a los índices de riqueza particulares de cada contribuyente.

Al respecto, Gaffuri considera que la capacidad contributiva subsiste gracias a la presencia de capacidad económica, es decir, a la riqueza manifestada por los contribuyentes. Entonces concibe a la capacidad económica como presupuesto necesario pero no suficiente para integrar el concepto de capacidad contributiva. Pero además, señala que sólo se puede hablar de capacidad contributiva, cuando la riqueza susceptible de gravamen, se refiere única y exclusivamente al fruto y no a la fuente productiva.. Esto es sin poner en riesgo la subsistencia de dicha fuente. De manera que si el estado grava, no sólo el fruto, sino la fuente misma surge la ilegitimidad constitucional del impuesto.⁶⁰ De manera que para éste doctrinario, la fuente productiva es la fuerza económica que no expresa capacidad contributiva, y la identifica con el patrimonio; no así los ingresos, que vienen a ser los frutos y por ende la verdadera riqueza susceptible de gravamen. De modo que si el impuesto impacta de forma indiscriminada al patrimonio del contribuyente, se afectan los medios de producción que concurren a formarlo.

Moschetti, por su parte, no comparte la opinión anterior, ya que considera que es un grave error el considerar que únicamente la riqueza que no constituye fuente productiva manifiesta capacidad contributiva; a pesar de que esto se justifique como medio de protección a la economía privada. Hace alusión a países capitalistas que han incurrido en exacciones patrimoniales, y que a pesar de ello poseen las economías más eficientes, como Suiza, Suecia, Estados Unidos, Holanda y Alemania. Señala que: “si el capital es, por hipótesis improductivo, los casos posibles son dos: o se trata de un mal pasajero, de forma que, después de un breve plazo, se vuelve a la productividad normal y por tanto el peligro de afectar a la fuente de producción no llega a madurar; o bien, se trata de una improductividad definitiva y entonces ese capital debe dejar de ser considerado fuente productiva y, por consiguiente, siguiendo la teoría expuesta, resulta gravable sin más (e incluso su agotamiento no puede perjudicar la permanencia de la economía privada)”.⁶¹

De manera que no existe, según Moschetti, ningún elemento para excluir de gravamen a las fuentes productivas, como el patrimonio; y tampoco a aquellos sujetos que detentan una riqueza que no se considera fuente productiva como es el capital. Aunque en un principio el

⁶⁰ García Bueno, (Óp. cit., pág.169.)

⁶¹ Moschetti, Francesco, (Óp. Cit. pág. 79.)

principio de capacidad contributiva sólo fue valorado sólo por su aspecto económico, en la actualidad también debe ser tomado en cuenta el aspecto jurídico. Para entender el porque de esta situación, es preciso aclarar la diferencia de opiniones que existen, en perspectiva este principio, entre un economista y un jurista. El primero sólo busca un sistema financiero ideal en el que se construya un criterio de justicia general. Por su parte, el jurista, busca resolver la problemática real y concreta que se presente en relación al sistema financiero, y en consecuencia con el establecimiento y la aplicación de los impuestos, a través de la impartición de niveles óptimos de justicia. Así resulta necesario valorar el aspecto jurídico de la capacidad contributiva debido a que se presenta como principio de justicia material, concepto de contenido más amplio que requiere de un criterio jurídico y no económico.

A pesar de que sea el aspecto económico el que se manifieste en todos los impuestos, el establecimiento de los mismo debe constar en la ley. Puesto que un sistema tributario, es decir, cada una de las figuras que lo constituyen, así como las relaciones que consecuentemente surgen entre Estado y contribuyentes, deben estar reguladas en la legislación de la materia. Esto en debido cumplimiento del principio de legalidad, cuya importancia resulta de gran trascendencia en un sistema tributario para otorgar seguridad jurídica al contribuyente.

En conclusión, el principio de capacidad contributiva posee ciertamente dos aspectos: el económico, que durante mucho tiempo fue el primero y único reconocido por la doctrina, pero que ciertamente no fue suficiente para dotar de contenido al principio aludido; y el jurídico, que con el tiempo se logró consolidar por la importancia que representa al tratar de acceder a sistemas tributarios con niveles óptimos de justicia.

3.1.4. Teoría de la relación entre los Principios de Capacidad Contributiva y Proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad como bien señala Lejeune supone una de las inspiraciones del derecho público surgido a partir de la Revolución Francesa. Sin embargo, cabe aclarar que teóricamente existió con anterioridad en la obra de Adam Smith, como uno de los principios económicos que este autor establece para el acceso a la riqueza de las naciones.⁶²

La instauración de este principio en los sistemas tributarios tiene por objeto evitar que surjan privilegios hacia determinados sujetos. Para no repetir la experiencia del pasado, cuando las clases acomodadas gozaban del privilegio de no pagar impuestos, obligación que entonces sólo correspondía a las clases más bajas en la pirámide social, es decir que la carga tributaria recaía en su totalidad sobre aquellos que menos recurso poseían. Por tales motivos, el principio aludido se establece en la actualidad como límite de las contribuciones

⁶² Lejeune, Ernesto, *“Aproximación a los Principios del derecho Tributario”*, Madrid, 1980, p.122.

y protector de los contribuyentes.

Aunque en un primer momento el principio de proporcionalidad implica que todos los individuos son iguales ante la ley, su contenido no termina ahí, ese es sólo su sentido formal. Pero en sentido material, que es el que verdaderamente interesa al derecho tributario, consiste en el uso de situaciones discriminatorias con la finalidad de resolver conflictos de equidad. Es decir, a través de figuras como el mínimo exento, la exención, la deducción, regímenes fiscales especiales y demás tratamientos diferenciados se pretende dar un tratamiento justo a los contribuyentes.⁶³

El principio de proporcionalidad al hacer uso de las figuras tributarias mencionadas anteriormente guarda relación con el principio de capacidad contributiva. Debido a que es precisamente a través de esas figuras, que se logra valorar la situación particular de cada contribuyente. Lo cual implica poder efectuar una individualización de la carga tributaria en base a su real aptitud contributiva. De manera que tanto el principio de proporcionalidad como el de capacidad contributiva tienen como finalidad evitar que el contribuyente sea víctima de tratos injustos y arbitrarios. Pero ¿qué significa injusto y arbitrario? El concepto de lo que es justo o injusto deviene de un conjunto de valores previamente establecidos, a partir de los cuales se otorga el valorativo de justa o injusta a determinada situación.

Por su parte, el concepto de arbitrariedad hace referencia a la negación del derecho, se considera que un acto es arbitrario cuando difiere de la norma que lo regula. De modo que se tendrá conocimiento de que un acto de autoridad es arbitrario por la declaración que al efecto realice el jurista. Esto dependerá por supuesto, del apego o desapego de dichos actos a las normas emitidas por el legislador. La doctrina estableció durante algún tiempo el criterio de interdicción de la arbitrariedad con el fin de proteger al contribuyente de situaciones arbitrarias y tratar de darle un trato más justo. El planteamiento consistía en que a través de la implantación de este criterio se daría efectivo cumplimiento al principio de proporcionalidad. Por un lado, evitaba actos arbitrarios por parte de las autoridades; pero por otro, implicaba altos niveles de discrecionalidad otorgados al legislador para que pudiera emitir normas apegadas al principio de proporcionalidad. Para poder dar un trato igual a aquellos que se encontraran en igualdad de circunstancias, y distinto a aquellos cuyas circunstancias fueran desiguales.

Sin embargo, no se contempló que el fenómeno de la arbitrariedad no sólo se presentaba en los actos sino también en las normas. En el derecho tributario, se considera que una norma es arbitraria cuando produce efectos similares a individuos con situaciones distintas, ó efectos distintos en iguales circunstancias. Este tipo de normas se encuentran viciadas de ilegitimidad constitucional puesto que violan el principio de proporcionalidad.

⁶³Ibíd. pag.124.

La interdicción o prohibición de arbitrariedad lejos de cumplir cabalmente con su objetivo, provocaba el surgimiento de normas arbitrarias por el alto grado de discrecionalidad que se otorgaba al legislador. De tal forma que a través de esta prohibición o interdicción de arbitrariedad sólo se lograba proteger al derecho, más no a la justicia, que posee gran importancia como principio rector de todo sistema tributario. La vinculación que existe entre los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva tiene la finalidad de hallar un sistema de distribución de las cargas tributarias más justo. En esta relación no existe subordinación de un principio para con el otro. De manera contraria a la teoría expuesta por Ernesto Lejeune cuando señala a manera de conclusión que “Generalidad y Capacidad Contributiva no son dos principios distintos del de proporcionalidad, sino que se presentan como una mera especificación y exigencia del mismo.”⁶⁴

Pero tampoco se puede adoptar la postura contraria como lo hace Cañal García al señalar que: “...la clave de la autonomía del principio de capacidad contributiva reside principalmente, en nuestra opinión, en que el principio de proporcionalidad se aplica a los casos en que hay identidad entre los supuestos de hecho, mientras que el de capacidad es el criterio para juzgar adecuadamente los casos de supuestos de hecho diferentes. Por tanto el principio de capacidad contributiva despliega su eficacia en un último reducto de imposición arbitraria, no cubierta por el principio de proporcionalidad. Lo cual es la razón de que en el Derecho Tributario el principio de capacidad prevalezca sobre el de proporcionalidad.”⁶⁵

De manera que se torna en inaceptable la subordinación de principios, ni del de capacidad contributiva al de proporcionalidad, ni viceversa, ni de ningún otro. Tanto el principio de proporcionalidad como el de capacidad contributiva deben funcionar en conjunto con todos los demás principio establecidos en la ley. Debido a que sólo complementándose unos a otros se podrá acceder a niveles óptimos de justicia tributaria, situación que resulta por demás benéfica para los contribuyentes y en consecuencia para el propio Estado.

La capacidad contributiva presenta un especial vínculo con el principio de proporcionalidad. Debido a que por una parte, en su ámbito subjetivo busca individualizar la carga tributaria a través de la valoración de la situación personal o familiar del contribuyente. Mientras que el principio de proporcionalidad funge como medio idóneo para establecer dicha individualización, al otorgar un trato igual a todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en igualdad de condiciones, así como un trato distinto a todos aquellos que se encuentren en circunstancias diferentes. Puesto que sólo a través de la desigualdad se logra la verdadera proporcionalidad.⁶⁶

⁶⁴Ibíd., pág. 125.

⁶⁵Cañal García, Francisco José, (Óp. cit.,p.25)

⁶⁶Pont Mestres, “*La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*”, Barcelona, 1985, p.31.

De tal forma que aún cuando dos sujetos pasivos manifiesten la misma capacidad contributiva global, puede que en lo particular sus condiciones o circunstancias sean distintas, por lo que denotarán obviamente distinta capacidad contributiva. Y en consecuencia, se les dará un trato distinto, en base a su distinta capacidad contributiva para dar efectivo cumplimiento al principio de proporcionalidad.

Aunque en el ámbito objetivo, índices de riqueza iguales tendrán cargas tributarias iguales, esto siguiendo la línea progresiva de “a mayor riqueza, mayor carga tributaria”⁶⁷

En el ámbito subjetivo, y en concordancia con el principio de proporcionalidad, dichos índices pueden resultar afectados por cargas tributarias distintas. La aptitud de ser considerado contribuyente parte de la simple existencia de índices de riqueza. Sin embargo, un sistema tributario verdaderamente justo requiere de mayor exactitud, es decir, buscar la aptitud específica de cada contribuyente. Para lograrlo se conjugan las funciones del principio de capacidad contributiva, en su ámbito subjetivo; así como del principio de proporcionalidad.

Al respecto Cañal García establece que “el principio de proporcionalidad aplica a los casos en que hay identidad entre los supuestos de hecho, mientras que el de capacidad es el criterio para juzgar adecuadamente los supuestos de hechos diferentes”.⁶⁸

A pesar de que este apartado sólo trata la relación que existe entre los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva como medio para lograr una justa distribución de las cargas tributarias. Se debe tener presente que la única forma de lograr acceder a la justicia tributaria es a través del trabajo conjunto de todos los principios que constitucionalmente regulan los impuestos. De manera que, ningún principio se encuentra subordinado a otro, sino que todos guardan entre sí una relación de complementariedad con la finalidad de mejorar el sistema tributario de cada Estado.

5.1.5. Teoría de la Capacidad Contributiva como presupuesto, límite y parámetro de los impuestos.

En relación al principio de capacidad contributiva se han suscitado varias teorías, al efecto, García Bueno cita a la doctrina italiana y señala que: “...el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”⁶⁹

⁶⁷ García Bueno (Op.cit., p.139)

⁶⁸ Cañal García, (Óp. cit., p.25.)

⁶⁹ García Bueno, (Op. cit., p. 140.)

La capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe adherirse a este principio. Es decir que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas. Por otra parte, como límite impositivo, restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones.

Al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio de capacidad contributiva se establece como límite de validez de los impuestos.⁷⁰

Además se considera que el principio de capacidad contributiva funge como parámetro de los impuestos, debido a que establece un equilibrio entre la riqueza susceptible de gravamen y el monto de la exacción. Para cumplir con esto, se debe poner especial atención a las condiciones personales y familiares del contribuyente, así como al mínimo exento por tratarse del ámbito de valoración subjetiva. Además en este tercer supuesto se alude al principio de proporcionalidad tributaria. En el sentido de que para que exista el antes mencionado equilibrio, se debe garantizar proporcionalidad de trato a sujetos que gocen de igual capacidad contributiva, así como un trato desigualdad a aquellos que gocen de capacidad contributiva distinta. Así el principio de capacidad contributiva como parámetro de los impuestos se afirma como principio de uniformidad o proporcionalidad tributaria.

De manera que el principio de capacidad contributiva como presupuesto, límite y parámetro de la tributación, exige: primero, que el legislador establezca impuestos sólo en base a índices económicos representativos de una capacidad contributiva general; segundo, que materialice lo anterior a través de una buena elección de hechos impositivos; y tercero, señalar específicamente el monto de la obligación tributaria a través del establecimiento de tasas y cuotas tributarias.

5.2. Principio de Capacidad Contributiva: límite material de justicia.

La actividad financiera de los entes públicos ha sido una exigencia de todos los tiempos y civilizaciones, por lo que se considera una constante histórica en la existencia de

⁷⁰ Cañal García (Op. cit., p.27)

comunidades políticas. Desde siempre ha pretendido fundarse sobre los criterios de justicia imperantes en las distintas épocas. La idea del “reparto justo” como señala Pont Mestres: “es la que ha estado, en términos generales, presente en el reparto del coste de la actividad pública, aunque su presencia no siempre haya trascendido a la realidad normativa, quedándose en mera especulación teórica o en ejercicio escolástico, con más o menos reflejo práctico.”⁷¹

Esos principios materiales que constituyen el criterio de justicia, con el tiempo fueron convirtiéndose en derecho positivo, al ser establecidos en las distintas constituciones de los estados, alcanzando así el máximo rango legal al que una norma puede aspirar. Los principios constitucionales se establecen como límites al poder tributario, es decir, demarcan la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones a cargo de los particulares. De manera que desempeñan un papel de gran trascendencia, limitar la normativa ordinaria del establecimiento de los tributos, para lo cual poseen un doble ámbito de aplicación: el formal y el material. El primero tiene a su cargo la finalidad de que dichas normas se exterioricen como leyes, es decir, se alude al principio de legalidad. Mientras que el ámbito material lo constituyen todos los demás principios que al efecto establezca la constitución de cada estado, como el de generalidad, igualdad, proporcionalidad, de irretroactividad, de no confiscatoriedad. Estos principios se encargarán a su vez de regular los elementos estructurales así como la cuantificación de las relaciones tributarias.

La capacidad contributiva, que se establece en otras legislaciones, como principio de justicia material desarrolla un papel de gran importancia en los sistemas tributarios. Al respecto Sainz de Bujanda considera que “el reparto tributario sólo podrá reputarse legítimo si se inspira en una idea de justicia”⁷²

De modo que si un sistema tributario no denota índices de capacidad contributiva, no puede decirse que se trata de un sistema verdaderamente justo y mucho menos legítimo. Para lograr entonces un sistema tributario justo deberá empezarse por establecer impuestos justos. Pero ¿cómo lograrlo? La percepción de que un impuesto es justo por parte de los contribuyentes, depende en gran medida de que denoten índices reales de capacidad contributiva. De manera que por principio de cuentas se tendrá que introducir el principio de capacidad contributiva como límite constitucional.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que el simple hecho de que se encuentre establecido en la norma suprema no garantiza su eficaz cumplimiento. Además se requiere de una técnica tributaria adecuada para que se obtengan buenos resultados, implicando beneficios económicos, sociales y políticos para una nación. En un sistema tributario considerado

⁷¹ Pont Mestres, Magín, (Óp. cit., pag.16).

⁷² Sainz, Fernando, “*Hacienda y Derecho*”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1953, p. 1815.

justo, las contribuciones que en virtud de él se establecen deben acatar el principio apearse al principio de capacidad contributiva. Para esto se debe poner especial atención a las circunstancias: materiales, temporales y cuantitativas que tengan lugar al momento de establecer cada tributo. Sólo así se logrará una tributación sobre rendimientos netos objetivos, cuya cuantificación se realice en períodos impositivos determinados, y lo más importante, sobre índices de riqueza real y no ficticia.

5.3. Principio de Capacidad Contributiva: ámbitos objetivo y subjetivo.

La capacidad contributiva como se mencionó con antelación, es un principio que limita el poder tributario del Estado. Al fungir como criterio rector en el establecimiento de las contribuciones su estudio resulta de gran importancia. Al respecto, la doctrina considera que la única postura que verdaderamente ayuda a mejorar la carga tributaria de los contribuyentes es la distinción de los aspectos absoluto y relativo de la capacidad contributiva. Ya que así, dos índices de riqueza iguales objetivamente hablando, pueden resultar afectados por cargas tributarias distintas en el plano subjetivo. Por ello, tanto la capacidad contributiva absoluta como la relativa serán tomadas en cuenta durante distintos momentos en el establecimiento de los tributos.

La capacidad contributiva absoluta en palabras de Sáenz de Bujanda “es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas”⁷³

De modo que implica tan sólo una cualidad pero con exclusión del sujeto. Es decir, únicamente se encarga de ubicar las fuentes de riqueza que serán susceptibles de gravamen. Dejando de lado las especiales circunstancias del sujeto pasivo. Ya que esta tarea como se verá más adelante se encuentra reservada a la capacidad contributiva relativa. El hallazgo de fuentes de riqueza implican a su vez la existencia de índices que denoten fuerza económica. Obviamente ahí donde exista riqueza y poder económico deberá coexistir un impuesto que los grave.

De manera que la verdadera importancia de la capacidad contributiva absoluta radica en que a través de ella se determina el “objeto del impuesto”⁷⁴

Es decir, el elemento económico, material, que justifica o causa la existencia de un impuesto. Por tanto, la función de la capacidad contributiva absoluta es de vital importancia para el nacimiento de un impuesto. Ya que el ubicar las fuentes de riqueza implica hallar las fuentes de los tributos. En cambio, la capacidad contributiva relativa es aquella que se ocupa de establecer la carga tributaria en lo individual. Es decir, como su propio nombre lo indica, de la relación que guarda cada sujeto pasivo respecto a determinado impuesto. De

⁷³Sainz, Fernando, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Madrid, 1991, pag.107

⁷⁴ Pugliese Mario (Óp. Cit. pag.103),

modo que no implica una aptitud abstracta, sino subjetiva.

Al respecto Sainz de Bujanda señala que es “el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria”⁷⁵

Esto a través de la una correcta valoración de las condiciones especiales del contribuyente. Para poder tener conocimiento acerca de la carga individual o familiar del mismo, ya que ésta condición será determinante al momento de establecer la magnitud de la imposición. Por tanto, la capacidad contributiva relativa limita la obligación tributaria en base a las condiciones específicas de cada sujeto, es decir, alude a la individualización de la carga tributaria. Pero la diferencia entre capacidad contributiva absoluta y relativa no sólo radica en que la primera es la riqueza general susceptible de gravamen. Mientras que la segunda consiste en la específica individualización de la carga como atributo del sujeto. Además, ambas especies tienen, como mencione al principio de este apartado, un momento distinto de aplicación. En una primera etapa se encuentra la construcción de hechos imponibles a partir de los índices de riqueza generales, estableciendo así la base imponible. Posteriormente se toman en cuenta las cualidades de cada contribuyente, y con motivo de individualizar la carga, se aplican a la base una serie de tasas o tarifas.

El establecimiento de los impuestos entonces se puede dividir en dos etapas. En la primera se da la construcción o creación de los hechos imponibles, de cuya realización depende el establecimiento de la base imponible. Aquellos deberán delimitar las fuentes de riqueza ubicadas a través de la capacidad contributiva absoluta. Logrando establecer una base de riqueza firme. Por esto resulta de gran importancia la elección de los hechos imponibles, tarea que corresponde al legislador en ejercicio del poder tributario que posee el Estado. Una vez obtenida la base imponible, como resultado de la elección y el establecimiento de hechos imponibles durante la primera etapa; se requiere de la aplicación de alícuotas, es decir, tasas y tarifas que tendrán incidencia directa sobre esa base.

El establecimiento de dichas alícuotas implica a su vez el establecimiento del impuesto como atributo propio de cada contribuyente. Por eso la vinculación, de esta segunda etapa, con la capacidad contributiva relativa, ya que esta última es la encargada precisamente de la individualización de la carga tributaria. Lo que implica que para establecer tasas y tarifas adecuadas se deberán tomar en cuenta las circunstancias personales o familiares de cada contribuyente. De modo que la aplicación de alícuotas a la base imponible, arroje como resultado la real carga tributaria que cada contribuyente sea capaz de soportar.

En conclusión el establecimiento de los impuestos tiene dos momentos; en el primero, se trata de ubicar fuentes generales de riqueza y cumplir así con el ámbito objetivo del

⁷⁵Ibíd. pag.107.

principio de capacidad contributiva. Para lo cual resulta necesario determinar la base general de tributación a través de la creación de hechos impositivos. Mientras que en el segundo momento, se trata de determinar el ámbito subjetivo, a través de la individualización de la carga tributaria. Para lo cual resulta indispensable valorar la situación del contribuyente, ya sea individual o familiar, y establecer un mínimo exento que le permita mantener una vida digna.

CAPÍTULO VI

“LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LOS SISTEMAS FISCALES DE ECUADOR Y ESPAÑA”

6.1. Sistema de Justicia Tributaria en España: Capacidad Económica.

6.1.1. Antecedentes del artículo 31.1 constitucional.

En la historia constitucional de la nación española, el derecho tributario, encuentra la base de su regulación en el concepto de “medios ó haberes”. Primero la Constitución de Cádiz utilizaba el concepto en su artículo 8, al señalar que: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”⁷⁶

De forma que los principios constitucionales reconocidos en el ámbito tributario eran el de generalidad, igualdad y proporcionalidad. Posteriormente en el documento denominado “Fuero de Españoles” se establece en su artículo 9, lo siguiente: “Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes”.⁷⁷

A través de esta disposición se introdujo el principio de capacidad económica en el sistema de tributación. Pero para arribar a la actual disposición constitucional, que regula el derecho tributario en el país español, resulta necesario hacer mención del artículo 53 de la Constitución italiana, que al efecto establece el principio de generalidad absoluto al establecer que “todos” deberán contribuir a las cargas públicas. Y que además establece el principio de capacidad contributiva con doble ámbito objetivo y subjetivo.

Esos son los antecedentes de la actual base del derecho tributario español, que se encuentra establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de 1978, que es la que actualmente rige en ese país, y que al efecto establece lo siguiente: “Artículo 31.- Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad , que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”⁷⁸

La Constitución española, como se puede inferir del precepto citado, pone a la justicia como valor máximo al cual debe aspirar su sistema tributario, es decir, constituye objeto y fin del mismo. Para materializar dicha aspiración, se establecen una serie de principios que

⁷⁶ García Bueno, Marco César, (*Óp. Cit*, pag.77.)

⁷⁷ Rodríguez Bereijo, Alvaro, “*El Sistema Tributario en la Constitución*” en Revista de Derecho Constitucional, 1992, p.193

⁷⁸ Constitución Española.

delimitarán la obligación tributaria entre los que se encuentran los principios de: Generalidad, Legalidad, Capacidad Económica, Igualdad, Progresividad y No Confiscatoriedad.

Sólo a través del trabajo conjunto de dichos principios se podrá acceder a un sistema tributario verdaderamente justo. De todos los principios mencionados, sólo al de legalidad se le atribuye un carácter formal, por estar exclusivamente enfocado al establecimiento de los impuestos. Todos los demás se consideran como principios materiales debido a que se encargan de limitar tanto el aspecto cuantitativo como cualitativo de los mismos.⁷⁹

6.1.2. Principios Constitucionales en España.

6.1.2.1. Principio de Generalidad.

El principio de generalidad en palabras de Neumark Fritz, es aquel que implica: “...por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que den nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como la nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc. –sean sometidas al gravamen tributario; y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria, o por imperativo de la técnica tributaria.”⁸⁰

En la constitución española se establece este principio, al hacer uso del vocablo “Todos”, para indicar que la totalidad de los individuos que se encuentren en el país español deberán contribuir al gasto público.

Es decir, no toma en cuenta criterios de nacionalidad como requisito para convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.⁸¹

Por lo que cualquier persona que se coloque en las hipótesis normativas que al efecto establezcan la leyes tributarias, sin importar que se trate de españoles o extranjeros, deberán cumplir con la obligación del pago de impuestos.⁸²

La constitución española adopta esta postura referente al vocablo “Todos” en su artículo

⁷⁹Rodríguez Bereijo, Álvaro, (Óp. Cit. pág. 10.)

⁸⁰ Neumark, Fritz, “*Principios de la Imposición*”, Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1994, p. 109.

⁸¹ Pérez Luque, (“*Deberes Tributarios y Moral*”, Madrid, 1990, p. 28)

⁸² Rodríguez Bereijo (Óp. cit., p. 40-41.)

31.1, a partir de lo observado en el artículo 53 de la constitución italiana. De esta forma se pretende ampliar la connotación del principio de generalidad al establecer que el nacimiento de la obligación tributaria, dependerá sólo de la realización de los presupuestos de hecho establecidos en la legislación fiscal. Mismos que deberán ser establecidos en base a índices que denoten verdadera capacidad económica.

6.1.2.2. Principio de Legalidad.

El principio de legalidad encuentra su justificación según García Belsunce: “...en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular.”⁸³

La importancia del principio de legalidad como límite formal de los impuestos, consiste en señalar que sólo mediante ley se podrán establecer las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. Su función se encuentra encaminada a controlar la actividad legislativa, que en materia tributaria consiste en la creación y establecimiento de los impuestos. Por lo que todos y cada uno de ellos deberán exteriorizarse a través de ley, sólo así podrán constituirse como medio de satisfacción del gasto público.

De otro modo podrá declararse su inconstitucionalidad por no cumplir con la formalidad requerida por la norma suprema.⁸⁴

6.1.2.3. Principio de Capacidad Económica.

Una vez analizado el ámbito formal corresponde ahora aludir al material iniciando con el principio de capacidad económica. Al respecto resulta necesario aclarar que dicho principio se establece en la constitución española como análogo del de capacidad contributiva que señala en su caso la constitución italiana. De modo que, a pesar de su distinta denominación el contenido en sí es el mismo. La función de este principio consiste en asegurar que los tributos que se establezcan deberán fundarse en situaciones que denoten verdadera capacidad económica. Así, sólo podrán concurrir a las cargas públicas quienes verdaderamente estén en aptitud de hacerlo y en la magnitud en que lo puedan hacer.

De esta forma, se evita que el legislador se extralimite en el desarrollo de sus funciones, haciendo un uso indebido del poder tributario del Estado. Al respecto, Pont Mestres señala

⁸³ García Bueno, Marco, (Óp. Cit. pág. 79.)

⁸⁴ Rodríguez Bereijo (Óp. cit., pág. 158)

que: “Así, cuando el artículo 31 de la Constitución española dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, viene a decir jurídicamente lo mismo, o sea, tiene la misma significación que el precepto del artículo 53 de la Constitución italiana que ordena, que “todos están obligados a participar de los gastos públicos en razón de su respectiva capacidad contributiva”, y ello porque, se trata de dos normas de rango constitucional, que como tales limitan al poder tributario, o sea, la facultad de establecer tributos, a las coordenadas de los respectivos preceptos en los que late la idea de justicia tributaria (...)”⁸⁵

6.1.2.4. Principio de Igualdad

Por su parte, el principio de igualdad, según la opinión de Neumark consiste en que: “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo.”⁸⁶

Definición de la que se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales.

A través de este principio, se garantiza que el trato que reciban los contribuyentes, lejos de aludir a un trato uniforme, cayendo consecuentemente en el igualitarismo⁸⁷; se base en la teoría de la desigualdad para lograr la verdadera igualdad. Es decir, que se trate con igualdad las circunstancias iguales y con desigualdad las circunstancias desiguales.

Sólo así se podrá aspirar a que cada sujeto contribuya al gasto público en la forma que le corresponde. En palabras de García Belsunce este principio implica lo siguiente: “Esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemáticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino –por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley- La igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales (...)”⁸⁸

El principio de progresividad implica que la carga tributaria será soportada en mayor medida por aquellos que mayores recursos poseen. Como señala García Bueno “a mayor riqueza, mayor carga tributaria”, de manera que, los niveles de progresividad en los impuestos establecidos eviten la regresividad del sistema. Actualmente la progresividad es considerada como una de las técnicas más eficaces en la lucha por acceder a sistemas

⁸⁵ Pont Mestres, Magín, (*Óp. Cit*, pág. 33)

⁸⁶ Neumark Fritz, (*Op. cit.*, p. 159.)

⁸⁷ Lejeune, Ernesto (*Óp. Cit*. pág. 132)

⁸⁸ García Bueno, Marco, (*Óp. cit.*, p.87.)

tributarios que permitan una justa distribución de las cargas públicas.

Por su parte Neumark lo define como la forma de: "...estructurar toda la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra, progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago (proporcionalidad), a fin de conseguir de esta manera redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante se considere justa."⁸⁹

Así el principio de progresividad adquiere relevancia como un instrumento eficaz en la redistribución de la riqueza, que es sin duda un aspecto fundamental para lograr un sistema tributario que denote verdadera justicia.⁹⁰

6.1.2.6. Principio de No Confiscatoriedad.

Finalmente, y como complemento al principio anterior, se encuentra el principio de no confiscatoriedad, cuyo fin es garantizar la protección a la propiedad privada del particular. A través de este principio se establece un límite al poder tributario del ente público. Puesto que se evita que las necesidades de éste predominen sobre las necesidades de los particulares. No sería lógico que para cubrir las necesidades del Estado, el contribuyente afectase no sólo sus ingresos sino incluso su patrimonio. Al mismo tiempo limita la progresividad del sistema evitando que el cumplimiento de la obligación tributaria llegue a significar la ruina del contribuyente.

Por el contrario, lejos de verse perjudicado, éste debe verse beneficiado a través de la prestación de servicios públicos que realice el Estado.

6.1.2.7. Funcionamiento de los principios constitucionales en el Sistema Tributario Español.

Los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, constituyen la herramienta perfecta para lograr un sistema tributario justo. En esta trilogía, se pretende que a través del principio de igualdad se otorgue un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, pero partiendo siempre de la capacidad económica de los contribuyentes. A su vez el principio de progresividad, ciertamente ayudará a una mejor distribución de las cargas tributarias promoviendo que el rico aporte más que el pobre. Pero nuevamente en consideración a la capacidad económica de ambos, lo que significa respetar sus especiales

⁸⁹ Neumark, Fritz (Óp., cit., p. 242.)

⁹⁰ Pérez Luque, Mario, (Óp. cit., p. 34.)

circunstancias y necesidades. Por último, el principio de la no confiscatoriedad, que limita los alcances del principio de progresividad, garantizando que las aportaciones del contribuyente al gasto público serán siempre en base a su capacidad económica y nunca de carácter ruinoso para el mismo.

De manera que todos y cada uno de éstos principio materiales de justicia poseen un carácter complementario, motivo por el cual, deberán funcionar conjuntamente para acceder, si no al ideal de justicia que por naturaleza es inalcanzable, por lo menos a niveles óptimos de la misma que se vean reflejados en el bienestar del Estado y consecuentemente de todos los que lo constituyen. Un aspecto importante de este precepto que no puede escapar a la vista es que el alcance de la máxima de justicia, en la Constitución española, no se limita a sólo al ámbito de los ingresos sino que se extiende también al de los egresos. Así en un primer momento se trata de salvaguardar los derechos de los contribuyentes mediante el establecimiento de tributos justos. Pero eso, en opinión del constituyente español, no basta para acceder a un óptimo nivel de justicia; por lo que además, los recursos obtenidos deberán tener también una justa utilización. De modo que se observa la regulación tanto del ingreso como de los gastos públicos. No sólo se trata de establecer tributos justos sino de garantizar que se utilicen para satisfacer las necesidades reales del ente público. Esa valoración de justicia sobre la relación ingreso-gasto resulta benéfica para generar un ambiente de confianza entre los contribuyentes y el Estado. Ante la percepción de tributos justos y la garantía de que se hará buen uso de los recursos obtenidos a través de ellos, el contribuyente no objetará el pago de los impuestos, y se evitará así fenómenos como el de evasión y elusión fiscal que tanto daño causan en el desarrollo económico, social y político de una nación.

6.1.3. Concepto de Capacidad Económica en España

Esto ciertamente se ha prestado a confusión debido a que la connotación del término capacidad económica alude tan sólo a la potencialidad económica del contribuyente, mientras que el contenido de capacidad contributiva es más amplio. No se limita a dicha potencialidad económica, pues ésta sólo constituye su ámbito objetivo más no el subjetivo. Sin embargo, en el sistema español cuando se alude al principio de capacidad económica, se alude en realidad al principio de capacidad contributiva establecido por la doctrina italiana. La opinión de Pont Mestres al respecto resulta valiosa cuando establece: “...pienso que ambas locuciones en tanto que conectadas con la distribución de los tributos tienen idéntica significación y contenido.”⁹¹

El principio de capacidad económica que regula el sistema tributario español posee al igual que el principio de capacidad contributiva una doble vertiente. Por una parte, se constituye

⁹¹ Pont Mestres, (Op. Cit., pag. 33.)

en sentido objetivo como justificación de la obligación tributaria. Debido a que limita la actividad legislativa al establecimiento de hechos imposables que denoten verdadera capacidad económica. Y por otra, se desempeña en el ámbito subjetivo como medida de la imposición, es decir, trasciende en la individualización de la carga tributaria.

En relación a esa doble vertiente del principio de capacidad económica Rodríguez Bereijo señala dos significados distintos: “Por una parte es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir. Por otra, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo.”⁹²

Respecto del ámbito subjetivo, el principio de capacidad económica, implica el respeto del mínimo de existencia. De modo que al igual que el de capacidad contributiva pugna por un mínimo exento de gravamen, a través del cual el particular pueda satisfacer las necesidades básicas que le permitan no sólo la subsistencia sino acceder a una vida digna.

Y como señala Banacloche se pasa de los mínimos zoológicos a los mínimos humanos: “...dando un sentido nuevo al principio de capacidad económica que no interesa ya como la consideración de un patrimonio y una renta susceptible de exigencia coactiva para la satisfacción de necesidades colectivas, sino que empieza a ser la manifestación del progreso histórico por una parte y de la intención de una sociedad organizada por otra.”⁹³

Lo señalado da por sentado que de los mínimos de sobrevivencia se pasa a mínimos humanos que evolucionan en el tiempo, lo que impide relacionar la capacidad económica con la autosuficiencia para mantener las funciones vitales mínimas y lleva a relacionar tal capacidad con la autosuficiencia de participar del progreso económico y para acceder a la cultura y a la ciencia, aquéllas como un mínimo innegable socialmente y éste acceso sin límite social.

De esta manera el principio de capacidad económica no se establece en la constitución española como criterio único de justicia, sino que su función se encuentra relacionada con otros principios como el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Todos deberán

⁹²Rodríguez Bereijo, (Ob. cit., p. 43.)

⁹³ Banacloche, Julio, “*El Principio de Capacidad Económica*” en *Diez Años de Desarrollo Constitucional*, Madrid, pág. 192.

de funcionar de manera armónica para intentar realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.

6.2. Sistema de Justicia Tributaria en Ecuador: Principio de Proporcionalidad.

6.2.1. Antecedentes.

El Derecho Tributario en Ecuador encuentra su primer antecedente en la época precolombina, en ese entonces los sistemas de tributación encontraban fundamento en la fuerza más que en la justicia. Por lo que la guerra era un factor determinante en el pago de los tributos, puesto que siguiendo la línea del poder, el conquistado se subordinaba económicamente al conquistador. Otro aspecto digno de consideración para la sujeción al pago del tributo era la casta a la que se pertenecía; puesto que sólo los reyes, altos funcionarios, sacerdotes y militares gozaban del privilegio de la exención.

Aunque se esperaba que a partir de la Conquista de América, se instauraría un nuevo sistema de tributación. Los conquistadores prefirieron continuar con el sistema establecido por los indígenas, con la única salvedad de sustituir a los beneficiarios de los tributos. Esto debido en gran medida a la flexibilidad del sistema, que implicaba una gran obtención de recursos para la nación española. Una vez finalizada la colonia y con el fracaso de la colonia española, la nación ecuatoriana se consolidaba por fin independiente. Sin embargo carecía de una forma propia de administración, motivo por el que se toma la decisión de copiar el sistema de España, que para ese entonces ya estaba plenamente constituido. De esta forma nuestro país adquiere el sistema impositivo de impuestos, sin tomar en cuenta las grandes diferencias circunstanciales que existían con España, situación que provocaría años de inestabilidad política, social y económica.

En la época de la conquista, imperaba la idea de que los puestos públicos eran para lucrar, pues el gobierno español buscaba obtener enormes riquezas de los territorios conquistados. Asimismo, la gran recaudación era un gran aliciente para los españoles que se mandaban a la Nueva España a ocupar los llamados *oficios vendibles*.

Gradualmente se fueron introduciendo medidas que intentaban respetar la capacidad contributiva de los gobernados, medidas que por su falta de técnica jurídica carecían de total eficacia. En 1573, en la Nueva España se expidió una ordenanza que obligaba a los indios a pagar tributos a la Corona Española, en base a lo siguiente: "... nos acudan algún tributo en *moderada cantidad* de los frutos de la tierra...". No se establecía ninguna cuota o porcentaje máximo que midiera de forma objetiva la proporcionalidad; sin embargo, ya se deja ver un interés por evitar que la contribución sea excesiva.

En 1501 fue establecido el *diezmo*, cobrado por los reyes españoles, que se destinaba exclusivamente a gastos de la iglesia. Como su nombre lo indica, la tasa era del 10% de las

cosas y los frutos gravados, sin permitir deducción alguna. En 1560 se estaba obligado a soportar los gastos para la construcción o reparación de puentes “lo menos que se pueda y que no exceda de la sexta parte del gasto”. En 1575 los indios que no trabajaran en las minas, y que ganaran de 4 a 5 pesos mensuales, tenían la obligación de pagar con *moderación*. En 1631 se estableció la *media annata*, que debía pagarse sobre oficios y cargos que no fueran eclesiásticos, y que consistía en el 50% de los ingresos de un año. El *servicio de lanzas* era un tributo que pagaban los españoles que quisieran obtener títulos de nobleza (marqués, conde, vizconde, etc.), cuya cuota no era específica, por lo que seguramente en algunos casos las tasas eran muy elevadas, y en otros no tanto. En 1958 se estableció que los indios reducidos a encomiendas debían tributar en cantidad que no excediera de la mitad de la que pagaran los demás, es decir, los no encomendados.

A partir del siglo XVI comienza a aparecer el concepto de *mínimo de subsistencia*, el cual consistía en exentar del pago de impuestos, una mínima parte del haber de una persona que se destina a requerimientos básicos de alimento, vestido y vivienda, principalmente; la finalidad de esta figura es evitar dar prioridad a las necesidades estatales en detrimento de las necesidades personales.

6.2.2. Principios Tributarios en Ecuador.

6.2.2.1. Principio de Legalidad.

Se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley). Al respecto, Fernando Pérez Royo dice: “es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos.”⁹⁴

José Vicente Troya expresa: “El principio de legalidad, antes que una limitación, es una modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria. Lo cierto es que el principio de legalidad y de reserva de ley es la piedra angular que condiciona la producción normativa en la materia; su inobservancia podría ocasionar la declaración de inconstitucionalidad o inexecutable de la disposición violatoria. De manera general, con el primero se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes conforme determina la Constitución. La aceptación de la imposición por parte de los representantes populares para lograr el respeto de la propiedad privada y garantizar de esta forma la libertad. En la actualidad el hacer legislativo tributario ya no es expresión sólo de la soberanía de los parlamentos nacionales, sino además de otros entes no soberanos.”⁹⁵

Vale recordar que la “legalidad” no solo es un principio sino también y antes que es eso un

⁹⁴ Pérez Royo, Fernando, Curso de Derecho Tributario: Los tributos en particular, 2002, Pág. 43

⁹⁵ Troya, José Vicente, La consulta tributaria en el Ecuador, 2000, Pág. 145

“valor” del Estado de Derecho, que busca asegurar la participación democrática en el proceso de imposición o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes. Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual.

El efecto de decir que todas prestaciones patrimoniales coactivas deben establecerse por normas con rango de ley se debe a la necesidad de garantizar la legalidad no solo de los tributos en sentido estricto, sino de las exacciones parafiscales, los precios públicos, las cotizaciones de la seguridad social, etc., lo que todas luces aporta seguridad jurídica al sistema. Incluso parte de la doctrina ha aceptado que el principio de legalidad tiene un valor relativo, que requiere interpretación laxa, lo que licenciaría para que el tributo se integre “con arreglo a la ley” y por una fuente normativa diferente, si se quiere secundaria (reglamento), pero con la condición de que la norma con rango de ley habilite tal proceder, señalando los parámetros mínimos y máximos para determinar los elementos cuantitativos y que responda a justificaciones racionales. Para constatar la vigencia del principio de legalidad se requiere contar a priori con un acto de autoridad, concretamente una ley que sea expresión del poder público, entonces, para estar, ante prestaciones impuestas de carácter patrimonial, se requerirá que el resultado, es decir la merma del patrimonio en cabeza del particular germine y se proyecte desde una intervención en ejercicio de autoridad. El principio de legalidad será pues autónomo, se expresa como una garantía del interés individual pero que debe coordinarse con el cuidado de los intereses generales.

En la doctrina prevalece la teoría que considera que la norma primaria debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo (sujetos y hecho imponible) De otro lado, las normas reglamentarias se adecuarán a las habilitaciones que disponga la ley y usualmente se referirán al régimen de la tasa (tarifa) y a determinados aspectos de la base imponible y de ciertas cuestiones formales del tributo. Lógicamente, las disposiciones administrativas que se dicte tendrán que observar los lineamientos de las normas primarias y secundarias mencionadas, es más, todo el Derecho público puede considerarse como emparentado con esta idea. Entonces, el principio de legalidad material o abstracta (reserva de ley) cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo, por eso la intervención de la ley es necesaria respecto a todos los puntos de la disciplina que afectan a los derechos y garantías del contribuyente. El tema de exenciones debe tratarse en la ley.

El Dr. Troya manifiesta “El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantorales del régimen seccional autónomo premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras”⁹⁶

⁹⁶ Troya, José Vicente, (Op. Cit. Pág. 150)

En conclusión la autoridad no puede entonces imponer los tributos de manera caprichosa, sino en concordancia con lo establecido en las leyes tributarias. A través de este principio se establece una garantía elemental de seguridad para el contribuyente al limitar la actuación del Fisco. De manera que las autoridades administrativas sólo podrán hacer efectiva aplicación de las contribuciones que se encuentren previa y expresamente establecidas en ley. En forma recíproca, los contribuyentes sólo están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondiente a las situaciones de hecho en que hubieren incurrido. Sólo así se evita la comisión de abusos y arbitrariedades que en perjuicio del contribuyente puedan cometer dichas autoridades.

De manera que en nuestro sólo se considerarán como válidos, los impuestos establecidos en la ley, lo que implica hacer señalamiento expreso de todos y cada uno de los elementos que lo integran. Por ejemplo, quienes serán considerados como sujetos de dicho impuesto, cual es el objeto de dicho impuesto, la base gravable, las tasas o tarifas aplicables, la época en que deberá pagarse, momento de causación, los hechos imposables que originan su nacimiento. De forma que el contribuyente tenga la certeza de que el impuesto, así como todos y cada uno de sus elementos, no podrán de ninguna manera quedar al arbitrio y criterio de las autoridades administrativas. Esto con la finalidad de establecer un ambiente de verdadera confianza en la relación jurídico tributaria, para incitar al contribuyente a que cumpla con el pago de las contribuciones.

6.2.2.2. Principio de Generalidad.

Este principio refiere a que todos deben contribuir sin que quede puerta de escape para los privilegios fiscales. Fácilmente colegimos entonces la radicalidad y al mismo tiempo laxitud con que se presenta el precepto, pues este se esfuma por virtud de las exenciones y de los beneficios tributarios que siempre existe en los sistemas impositivos.

Lejeune Ernesto al respecto manifiesta: “el principio de generalidad no está tanto dirigido a ordenar que todos deben contribuir a la financiación de las cargas públicas, cuanto a prohibir las exclusiones apriorísticas de cualquier tipo de personas, es decir, está dirigido a erradicar toda clase de privilegios e inmunidades fiscales.”⁹⁷

Según lo que señala este autor se le puede atribuir dos significados al referido principio: 1) informará de manera general el ordenamiento impositivo exigiendo que el mismo no trate de manera distinta situaciones idénticas 2) vedando el establecimiento de discriminaciones fiscales carentes de fundamento respecto a los ciudadanos.

⁹⁷ Lejeune, Ernesto, (Óp. Cit. Pág. 213)

El principio de generalidad como señala Arrijo Vizcaíno es “...consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria.”⁹⁸ De modo que dicho principio, se justifica aludiendo al supuesto de que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto que implique su nacimiento, es decir, de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia, las contribuciones también deberán poseerlo. El principio de generalidad implica la aplicación de la ley a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida por el legislador. Este concepto no debe confundirse con el de Uniformidad de la ley, que a su vez implica la aplicación de la misma a todas las personas que se encuentren bajo su jurisdicción sin distinción alguna, es decir, no se toman en cuenta las circunstancias individuales y se aplica a todos por igual.

De modo que cuando nuestra legislación establece que es obligación de todos los ecuatorianos contribuir al gasto público, no significa que todas las personas tanto físicas como morales que gocen de la nacionalidad ecuatoriana deberán pagar todos y cada uno de los impuestos establecidos. Por el contrario, dichas personas sólo se sujetarán a los impuestos correspondientes a los hechos imposables que realicen. Sólo así se logra eliminar esa confusión entre generalidad y universalidad.

6.2.2.3. Principio de Igualdad.

La igualdad tributaria es consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, convirtiéndose en autolimitación del Poder del Estado. La ley debe dar igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical). Modernamente tiene un doble significado o alcance: la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razones de nacimiento, clase, religión, raza o sexo, y la igualdad supone también un criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias. Esta significación bipartita se explicaría entonces en Derecho Tributario por medio de los principios de generalidad o universalidad y de proporcionalidad, este último en aprieto debido a la incuestionable presencia de la extrafiscalidad de los tributos.

Según Víctor Uckmar la igualdad ante las cargas fiscales puede entenderse en sentido jurídico, de tal forma que los contribuyentes se hallen en iguales circunstancias y puestos ante una mismo régimen fiscal, con lo cual la igualdad se identifica con el principio de generalidad de imposición, y en sentido económico que se traduce como la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual monto.”⁹⁹

⁹⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, (Óp. Cit. p. 247)

⁹⁹ Uckmar, Víctor Tendencias reformadoras de los ordenamientos tributarios, 1988, Pág. 134

En este sentido hay que destacar que en todo momento se relaciona la igualdad más que a las personas a la capacidad contributiva. La igualdad tributaria resulta una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todos los habitantes son iguales. En la igualdad tributaria es la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a las capacidades contributivas iguales, es decir, frente a las bases que esas capacidad contributivas exteriorizan. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las riquezas, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas. La justicia impositiva sobreviene de la aceptación y auténtica vigencia de los criterios de igualdad no solo formal, sino también de hecho, y de la progresividad en el sistema tributario, esto último entendido como requisito de la justicia de la imposición.

El principio de igualdad en el campo tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica. La igualdad no debe ser entendida solo un fin en sí mismo, sino también como una herramienta para concretar los altos valores constitucionales, y que tampoco debe traducirse en la igualdad matemática porque existen individuos y situaciones desiguales y porque también encontramos desigualdades económicas. Existe espacio para obrar con una desigualdad relativa pero no discriminatoria, de tal forma que se logre borrar las desigualdades de hecho.

6.2.2.4. Principio de Proporcionalidad.

La proporcionalidad colabora para sustentar la imposición, así como para limitar y guiar al legislador en cuanto al uso del poder tributario como instrumento para conseguir la redistribución de la renta, también coadyuva a la realización de la igualdad material.

Troya Jaramillo, identifica un doble alcance de este principio, que solo las potenciales manifestaciones directas o indirectas de la riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación tributaria, y al propio tiempo, que los particulares han de contribuir de acuerdo con su capacidad económica, añade, que la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la proporcionalidad. Con una gran dosis de crítica asevera que este principio tal cual se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Lo cierto es que el deber de “todos” concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva es expresión de la obligación de solidaridad económica, política y social.”¹⁰⁰

Este principio aporta para mermar o impedir la discrecionalidad del legislador. (Esa discrecionalidad se manifiesta respecto a la regulación del hecho imponible, del criterio imponible, de la tasa de los sujetos obligados, es decir, de los aspectos materiales o

¹⁰⁰ Troya, José Vicente, (Op. Cit. Pág. 161)

sustanciales del tributo. También incide en la regulación del procedimiento formal tributario: declaración, comprobación, investigación, liquidación, recaudación, reembolso, contencioso). La proporcionalidad se la concibe como medio de garantizar que cada gravamen cuente con su causa justificadote anclada en concretos datos reveladores de riqueza, de los cuales se pueda deducir que el sujeto es apto para afrontar la obligación impositiva. Inicialmente la proporcionalidad debe deducirse de la potencia económica del sujeto y por tanto de su poder general sobre bienes y servicios

La proporcionalidad es la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización. En definitiva es límite máximo de la exacción, esta última no debe llegar a agotar la propia capacidad de concurrir a los gastos públicos, no hará peligrar la pervivencia de la economía privada, de la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional.”¹⁰¹

En definitiva resulta entonces que no es factible entonces gravar más allá de lo necesario las posibilidades de vida de la economía del individuo, eximiendo un mínimo de tal forma que no se lesionen su dignidad y libertad aclarando que no se trata de un mínimo vital para sobrevivir, pues afecta no solo al contribuyente, sino a él y su familia. Esta consideración aplica a todo tipo de impuesto.

6.2.2.5. Principio de Irretroactividad.

Mediante este principio se establece que las leyes tributarias no se aplican a los hechos que se han producido con anterioridad a su entrada en vigor y tampoco a hechos posteriores a su derogación, es decir que la ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente. En muchas legislaciones el principio de la irretroactividad se entiende como un planteamiento básico de la organización jurídica del Estado, pues la seguridad de los ciudadanos y la propia equidad exigen que las situaciones creadas al amparo de la anterior ley se conserven o, al menos, que los derechos adquiridos se mantengan y respeten a pesar de que la nueva ley no prevea derechos semejantes para el futuro.

Esto significa que las leyes no tienen efecto en situaciones ocurridas antes de su promulgación salvo que en ellas se disponga lo contrario. El principio es lógico, pues cada vez que sobreviene un cambio en las leyes, la derogación de una norma anterior y su relevo por una nueva ley plantea el problema de cuál ha de ser el alcance temporal de ambas.

¹⁰¹Ibíd. Pág. 163)

6.3. Homologación del principio de proporcionalidad a su correlativo de capacidad contributiva.

A pesar de que a través de tesis doctrinarias se trató de corregir el ámbito que constituye el principio de proporcionalidad, el contenido del mismo seguía siendo ambiguo e indefinido, motivo por el cual existió mucha polémica acerca si debía considerarse la proporcionalidad como un solo principio o relacionado con otros. El planteamiento jurídico ante tal situación consistió en equipar el principio de proporcionalidad, al de capacidad contributiva o económica. La finalidad de esto, obviamente fue garantizar al contribuyente justicia en el ámbito de las contribuciones, a través de la limitación eficaz del poder tributario mediante los principios antes señalados.

Al respecto García Horacio señala que: “La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.”¹⁰²

Este principio que implica en gran proporción la equidad, por cuanto radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

A través del criterio antes mencionado se establece que en efecto la proporcionalidad guarda relación con el principio de capacidad contributiva. De esta forma, se reafirma el reconocimiento y la homologación de los principios antes mencionados, como aquellos que deberían regular las normas del sistema tributario. En definitiva a pesar de la reforma

¹⁰² García Bueno, Marco, (Óp. Cit., pág. 115.)

tributaria que se ha introducido en nuestro país, todavía resulta difícil homologar los principios antes señalados, situación que, en primer lugar, se debe a la carencia de significado tanto legal como doctrinario concreto, en el sistema tributario ecuatoriano, de los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, que subsiste a pesar de la homologación doctrinaria, que en el capítulo anterior se la efectuó; y segundo, debido al desconocimiento del contenido exacto del principio de capacidad contributiva. La consecuencia inmediata, en el presente caso la constituyen toda la serie de incongruencias y errores en que se ha incurrido, afectando no sólo al contribuyente sino al Estado mismo. Ya que la afectación económica del contribuyente implica a su vez la afectación de la fuente de ingresos del ente público.

CAPÍTULO VII

“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”

7.1. Conclusiones.

- a. El principio de justicia, presente desde Adam Smith a la fecha, es el ideal supremo al que debe aspirar todo sistema tributario. Aunque de antemano resulte inalcanzable por su propia esencia, todo estado debe buscar los medios idóneos para lograr el óptimo nivel de justicia posible en su sistema. Puesto que es la única forma de mejorar sus estándares recaudatorios y por ende el desarrollo económico, político y socio-cultural de un país.
- b. Los principios constitucionales que en materia tributaria establezca cada Estado son esos medios que permitirán acceder a un sistema tributario justo. De su debida aplicación y funcionamiento depende, no sólo el establecimiento de impuestos materialmente justos, sino también la justa aplicación y recaudación de los mismos. Actividades que en virtud de la potestad tributaria del Estado corresponden al Poder Legislativo, a través de la Asamblea Nacional Constituyente y al Ejecutivo a través de los regímenes seccionales autónomos, tales como municipios etc.
- c. En materia tributaria, la relación que guardan los principios, establecidos en el Art 5, entre sí es de carácter complementario. De manera que lograr un sistema tributario justo dependerá de que exista un trabajo conjunto y armónico de todos y cada uno de los principios tributarios. Para lograrlo resulta necesario evitar la supremacía de cualquiera de ellos, ya que todos son igualmente importantes y trascendentes para el sistema tributario de cada Estado.
- d. La capacidad contributiva como principio fundamental del derecho tributario y de justicia material posee dos ámbitos, el absoluto u objetivo y el relativo o subjetivo. En ese doble ámbito de actuación radica la trascendencia de este principio como límite legal del poder tributario del estado. Debido a que no sólo considera como requisito necesario para el establecimiento de los impuestos, la existencia de índices generales de riqueza; sino que además pone especial atención en las circunstancias personales o familiares del contribuyente. Efectuando una individualización de la carga tributaria que resulta más justa para el contribuyente, a través de lo que nuestra legislación reconoce como el principio de proporcionalidad.
- e. La Constitución española reconoce como regulador de su ámbito tributario al principio de capacidad económica, que a pesar de tener una connotación distinta, en realidad es el equivalente al principio de capacidad contributiva reconocido por el artículo 53 de la Constitución italiana, que precisamente funge como antecedente del primero. De modo que a pesar de que en España se hable de capacidad económica, eso no implica sólo la potencialidad económica del contribuyente sino

su real aptitud contributiva para concurrir a las cargas públicas del Estado.

- f. Nuestro Código Tributario y Constitución de la República ecuatoriana, (Arts. 5 y 300 respectivamente) en materia tributaria reconoce los principios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo a través de la doctrina se los ha homologado a los de capacidad contributiva y proporcionalidad. De modo que en nuestra legislación debería ocurrir lo mismo, por la trascendencia jurídica que implícitamente trae consigo el principio de capacidad contributiva.
- g. En Ecuador, hablar de capacidad contributiva es hacer referencia a tasas progresivas. Puesto que de acuerdo al criterio emitido por la Corte, a través de éstas se dará efectivo cumplimiento al principio aludido. Si bien es cierto que la progresividad es considerada como una técnica tributaria que permite acceder a niveles óptimos de justicia en los sistemas tributarios, porque siguiendo su línea de argumentación a mayor nivel de riqueza corresponde un mayor nivel de tributación; su eficacia depende en gran medida del respeto a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Esto implica tomar en cuenta no sólo el ámbito objetivo, sino el subjetivo, mediante el respeto de los mínimos de existencia. . Puesto que la sola existencia de índices de riqueza no implican necesariamente índices de capacidad contributiva. Por lo que el específico caso de nuestro país, al no tomar en cuenta ese doble ámbito del principio de capacidad contributiva, la progresividad una técnica que no podrá denotar justicia en el sistema tributario por estar predestinada a la ineficacia.
- h. En nuestro sistema tributario se requiere establecer un significado concreto sobre el contenido del principio de proporcionalidad para poder proceder a la homologación con el principio de capacidad contributiva. Para lo cual requiere tomar en consideración su doble ámbito de actuación. Sólo así, el principio de proporcionalidad, asumido ya como, capacidad contributiva podrá tener una funcionalidad eficaz en aras de la justicia tributaria ecuatoriana que tan necesaria es en nuestro país, para crear una ambiente de verdadera confianza, entre los contribuyentes y el Estado, con la finalidad de erradicar prácticas como la evasión y elusión fiscal, que resultan nada saludables para la economía de un país, sobretodo, si se trata de uno en vías de desarrollo como es el caso de nuestro país.

7.2 Recomendaciones

Como hemos visto, en relación a las conclusiones a las cuales hemos arribado, en el presente trabajo, la proporcionalidad debe estudiarse en función de la capacidad contributiva, y se ha hecho algunas consideraciones en relación a este último concepto, no en forma exhaustiva, pues debido a la gran complejidad del tema, aún quedan muchos aspectos pendientes por tratar. Sin embargo, lo expuesto hasta aquí es suficiente para

formular algunas recomendaciones.

En cuanto a la capacidad contributiva puedo recomendar lo siguiente:

- a. Que las leyes tributarias, al establecer los hechos imposables, deben tomar situaciones que realmente denoten la existencia de dinero susceptible de ser destinado al pago de contribuciones, respetando siempre y de manera efectiva, las necesidades básicas de subsistencia de los sujetos pasivos.
- b. Que al momento en que el legislador pretenda gravar ciertas obligaciones o cargas, considere siempre primero la existencia de liquidez, pues de otra forma, los contribuyentes se verían en la necesidad de enajenar sus bienes, en caso de tenerlos, para poder hacer frente a sus obligaciones fiscales.
- c. Que todas las presunciones de existencia de proporcionalidad o capacidad contributiva, que se establezcan en las leyes, deben ser *iuris tantum*, es decir, el contribuyente debe tener la oportunidad de demostrar que el hecho que se presume no existe, a pesar de la existencia del hecho base que establece la ley. En cuanto a las ficciones, el legislador puede establecerlas sólo en casos extremos y ante la existencia de razones que realmente sean justificables.

Y en relación al principio de proporcionalidad, puedo recomendar lo siguiente:

- a. Que los tributos no deben medirse en relación a la totalidad de los ingresos obtenidos, pues esto provocaría que en algunos casos las empresas se vieran impedidas para realizar todos los gastos estrictamente indispensables para su actividad, al tener que destinar una gran parte de sus ingresos al pago de contribuciones, lo cual dificultaría su subsistencia. Es decir, las empresas deben primero satisfacer los gastos indispensables para su actividad económica, y posteriormente debe aportar al Estado una parte de la riqueza sobrante. En este sentido las obligaciones tributarias deben medirse siempre en relación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo o proporcional a la riqueza, entendida esta como los recursos económicos con que cuenta una empresa, una vez realizadas las erogaciones indispensables para su actividad económica; y en el caso de personas físicas, también los gastos necesarios para su subsistencia personal y familiar.
- b. Que la proporcionalidad debe ser establecida tomando en cuenta diversos factores tanto económicos, como sociológicos, políticos y jurídicos, entre otros. No obstante lo anterior, es decir que la proporción no debe rebasar el 50% de la capacidad contributiva, pues los particulares necesitan un incentivo para la realización de

actividades económicas que permitan elevar su nivel de vida, y por consiguiente, el de nuestro país, mediante aportaciones que aquellos puedan hacer.

- c. Que debe permitirse a los contribuyentes medir el total de sus contribuciones causadas para compararla con su capacidad contributiva, y permitir la compensación de las contribuciones que excedan la proporción previamente establecida, pues de esta forma verdaderamente se garantizará el principio en cuestión.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- ✓ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. ED. 2000
- ✓ Banacloche, Julio, “*El Principio de Capacidad Económica*” en *Diez Años de Desarrollo Constitucional*, Madrid
- ✓ Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. ED. 1999
- ✓ Cañal García, Francisco José, “*Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas Formulaciones Doctrinales*”, Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1996
- ✓ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Santillana. 1998
- ✓ Delgado Gutierrez, Luis. Principios del Derecho Tributario. Limusa Noriega, 2003
- ✓ De la Garza, Sergio. Derecho Financiero. Editorial Porrúa ED. 1998
- ✓ Einaudi Luigi, Principios Tributarios, 1995
- ✓ García Bueno, Marco César, *El Principio de Capacidad a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia*, tomo XVII, Salamanca, 2000
- ✓ Garza García, César, “*Derecho Constitucional*”, McGraw-Hill, 1997
- ✓ González García, Eusebio, “*Reflexiones en torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad*”, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, 1990
- ✓ Jellinek, Jorge, “*Teoría General del Estado*”, Fondo de Cultura Económica, 1958
- ✓ Instituto de Investigaciones Jurídicas, “*Diccionario Jurídico*”, UNAM, 1998.
- ✓ Lassalle Ferdinand *¿Qué es una constitución?*, Ediciones La Mar, 2001
- ✓ Lejeune, Ernesto, “*Aproximación a los Principios del derecho Tributario*”, Madrid, 1980
- ✓ Margain Manatou, Emilio. Introducción al derecho tributario, ED. 2000
- ✓ Moschetti, Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, IEF, Madrid, 1980
- ✓ Neumark, Fritz, “*Principios de la Imposición*”, Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1974
- ✓ Pérez Luque, “*Deberes Tributarios y Moral*”, Madrid, 1990
- ✓ Pérez Royo, Fernando, Curso de Derecho Tributario: Los tributos en particular, 2002
- ✓ Polo Bernal, “*Manual de Derecho Constitucional*”, Argentina, 1985
- ✓ Pont Mestres, “*La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*”, Barcelona, 1985
- ✓ Pugliese, Mario “*Derecho Financiero*”, FCE, España, 1999
- ✓ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil. Editorial Cárdenas 1999
- ✓ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. 2002
- ✓ Rodríguez Bereijo, Alvaro, “*El Sistema Tributario en la Constitución*” en Revista de Derecho Constitucional, 1992

- ✓ Sainz, Fernando, “*Hacienda y Derecho*”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1990
- ✓ Sainz, Fernando, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Madrid, 1991
- ✓ Sánchez Gómez, Narciso, “*Derecho Fiscal*”, 1999
- ✓ Smith Adam, “*Riqueza de las Naciones*”, 1990
- ✓ Troya, José Vicente, *La consulta tributaria en el Ecuador*, 2000
- ✓ Uckmar, Víctor *Tendencias reformadoras de los ordenamientos tributarios*, 1988
- ✓ Constitución de la República del Ecuador
- ✓ Ley de Equidad Tributaria del Ecuador
- ✓ Constitución de España