UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

“El Principio de Capacidad Contributiva y los derechos del contribuyente frente a la Potestad Tributaria”

Tesis previa a optar el grado de Licenciada en Jurisprudencia y Título de Abogada.

AUTORA:

Verónica Vanessa Ajila Castillo.

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. Ángel Medardo Hoyos Escaleras Mg. Sc.

Loja – Ecuador

2020

CERTIFICACIÓN

Dr. Ángel Medardo Hoyos Escaleras. Mg, Sc. Docente de la Carrera de Derecho.

CERTIFICA:

Que he revisado en forma prolija la tesis titulada "**El Principio De Capacidad Contributiva Y Los Derechos Del Contribuyente Frente A La Potestad Tributaria"** de Autoría De La Investigadora Verónica Vanessa Ajila Castillo, y por cumplir los requerimientos académicos, metodológicos y reglamentarios autorizo su presentación y disertación pública.

La responsabilidad sobre las ideas vertidas en la investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Es todo cuanto puedo certificar en honor a la verdad.

Loja, 18 de septiembre del 2020

ANGEL MEDARDO HOYOS ESCALERAS

Firmado digitalmente porANGEL MEDARDO HOYOS ESCALERAS
DN: cn=ANGEL MEDARDO HOYOS ESCALERAS c=EC o=SECURITY DATA S.A. 1 ou=ENTIDAD DE CERTIFICACION DE INFORMACION
Motivo:Soy el autor de este documento
Ubicaci n:
Fecha:2020-09-18 14:31+19:00

Dr. Ángel Medardo Hoyos Escaleras Mg. Sc.
DIRECTOR DE TESIS

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Yo, Verónica Vanessa Ajila Castillo; declaro ser autora de la tesis titulada **"EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA**" como requisito para optar al grado de **ABOGADA;** autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que, con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repositorio Digital Institucional:

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 18 días del mes de septiembre de dos mil veinte, firma de la autora.

Firma: Firmado electrónicamente por: VERONICA VANESSA AJILA CASTILLO

Autora: Verónica Vanessa Ajila Castillo.
Cédula: 1105765067
Dirección: Ciudadela Julio Ordoñez
Correo Electrónico: vvajila75@hotmail.com
Celular: 0962742830

DATOS COMPLEMENTARIOS:

Director de Tesis: Dr. Ángel Medardo Hoyos Escaleras Mg, Sc.
Tribunal de Grado: Dr. Guilber René Hurtado Herrera, Mg. Sc. Presidente.
Dra. Jenny Jaramillo Serrano, Mg. Sc. Vocal.
Dra. Susana Jaqueline Jaramillo, Mg. Sc. Vocal.

DEDICATORIA

El presente trabajo es fruto de muchos sacrificios, el apoyo de mis hermanos Nancy, María, Jhon y Rommel quienes han estado para mí en diversas circunstancias, pero sobre todo, se lo dedico a mi madre Estela Castillo por su presencia en cada etapa de mi vida, sobre todo en lo momentos malos que vivimos juntas a quien debo mi educación, fue y es quien me enseñó el esfuerzo, humildad, responsabilidad, autonomía, por su amor y entrega incondicional. Te amo mamá.

También se la dedico a mis sobrinos por brindarme momentos de felicidad Evelyn, Camila, Milene, Isabel, David, William e Isabela.

Sin antes olvidarme, a mí por todo el esfuerzo y en memoria de Victoria Jiménez.

Verónica Vanessa Ajila Castillo

AGRADECIMIENTO

Quiero agradecer primeramente a la vida por brindarme cada día la oportunidad de mejorar, disfrutar de ella y por permitirme llegar a este punto de obtener mi formación profesional; a la Universidad Nacional de Loja, por la oportunidad de cursar mis estudios superiores en esta distinguida institución; a mis profesores Dr. Manuel Salinas y Abg. Maryuri Celi Masache por su paciencia, compartir sus conocimientos y proporcionar la guía respecto de cada área de su conocimiento, ayuda necesaria para el desarrollo de esta tesis, agradecida porque existan, tuve la oportunidad de conocer docentes interesados en la formación académica; y, al Dr. Ángel Medardo Hoyos, Director de la presente tesis por colaborar en la guía y crítica para nutrir este trabajo.

Verónica Vanessa Ajila Castillo

ESQUEMA DE CONTENIDO

I.CARATULA

II. CERTIFICACIÓN

III. DECLARACIÓN DE AUTORÍA

IV. DEDICATORIA

V. AGRADECIMIENTO

VI. ESQUEMA DE CONTENIDO

1. TÍTULO:

2. RESUMEN

2.1. ABSTRACT

3. INTRODUCCIÓN

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1 MARCO CONCEPTUAL

4.1.1. DERECHO TRIBUTARIO

4.1.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

4.1.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS

4.1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

4.1.5. PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA

4.1.6. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.1.7. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

4.1.8. SISTEMA TRIBUTARIO

4.1.9. RÉGIMEN TRIBUTARIO

4.1.10. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

4.2 MARCO DOCTRINARIO

4.2.1. POTESTAD TRIBUTARIA O PODER TRIBUTARIO

4.2.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

4.2.3. RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS

4.2.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.2.5 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

4.3. MARCO JURÍDICO

4.3.1 POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

4.3.2 DEBER DE CONTRIBUIR

4.3.3 PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

4.3.4 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

4.3.5. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

4.4. DERECHO COMPARADO

4.4.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ITALIANA

4.4.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

4.4.3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

4.4.4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

5. MATERIALES Y MÉTODOS

6. RESULTADOS

6.1. P RESULTADOS DE LA ENCUESTA

6.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA

6.3. ESTUDIO DE CASOS

7. DISCUSIÓN

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

7.2. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

7.3. FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE SUSTENTAN LA PROPUESTA DE REFORMA

8. CONCLUSIONES

9. RECOMENDACIONES

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA

10. BIBLIOGRAFÍA

11. ANEXOS

1. TÍTULO:

“EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA”

2. RESUMEN

El principio de capacidad contributiva ha sido un principio muy poco discutido o desarrollado por la doctrina nacional y los tribunales ecuatorianos a diferencia de la jurisprudencia y doctrina internacional que lleva muchos años estudiando su importancia como un principio de justicia impositiva en la repartición de la carga tributaria, siendo el prisma para la realización de un sistema o régimen tributario óptimo y justo.

La capacidad contributiva permite delimitar al poder tributario y dar a los contribuyentes las garantías necesarias para que su cumplimiento al deber de contribuir con los gastos públicos no afecte sus derechos y sea racional y equitativo.

Dentro de la presente investigación se aborda nociones doctrinarias, legales y jurisprudenciales, que coadyuvan a entender que si bien la Corte Constitucional manifiesta que se encuentra implícito en otros principios tributarios, este reconocimiento no ha cambiado el escenario, se sigue generando dificultades como: leyes que vulneran este principio, tributos con una tarifa excesiva, presentarse proyectos de ley que aumentan la presión tributaria y que culminen siendo confiscatorios, no hay desarrollo económico, ni inversión extranjera, no hay mayor recaudación porque ante mayor presión tributaria igual o mayor evasión.

2.1. ABSTRACT

The principle of contributory capacity has been a principle that has been little discussed or developed by national doctrine and Ecuadorian courts, unlike international jurisprudence and doctrine that has spent many years studying its importance as a principle of tax justice in the distribution of the tax burden. , being the prism for the realization of an optimal and fair tax system or regime.

The taxable capacity allows to delimit the tax power and give the taxpayers the necessary guarantees so that their compliance with the duty to contribute to public expenses does not affect their rights and is rational and equitable.

Within this investigation doctrinal, legal and jurisprudential notions are addressed, which help to understand that although the Constitutional Court states that it is implicit in other tax principles, this recognition has not changed the scenario, it continues to generate difficulties such as: laws that They violate this principle, taxes with an excessive rate, bills are presented that increase the tax pressure and that end up being confiscatory, there is no economic development, no foreign investment, there is no greater collection because before greater tax pressure, equal or greater evasion.

3. INTRODUCCIÓN

La investigación ha sido elaborada y sustentada en base a referentes conceptuales, doctrinarios, jurídicos y principalmente considerando el estudio de casos, a la legislación de otros países, el criterio de Abogados que colaboraron en la investigación de campo, así como de profesionales especializados en la rama del Derecho y en la materia que motivó la planificación y ejecución de la tesis de licenciatura.

En este sentido, en el apartado denominado “Revisión de Literatura”, se presenta conceptos de diferentes autores sobre: Derecho tributario, Derecho constitucional tributario, principios jurídicos, principio de capacidad contributiva, poder tributario o potestad tributaria, obligación tributaria, relación jurídica tributaria, sistema tributario, régimen tributario, derechos del contribuyente.

Al conceptualizar los diversos componentes del problema investigado se hizo necesario hacer referencia a sus aspectos doctrinales, por ello se presentan: las características del poder tributario; división del poder tributario; noción, función, fin y justiciabilidad del principio de capacidad contributiva, la capacidad contributiva como presupuesto y como parámetro, noción de la relación tributaria y sus tipos de relaciones, nacimiento de la obligación y determinación.

Por tratarse de una investigación jurídica se debe estudiar en forma ordenada y de acuerdo a la jerarquización de la norma el análisis a las disposiciones constitucionales llegando por último al Código Tributario.

Este análisis se presenta como resultado de los conocimientos adquiridos en la formación académica alcanzada en la Carrera de Derecho.

Se presentan también las legislaciones de otros países relativos al problema investigado e identificado en la Constitución y el Código Tributario.

Para la verificación de objetivos y contrastación de hipótesis se hizo necesario conocer mediante la técnica de la encuesta, entrevistas sobre los criterios de personas relacionadas con la problemática jurídica, de tal modo se presenta los resultados de la investigación de campo representada mediante cuadros estadísticos y su identificación gráfica para mejor ilustración del lector; y, el análisis de tres casos relacionados con no incorporación de manera textual del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario.

Constituye principal aporte de esta investigación la fundamentación jurídica de la propuesta de reforma que se sustentan como resultado de toda la investigación, incluyendo las respectivas conclusiones y recomendaciones.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1 MARCO CONCEPTUAL

4.1.1. DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es una disciplina que parte del Derecho Financiero, es entendido como el encargado de estudiar las partes que integran los tributos.

Existen diversas conceptualizaciones en cuanto a esta rama del Derecho, entre estas, la siguiente:

> Como una parte del derecho financiero que se encarga, principalmente de la recaudación de ingresos para el sostenimiento del Estado, y del estudio de las relaciones jurídicas (Estado-Contribuyente), que se producen como consecuencia de dicha relación asentada en la obligación tributaria. (Villalobos, 2017, pág. 11)

Partiendo de este concepto se observa la corriente de pensamiento del autor, considerando que el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero por cuanto esté regula la actividad financiera de un Estado, es decir, está encargado de la recaudación, gestión y repartición de los ingresos públicos obtenidos; el enfoque central que llega a probar su teoría, es el vínculo con la recaudación de ingresos para cubrir los gastos públicos. A la par de que el Derecho Tributario desarrolla un estudio de las consecuencias de la obligación tributaria, desde el punto de vista jurídico, la obligación tributaria, es una relación jurídica que tiene su origen en la Ley, el vínculo entre el ente acreedor (Estado) de reclamar el pago de los tributos y el deudor tributario (contribuyente) del cumplimiento de la prestación tributaria.

Desde un enfoque iuspositivista y corroborando la teoría del origen del Derecho Tributario, la catedrática y tratadista Catalina García, lo señala como:

> El conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; v.gr. relaciones procesales, así como las que surgen de uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de los contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros. (Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, 1996, pág. 159)

Se puede observar que la autora sigue la línea positivista, al mencionar que los tributos principalmente están regulados por normas jurídicas, las cuales contienen todos los elementos que permiten el desarrollo de la actividad tributaria, la relación con el Derecho Tributario Penal en el sentido de las consecuencias de realizar ilícitos tributarios, que consisten en todas aquellas acciones u omisiones que violen las normas tributarias y cuyo resultado es una sanción; y, por último, regular los aspectos que manen del cumplimiento del deber de contribuir. Además, se adiciona procedimientos dirigidos a verificar si se efectúa las obligaciones del contribuyente, responsable y terceros y con la fiscalización se examinará el cumplimento, si está de acuerdo con las normativas vigentes.

Siguiendo la teoría clásica, se construye al Derecho Tributario como:

> El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos esto es, a los 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 o incumpliendo, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las acciones establecidas por su violación. (De la Garza, 2008, pág. 26)

Guarda una relación con el concepto de García, en cuanto al positivismo del Derecho Tributario. Sin embargo, es más amplio, por cuanto, analiza los tipos de tributos que deben establecerse en las normas tributarias, tales como: impuestos, tasas y contribuciones especiales; regula las relaciones jurídicas principales y accesorias, la primera hace referencia al vínculo jurídico entre el sujeto activo (Estado-ente acreedor) y el sujeto pasivo (contribuyente-responsable-tercero), vínculo que nace de la Ley con el fin de proveer de recursos al Estado y la obligación de contribuir al gasto público, habla de relación jurídica accesoria haciendo referencia al cumplimiento de deberes administrativos; y, como último punto, el regular y realizar un control de los procedimientos oficiosos y contenciosos, los primeros son los que se tramitan para determinar la existencia o inexistencia de la obligación tributaria y los segundos se realizan cuando el afectado (contribuyente) impugna el actuar del fisco, que incluso le ha generado vulneración de derechos.

En base a estas conceptualizaciones se puede determinar que el Derecho Tributario regula a través de normas jurídicas todos los aspectos relacionados

con los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales), las relaciones entre sujeto activo y el sujeto pasivo, los procesos que surgen por el incumplimiento de las obligaciones o violaciones a los derechos del sujeto pasivo y las consecuencias de estas acciones.

4.1.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

El Derecho Constitucional Tributario reconocido como parte del Derecho Constitucional, por cuanto la Constitución es la base de los ordenamientos jurídicos internos de cada nación. Partiendo de la teoría de que solo se considera parte y no como materia independiente del Derecho Constitucional, el siguiente autor, manifiesta que:

> El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional: regular el poder estatal. En este caso, en una de sus manifestaciones más típicas, cual es la potestad tributaria. Para estudiar tal tarea regulatoria tomamos al Estado en sentido lato, y por ello nos referimos tanto a la potestad tributaria “originaria” como a la “derivada”. (Villegas H. , 2001, pág. 185)

Este criterio determina que no se debe entender al Derecho Constitucional Tributario como una rama del Derecho ajena o distinta del área constitucional, encargado de estudiar los preceptos fundamentales para la existencia y

funcionamiento de un Estado que por costumbre se encuentra en la Constitución, se agrega [tributario] por su relación con los tributos y porque entre los objetivos del Derecho Constitucional se establecen, limitar y vigilar el poder estatal, en materia tributaria el Estado lo ejerce a través de la potestad tributaria dividida en originaria o derivada, las cuales se tratará más adelante.

Adhiriéndose a la teoría antes mencionada y resaltando la importancia de esta rama, Villalobos lo entiende como:

> La normatividad básica asentada en la Constitución que desarrolla desde la más alta jerarquía el derecho tributario. Siendo, por tanto, el punto de partida, de la tributación en el país. El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional, que contiene los fundamentos básicos, principios, normas, competencias que tratan el tema de la tributación desde su origen, siendo la fuente que le da nacimiento. (Introducción al Derecho Tributario, 2017, pág. 47)

Entiende al Derecho Constitucional como norma base del ordenamiento jurídico, siendo el punto más alto en la jerarquía normativa, considerando al Derecho Constitucional Tributario como el punto de partida en la tributación de un determinado país, todas las ramas tienen sus inicios y se rigen a partir de una Constitución por ser la fuente de los principios, derechos, normas y competencias que deben tenerse en consideración en el Derecho Tributario y su normativa.

Villalobos citando a García (1999), considera que el Derecho Constitucional Tributario es:

> El conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincia, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspectos, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario. (Villalobos, 2017, págs. 47-48)

Abarca un concepto más amplio, al considerarlo como un conjunto de normas, principios, derechos y garantías, reconocidos en una Constitución, por ser el punto más alto en la jerarquía normativa; es el límite jerárquico de las facultades de la potestad tributaria ejercido en todos los niveles de gobierno que la Ley admite, el uso de estas ante sus gobernados; el origen de los derechos del contribuyente al ser reconocidos constitucionalmente, les permite vivir con dignidad y la certeza de que gozarán de la protección de los mismos; y, las garantías son el medio que la Constitución pone a disposición del contribuyente para sustentar y defender sus derechos frente a las arbitrariedades del poder tributario.

Se puede concluir que el Derecho Constitucional Tributario se encarga del estudio de los fundamentos básicos de la tributación y lo relacionado con los

tributos, el punto de partida plasmado en la Constitución para el buen funcionamiento del Derecho Tributario.

4.1.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS

Toda norma jurídica observa uno o varios principios jurídicos para fines específicos o generales del Derecho; existen varias conjeturas sobre lo que incorporan. Destacando las teorías de Ronald Dworkin, Robert Alexy y Manuel Atienza, el primero sigue la línea de que los principios son:

> "Un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad". (Dworkin, 1989, pág. 72)

Desde esta perspectiva, un principio es un modelo de referencia que debe ser observado en el ordenamiento jurídico de un país, con el objetivo de asegurar imparcialidad, igualdad y equidad, no porque favorezca a ciertos grupos o por algún interés en particular que no sea el bienestar social o la búsqueda de justicia. Los principios son percibidos como una exigencia moral.

La siguiente afirmación va más allá de la observación, considera que un principio debe convenir como:

“[…] mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas…” (Alexy, 1993, págs. 86-87).

Partiendo de esta teoría, los principios son pautas dirigidas a buscar que algo sea realizado de la mejor manera, siempre encaminado a que su cumplimiento sea en el mayor grado de las posibilidades que se le presenten tanto reales como jurídicas, es decir, son acatamientos razonables ante situaciones que se presenten o al solucionar un caso en particular, permitiendo que se pueda utilizar la ponderación para llegar a la solución.

Como último aporte, se concibe a los principios jurídicos como:

> […] Normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos o fines de carácter económico, social, político, etc. […] y a las que cabe denominar directrices; o bien exigencias de tipo moral […] estos serían los principios en sentido estricto. (Atienza, 1999, pág. 27)

Partiendo de este concepto los principios jurídicos están divididos en dos: como directrices y como principios en sentido estricto; la primera vista como una norma universal que permitirá alcanzar objetivos de cualquier índole; y, la segunda que busca incorporar valores en el ordenamiento jurídico, los cuales deben ser interpretados en el sentido más preciso o limitado de sus

significados. Dándoles la importancia con la que deben ser observados en el Derecho, no solo como una directriz o un valor sino por la relación razonada y fundamentada al aplicarse en cada caso en concreto.

Ante estas conceptualizaciones, puedo señalar que los principios son mandatos de optimización que dictaminan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, estos llevan a un Estado a su máximo ideal guardando armonía con su Constitución, es decir, cuando se habla de la mayor realización, es porque pueden ser cumplidos en diferentes grados midiendo tanto las posibilidades físicas como morales, la primera en relación a lo que una persona pueda realizar y la segunda respecto de que no contravenga la normativa interna de un Estado y su orden público, en el caso de la materia tributaria se buscará que los principios impositivos elaboren un régimen o sistema tributario que se ajuste con los valores de justicia y razonabilidad, como referencia obligada en la interpretación de la legislación ordinaria creada.

4.1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La Capacidad Contributiva, es uno de los principios pro-contribuyente que nace de la necesidad de colaborar con el gasto público y tener cargas tributarias justas, para entender mejor sobre este tema diferentes tratadistas lo han conceptualizado, citando las siguientes:

La capacidad contributiva también llamada capacidad de pago por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos, y todo parece indicar que es el principio distributivo tributario con mayor conceso…Tampoco se justifica que la real capacidad económica sea desbordada por tributos excesivos que se convierten en confiscaciones" (Villegas H. B., 2000, pág. 202)

Considera a la capacidad contributiva como una aptitud debido a que busca identificar la efectiva capacidad económica de un obligado para soportar la imposición de un tributo y con esto poder colaborar con los gastos públicos, es el eje para distribuir estas cargas tributarias de una manera equilibrada y justa en la que todos estarán de acuerdo. El hecho que una persona manifieste ser poseedor de una renta o patrimonio no es justificativo para que soporte una excesiva imposición de tributos que prive la disposición de sus bienes o su renta incluso les permita a penas subsistir.

Héctor Villegas citando a Horario García Belsunce "*La capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo un adecuado porcentaje de ahorro y capitalización"* (2000, pág. 203)

El autor, manifiesta que la capacidad contributiva determina la diferencia entre obtener una renta bruta y la renta neta que posee un contribuyente, resultado

de restar los egresos provenientes para subsistir adecuadamente y aún con el cumplimiento de la obligación pueda ahorrar o invertir.

Según Fernando Sáinz de Bujanda, la capacidad contributiva *"supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto"* (1962, pág. 190).

Señala que la capacidad contributiva implica que el sujeto considerado como obligado tributario debe ser poseedor de una riqueza o patrimonio existente y disponible para soportar cargas tributarias, de este modo esta subyugado a pagar los tributos siempre y cuando no afecte su mínimo vital y una vez cubierto sus gastos personales aún es poseedor de riqueza la misma que está disponible para cumplir con esta obligación.

Siguiendo la línea del concepto que antecede, Mejía citando el criterio de Spisso por razonar sobre los aspectos que ha de observarse al momento de imponer tributos, señala:

> La capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga solo lo necesario para las exigencias individuales. (Mejía, 2012, pág. 302)

Concuerda con Sáinz, en que el obligado tributario debe ser titular de una riqueza asequible; se denomina el mínimo exento o también conocido como mínimo vital a la cantidad considerada que no da lugar al pago de tributos, de la riqueza que posee el obligado, luego de realizar todas las deducciones establecidas en la Ley, declarará exclusivamente aquella parte de su renta que supere el mínimo exento, de esta manera, puede sobrellevar los presupuestos establecidos por la Ley para configurar el tributo y no convertirlo en confiscatorio.

Las opiniones de los autores antes citados, explican los aspectos fundamentales a observarse en la capacidad contributiva. Adhiriéndose a estos criterios, Cañal señala que:

> La imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos. (Cañal, 1996, pág. 50)

Se destaca de esta noción a la capacidad contributiva como un principio y su objetivo es determinar que la imposición tributaria se ajuste a la aptitud económica del contribuyente con el fin de gravarlos, siempre que indiquen una riqueza individual, existente y efectiva, que esta no se vea afectada por la imposición, contribuyendo a una política fiscal socialmente justa en la colaboración con los gastos públicos.

A partir de estas aportaciones, se considera al principio de capacidad contributiva como la protección del obligado tributario y un límite del poder tributario, por cuanto obliga que antes de imponerse un tributo se debe considerar la aptitud económica efectiva y disponible de cada individuo, es decir, el obligado que posee un riqueza después que ha cubierto sus gastos personales durante un periodo fiscal y aún dispone de esa riqueza, es está la que soportará la carga tributaria e incluso luego de cancelar su obligación tributaria dispone de riqueza para ahorrar o invertir, de este modo no afectará su estabilidad económica.

4.1.5. PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA

El poder tributario, también llamado potestad tributaria, surge junto con el poder del Estado. Varios teóricos implantan su propia conceptualización; resaltando la soberanía como el origen, Ignacio Blanco (1973), afirma:

> Una especie del poder político vinculado a la soberanía, como encarnación del poder del Estado en una suprema autoridad y como autonomía del orden público, así pues, la soberanía no sólo es nota característica del poder político, sino también en que es la soberanía la que legitima el poder, así como el ejercicio del poder, es esencialmente, la manifestación de la soberanía. (Mogrovejo, 2010, pág. 13)

Desde este punto de vista, el poder tributario se caracteriza como la capacidad del Estado para obligar a que algo sea realizado, unido al poder del pueblo,

representado por el Estado, autorizándolo como la máxima autoridad a fin de crear leyes sin intervención de otros Estados, destacando que la forma de legitimar un poder y su actuación, es cuando este goza del apoyo de su pueblo, siendo ellos quienes delegan su poder a ciertos representantes.

García, en su obra Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, constituye tanto como poder o potestad tributaria, puntualizándolo como:

> Las manifestaciones del poder imperio estatal. Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas. (1996, pág. 224 y 225)

Entiende al poder tributario como expresión del poder del Estado que le faculta en dos aspectos, primero: permite imponer tributos y obligaciones a sus administrados cuyo cumplimiento es obligatorio y será exigido por la autoridad competente de acuerdo con cada nivel de gobierno establecido en la Ley; y, por último, no solo puede imponer también le permite que en ciertos casos pueda exonerar u otorgar incentivos y especificar una acción u omisión que buscan defraudar al Estado o viole las disposiciones tributarias, a las que se les asignará una sanción o condena.

Los tratadistas antes indicados, señalan conceptos amplios, sin embargo, en un vocablo más reducido y congruente se explica que el poder tributario es:

"La facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas" (De la Garza, 2008, pág. 207).

Con la finalidad de garantizar un desarrollo sustentable, se faculta al Estado para que pueda imponer a sus gobernados la obligación de aportar parte de su riqueza; permitiéndole que pueda crear, modificar, suprimir y recaudar tributos con el fin de obtener ingresos con los cuales puede efectuar las atribuciones que le fueron encomendadas y cubrir el gasto público.

Ante estos razonamientos, permite un conocimiento más amplio de lo que abarca el poder tributario, entendiéndolo como una expresión del poder de imperio propio del Estado, que se representa de una manera muy particular, solo puede manifestarse por medio de la Función Legislativa, es decir mediante normas legales, las mismas que deben ser claras y precisas y no pueden ser reformadas o reemplazadas por los otras Funciones del Estado. Este poder faculta al Estado a exigir el pago de tributos mediante Ley, respectando los límites constitucionales con el fin de obtener recursos y poder realizar de este modo sus actividades delegadas, tales como prestación de servicios. Otra de las facultades es eximir y conferir beneficios tributarios.

4.1.6. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es una consecuencia de la necesidad de pagar tributos para cubrir los gastos públicos. Un perfeccionamiento intelectual entorno a este tema, está la orientación de Hensel (1956), que señala:

> Una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere dos elementos: uno la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. (De la Garza, 2008, pág. 546)

La obligación tributaria es una obligación impuesta por disposición de la Ley, la cual debe contar con elementos como: primero, estar previamente establecida en la Ley tributaria vigente, la cual contendrá los elementos necesarios para la producción de la obligación; y, segundo, que estos hechos jurídicos previamente señalados al ser ejecutados por el contribuyente dan nacimiento de la obligación.

Siguiendo la corriente antes citada, Vallejo (2015), manifiesta que:

> Relación jurídica ex -lege y la prestación es el contenido de la obligación, la misma que está constituido por la conducta del deudor

> tributario en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra Entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. (Villalobos, 2017, pág. 130)

Concibe que antes de la obligación tributaria esta la relación jurídica que nace de la Ley, entendiéndose que la obligación también está determinada por una norma legal tributaria, en cuanto se verifique la realización del presupuesto de hecho determinado en una Ley por parte de una persona (deudor tributario) está en la obligación del pago de los tributos hacia el Estado o Entidad acreedora facultada para el cobro de los mismos, es decir, la obligación tributaria consiste en el pago de los todos tributos como consecuencia del actuar del obligado.

En diversas obras se encontrará como obligación tributaria también denominada obligación fiscal que tiene el mismo significado, en razón de que conceptualizan lo siguiente:

> “La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley” (Rodríguez, 1986, pág. 120).

Como se ha mencionado, la obligación tributaria tiene el objeto de cumplir con la prestación tributaria, el autor manifiesta que, entre el hecho imponible y el hecho generador, hay diferencia, aunque ambos son un elemento del tributo, el primero consiste en el presupuesto fijado en la Ley para configurar cada tributo; y el segundo es aquella realización del presupuesto fijado en la Ley, por ejemplo: el hecho imponible del IVA, tenemos importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización; y, el hecho generador es cuando se realice la importación de bienes muebles.

Se puede definir a la obligación tributaria como aquella obligación fundamentada en una Ley, para que sea exigible la prestación tributaria debe previamente verificarse la realización el prepuesto de hecho establecido en la norma legal, es decir, la obligación tributaria se entiende como el pago de tributos por parte del sujeto pasivo (contribuyente o responsable) a la entidad acreedora, una vez que se ha ejecutado el hecho imponible, entendiéndose a este último también como el hecho generador, que es creado por Ley, basado en un elemento de la realidad, que describe situaciones pormenorizadas cuya ejecución determinara el nacimiento de la obligación tributaria.

4.1.7. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria, es el vínculo jurídico que surge en virtud de las normas tributarias entre la administración (sujeto activo) y obligado tributario (sujeto pasivo). A fin de obtener un amplio conocimiento se ha logrado

investigar y llegar a conclusiones, tal como lo hizo Margáin citado en Rodríguez (1986), manifestando que:

> “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria” (pág. 112).

La relación jurídica es un vínculo determinado y regulado de acuerdo a una norma legal entre dos o más sujetos respecto a un determinado interés, en este caso, la relación jurídica tributaria es el lazo por el cual el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo y viceversa y se da por terminado cuando el sujeto pasivo termine todo tipo de actividad que genere obligaciones tributarias.

Como se expuso, la obligación tributaria es entendida en sentido lato como el cumplimiento de obligaciones determinadas en una Ley Tributaria, no deja en claro en que consiste esas obligaciones, respecto a esto Dino Jarach señala que:

> Se alude- en general- a la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como: los intereses, suplementos de impuestos, etcétera. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones

> procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria. (1983, pág. 367)

En esta definición, clasifica la obligación tributaria en dos: principal, aquella que subsiste por sí misma y tiene un fin propio, en este caso el pago de los tributos; y, accesoria, aquella subordinada a la principal, como el pago de intereses cuando no se ha cumplido con el pago del tributo. Excluye como una obligación tributaria las obligaciones penales tributarias, deberes formales ante la administración y las que surjan como consecuencia de un juicio en materia tributaria o penal tributaria.

Siguiendo la línea del Derecho Tributario Sustantivo, se denomina relaciones tributarias sustantivas aquellas que:

> Tienen el carácter de obligaciones ex-lege, en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho fenoménico que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuestos. Tratándose de las relaciones de carácter formal, debe hacerse una distinción pues existen algunas que tiene su origen directamente en la ley, como la de inscribirse en los registros del contribuyente o la de presentar declaraciones, mientras que existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto para que nazcan en relación con un determinado sujeto. Es el caso de proporcionar determinados informes o de soportar una visita domiciliaria o una inspección. (De la Garza, 2008, pág. 455)

De la Garza se adhiere a otros autores respecto de que las obligaciones están determinadas en la Ley; se vuelven exigibles cuando se ha realizado el presupuesto señalado en la Ley. agregando una distinción en las relaciones de carácter formal, pueden determinarse directamente en la Ley o las que se determinan mediante un acto administrativo dirigido a un sujeto en concreto.

Con las diversas opiniones de los autores antes mencionados, se puede definir a la relación jurídica tributaria como el lazo obligacional entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente) surgido en virtud de normas que regulan las obligaciones tributarias, cuya realización de los presupuestos señalados en la Ley tiene como resultado que el contribuyente se vea en la necesidad de cumplir con las obligaciones tanto formales como la de prestación tributaria entregada a los entes acreedores.

4.1.8. SISTEMA TRIBUTARIO

La Doctrina destaca la aplicación de un sistema tributario en los ordenamientos jurídicos, Eddy de la Guerra citando a Sainz de Bujanda define al sistema tributario como:

> “Un conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente.” (2012, pág. 2)

Esta afirmación admite hacerse una idea de que un sistema tributario es una estructura integrada por varios tributos que cumplen diversos fines, a pesar de eso, se encuentran ligados a través de un cuerpo normativo con la finalidad de obtener ingresos para el fisco.

Si bien es cierto que es una estructura por cuanto se encuentra distribuidos los tributos dentro de un territorio, representa solo una parte de lo que es un sistema tributario, lo confirmo con la siguiente conceptualización:

> Un sistema es una estructura ordenada de normas, principios y tributos que guardan relación con los fines bajo los cuales fueron propuestos, y más que nada con la política económica que en determinado momento se encuentra vigente en un Estado, estructura de la cual, obviamente carece un régimen. (Erazo, 2013, pág. 3)

El sistema tributario es un conjunto ordenado de normas, principios y tributos relacionados entre sí, que persiguen el mismo objetivo para los cuales fueron creados y en relación con la realidad económica de un determinado país; como en el caso de la creación de un tributo, su finalidad no solo es recaudatoria, es decir, obtener ingresos para financiar las actividades que le fueron encomendadas al Estado, también atiende a fines extrafiscales, que buscan influir en los comportamientos de los contribuyentes, de este modo dar soluciones a ciertos problemas que surgen en la sociedad, como reducir el impacto ambiental. También hace una diferencia entre régimen tributario y sistema tributario, del cual hablaré en el siguiente acápite.

La aportación de Erazo da claridad sobre los aspectos que contiene un sistema tributario y la importancia de tributos coordinados. Empero, existe un razonamiento más extenso del sistema tributario, que señala:

> Supone una arquitectura comprensiva y estructural que coordine, ordene y armonice las distintas fuentes de los recursos tributarios; por lo tanto, no es suficiente la simple yuxtaposición de los diferentes tributos, se requiere un enlace lógico entre cada uno de ellos que permite la realización de todos los principios de imposición una adecuada distribución de las cargas tributarias y, sobre todo, certeza en cuanto a las obligaciones y deberes de los contribuyentes. Además de ello debe procurar la ausencia de lagunas técnicas así como la doble imposición no coordinada. (Piza, 2010, pág. 447)

Para el autor, a quien me adhiero en su enfoque, la estructura de un sistema va más allá de tributos agrupados, es más bien, tributos organizados de forma metódica que guarden relación y sin afectar el fin de ninguno de ellos, permitiendo la observación de los principios tributarios, dando la seguridad de cuáles son las obligaciones del contribuyente, ni exista dos o más tributos que graven lo mismo, logrando una prestación tributaria justa y no confiscatoria.

Con estos tres conceptos, se puede concluir que un sistema tributario es como un edificio conformado por: normas que imponen tributos de acuerdo con la realidad económica de un país; principios que permiten la satisfacción de las necesidades de la hacienda y la flexibilidad entre los gravámenes y la renta

de los contribuyentes; y, tributos que deben estar vigentes, unidos de manera lógica y armonizada, evitando de esta manera una carga excesiva, de esta manera se puede cumplir con fines tanto fiscales como extrafiscales. Debo agregar que también juegan un papel las administraciones tributarias y deben cumplir el mismo objetivo del sistema, contando así con un sistema tributario ideal y razonable.

Es importante aclarar si el Ecuador cuenta con un sistema o régimen tributario, de acuerdo a la doctrina, muchos pueden caer en el error de identificarlos como sinónimos, motivo por el cual y en base a los conceptos citados en esta investigación y adicionando el gran aporte que desarrolla Eddy de la Guerra, en su obra denominada Régimen Tributario Ecuatoriano (2012), se puede llegar a identificar que Ecuador cuenta con un Régimen Tributario y no la de un Sistema, debido a que nos encontramos con demasiados tributos, gran dispersión normativa y demasiadas entidades con competencia de gestión tributaria, además, existe la dificultad de identificar cuando un tributo es ortodoxo (permanente) o heterodoxo (temporal) debido a que con el paso del tiempo se desvirtúan sus fines yendo incluso en contra de su naturaleza y características.

4.1.9. RÉGIMEN TRIBUTARIO

En el acápite anterior, se puedo contrastar el contenido de un sistema y un régimen tributario, Catalina García citando a Tarantino sostiene:

> Solo se puede llamar “sistema” a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin; en cambio, si las reglas son impuestos o se las sigue en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario. (1996, pág. 59)

Realiza una distinción entre un sistema y un régimen, como ya se analizó lo que es un sistema, se tiene una idea del porqué de la diferencia, un régimen es la imposición de tributos sin tomar en cuenta si estos están organizados y armonizados, si estos gravan los hechos imponibles, si se contradicen las normas que establecen los elementos de los tributos, su único fin es obtener ingresos para las arcas del Estado.

Se puede corroborar la diferencia señalando que el régimen tributario es:

> Conjunto de normas que regulan la tributación en un espacio determinado y por un tiempo específico. Es así que en la Constitución de la República del Ecuador se define a la estructura impositiva de esta forma, en razón de que es menos evolucionada que los denominados sistemas tributarios. (Erazo, 2013, pág. 2)

En relación a esta definición, el régimen es un conjunto de normas enfocadas a regular los aspectos que surgen de los tributos, los cuales son aplicados de acuerdo a la circunscripción y a la realidad económica de un país, se puede

evidenciar que el régimen tributario carece de orden, armonía y fines entre sus normas, principios, tributos, aspectos que, si considera un sistema, a más de un constante avance en buscar soluciones a los errores que puedan surgir.

4.1.10. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

En cuanto a este apartado, no es fácil encontrar una definición, a pesar de eso, entre la búsqueda de varias fuentes, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), crea la Carta de los Derechos del Contribuyente, para fines de la misma se presenta la siguiente definición:

> El término derechos del contribuyente se entenderá como los ámbitos de protección con su contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de derecho fundamental, derecho subjetivo o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la administración o del estado que ha de ser reclamable a través de recursos, acciones o vías de impugnación. (Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario, 2018, pág. 11)

El nacimiento de los derechos del contribuyente tiene su fuente en los derechos humanos, que afirman la existencia de derechos fundamentales los cuales son inherentes a todo ser humano en razón de su naturaleza y dignidad. Al ser reconocidos como naturales se pueda aprovecharlos con libertad, el derecho subjetivo da un reconocimiento en el ordenamiento jurídico y protegerá sus derechos exigiendo respeto ante la sociedad y el Estado.

De modo que, en la esfera tributaria al igual que las otras ramas del Derecho de darse el caso que los derechos del contribuyente se vean afectados, faculta para que se exija su cumplimento y salvaguarde mediante las soluciones que se dan a los otros derechos reconocidos en una Constitución, incluso permite presentar reclamos ante las autoridades administrativas o judiciales, quienes están obligados a respetar, proteger y resarcirlos los derechos del contribuyente de ser el caso. Se puede observar que el término derechos del contribuyente abarcan tres ejes, son: derechos, garantías y principios.

4.2 MARCO DOCTRINARIO

4.2.1. POTESTAD TRIBUTARIA O PODER TRIBUTARIO

4.2.1.1. CARACTERÍSTICAS DEL PODER TRIBUTARIO

En el acápite anterior (4.1.5) se conceptualizó sobre el poder tributario, manifestando, que es una facultad del Estado imponer tributos a sus gobernados con el fin de obtener recursos, al hablar de sus características, Catalina García (1996, pág. 229) enuncia las siguientes:

1. Abstracto. - Considerado como un poder indeterminado, una declaración, se diferencia del poder concreto, por cuanto es complementario de este; para que se efectivice este poder debe materializarse, es decir, debe designarse un sujeto para que ejerza las facultades de crear, determinar o

recaudar, quien realizará las diversas facultades que se le otorgan, incluso actividades administrativas.

2. Permanente. – Hace referencia a un poder estable, que no se puede alterar, la única manera de extinguirse es conjuntamente con el Estado, debido a su inherencia; cabe mencionarse que no se debe confundir con la prescripción ni la caducidad.
3. Irrenunciable. - Como su nombre lo señala no se puede renunciar al poder tributario, en razón de que es fundamental para subsistir.
4. Indelegable. - No puede delegar sus atribuciones que han sido otorgados, a excepción de lo establecido en una Constitución, en ese caso puede solo puede transferir a la Función Ejecutiva u órgano administrativo para que determine reglas y detalles para la ejecución de una Ley tributaria. El imponer leyes le corresponde exclusivamente a la Función Legislativa.
5. Normado en la Constitución: evitando que el ejercicio del poder sea arbitrario, respetando los límites constitucionales.
6. Se ejercer por medio de la Ley: presidido y acorde a lo dispuesto por una Ley vigente dando origen al principio de Legalidad.

En cuanto a la manifestación de este poder, se produce:

> En el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en

> la obligación de efectuar el pago de contribuciones. (De la Garza, 2008, pág. 208)

Lo afirmado demuestra que el poder tributario tiene su manifestación al señalar los presupuestos que al ejecutarse producen la obligación de pagar los tributos, dichos presupuestos están asentados en una norma tributaria, sancionados por la Función Legislativa, quien es el encargado de realizar está función.

Como se ha manifestado en varias ocasiones, el poder tributario está reservado para el Estado, y lo ejerce, de la siguiente manera:

> […] en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva ; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo. (Rodríguez, 1986, págs. 6-7)

El ejercicio del poder tributario va acorde con la teoría clásica de la división de los poderes del Estado, actualmente en el Ecuador, estos poderes se denominan funciones, entonces el poder tributario es ejercido: en primer lugar, por la Función Legislativa órgano encargado de crear leyes tributarias, en cumplimiento del principio de reserva de Ley y el principio de legalidad crearán tributos y sus elementos esenciales como son: el hecho generador, hecho imponible, sujeto pasivo, objeto imponible y alícuota, las leyes tributarias sancionadas se publicarán en el Registro Oficial del Ecuador; en segundo lugar, a través de la Función Ejecutiva, encargado de aplicar lo dispuesto en las normas como también aspectos administrativos para el cumplimiento, incluso puede estar facultado por medio de la Ley para dirimir conflictos relacionados con la administración; y, finalmente mediante la Función Judicial, órgano encargado de impartir justicia, verifica que la leyes han sido aplicadas correctamente, los inconvenientes que puedan surgir por el incumplimiento de las normas, siendo el fiscalizador de legalidad y constitucionalidad y regulador de los conflictos entre la administración y los gobernados o entre gobernados y el poder legislativo. En conclusión, la potestad tributaria faculta al Estado para ejercer funciones de legislación, administración y jurisdicción en materia tributaria.

4.2.1.2. DIVISIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

Respecto a la división del poder tributario o potestad tributaria, existen dos teorías, de si es exclusiva o se delega, lo corroboro con las siguientes afirmaciones:

a. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO

> “Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguno otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.” (De la Garza, 2008, pág. 209)

Se habla de poder tributario originario, por cuanto este inicia en la Constitución, no está atribuido por un órgano o entidad, hace mención sobre un Estado Federal como es el caso mexicano, compuesto por varias unidades territoriales cuya organización y competencia están dictadas por la Constitución. Como sería el caso ecuatoriano al conformarse las regiones autónomas, provinciales y municipales; estas dos últimas ya conformadas y organizadas, gozarían de potestad tributaria originaria por mando constitucional.

b. PODER TRIBUTARIO DERIVADO O DELEGADO

“Es delegado, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario […]” (De la Garza, 2008, pág. 209)

No hay mucho que analizar respecto de este tema y ser redundante en lo ya afirmado, este tipo de poder tributario delegado, hace referencia a cuando la

entidad que goza del poder originario ha transmitido su poder a otra institución para que haga uso de sus facultades. Empero, suele darse el caso de que se delegue cierta facultad, por lo general, la recaudación de tributos.

La oposición a esta división, García citando a Giuliani Fonrouge (1986), quien afirma:

> Todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecer grados o jerarquías en ellas. Tanto la Nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él, es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la <esencia>, sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país […] (1996, pág. 230)

Esta conceptualización señala que el poder tributario posee la misma naturaleza y es una sola, no tiene niveles; en consecuencia, existe un solo poder que es propio del Estado, toda división política y administrativa de una nación gozan de poder originario, la única diferencia, es en cuanto a quien la ejerce de acuerdo al nivel de gobierno, dicha atribución está asignado o regulado por la Constitución o una Ley.

4.2.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

4.2.2.1. NOCIÓN

Los razonamientos de distribución de la carga tributaria deben responder a la relación entre la mayor o menor justicia y equidad, la cual está cubierta cuando se señala la posibilidad de pago por los administrados y el nivel de carga que cada uno puede soportar quedando sujetados a su capacidad contributiva, de este modo los gobiernos cumplen su obligación de proteger sus ciudadanos y aumentar el bienestar general.

En la doctrina se plantea la postura de que lo que permite una verdadera carga tributaria justa, es tener presente la distinción entre la capacidad contributiva absoluta y relativa, entiendo las de la siguiente manera:

> Capacidad contributiva “abstracto” y “concreto” entendiendo a la primera como la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley y a la segunda como la captación efectiva de dicha posibilidad. (Pistone & Taveira, 1998, pág. 412)

Centralmente se distingue una capacidad contributiva absoluta y concreta, las cuales están relacionadas, la primera interviene cuando un sujeto que manifiesta ser poseedor de riqueza, puede ser apto para ser declarado deudor

tributario por parte del poder tributario; y, la segunda interviene cuando se tiene la certeza de que esa riqueza es real y está disponible para destinarse a las arcas del Estado.

En la doctrina se puede encontrar sobre la supuesta evolución de capacidad contributiva, Tarsitano citando a Luqui (1989), explica que:

> Parte de la evolución del concepto de capacidad económica (objetiva, real y estática), pasando por el concepto de capacidad de prestación de pago (que atiende a la situación subjetiva del contribuyente) hasta llegar a la noción moderna de capacidad contributiva donde se armonizan los fines fiscales con la carga legítima. Dicha evolución obedeció a una distinta valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada individualista hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias. (La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva, 2011, pág. 16)

Para este tratadista la evolución se debe al enfoque que ha adquirido la función de la riqueza que junto con la sociedad a través de las diversas circunstancias van evolucionando, en las primeras civilizaciones, se centraba solo en ciertos grupos sociales y actualmente el Estado debe considerar la decisión de la colectividad como defensa del abuso de poder. Lo mismo que ha pasado con la capacidad contributiva que inicia con la denominación de capacidad económica (manifestación de riqueza), luego como capacidad de prestación de pago, atiende a que el sujeto puede destinar el pago de sus

deudas y, por último, llega a la noción moderna de capacidad contributiva, en donde la carga tributaria debe estar regulada en una Ley e ir acorde con la posesión efectiva de patrimonio del contribuyente y los tributos que debe cancelar.

En la cita que antecede, el autor considera a la capacidad económica y la capacidad contributiva como sinónimos, esta aseveración guarda oposición con lo siguiente:

> Existe una relación de interdependencia; puesto que la capacidad contributiva está condicionada a una exigencia lógica que es la existencia de capacidad económica. Sin embargo, es menester advertir que el hecho que un sujeto posea un índice de capacidad económica ello no garantiza el nacimiento de capacidad contributiva. (Narro & Quispe, 2010, pág. 126)

En la doctrina y algunas legislaciones consideran a la capacidad contributiva y la capacidad económica, como sinónimos, la otra parte de la doctrina no admite que sean lo mismo, pero sí que están relacionados. La diferencia radica en su esencia, vista a la capacidad económica como la manifestación de renta o patrimonio que ostenta el contribuyente para hacer frente a la carga tributaria exigida por el ente acreedor mientras que la capacidad contributiva es la disponibilidad de esa renta o patrimonio sin afectar su mínimo vital, de esta manera, puede soportar las cargas tributarias impuesta por su deber a contribuir a los gastos públicos. Como lo señalé, están vinculadas, por cuanto,

es necesaria la existencia de una para que exista la otra, existe capacidad contributiva por la manifestación de la capacidad económica, cosa que no pasa con la capacidad económica, aun cuando se revele grados de riqueza, esto no asegura el nacimiento de la capacidad contributiva. Puede darse el caso que un contribuyente es poseedor de cierto grado de renta o patrimonio, de está renta se debe cubrir gastos vitales para su subsistencia y la de su familia, se está ante la manifestación de riqueza porque obtiene ingresos pero también tiene egresos, sus ingresos no superan el mínimo exento o si lo llegarán a superar al soportar una carga tributaria excesiva acrecentaría sufrir una inestabilidad económica, por ende, no tiene la aptitud económica suficiente para contribuir los gastos públicos, para concluir esta idea me permito recordar que por ello es que en los impuestos directos es en los cuales es más evidente la capacidad contributiva.

4.2.2.2. FUNCIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Lo manifestado en las páginas anteriores sobre la noción de la capacidad contributiva, es importante referirse a sus funciones de este principio, la doctrina se ha pronunciado sobre este tema, explicando que cumple:

> La doble función de servir como criterio de legitimación del poder tributario y como límite o garantía individual contra dicho poder. Este enunciado transmite equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que objetiva: 1) el mandato político-constitucional de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico de

contribuir, y 2) la tutela del interés del contribuyente de que la ley no rebase su capacidad contributiva. (Tarsitano, 1998, pág. 409)

Alberto Tarsitano años más tarde tiene nuevamente la oportunidad de publicar una obra similar sobre el contenido del principio de capacidad contributiva, esta vez en una obra colectiva denominada "*Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario"* estudios en honor de Andrea Amatucci, en la cual pondera ideas sobre la función de este principio y reafirma la idea de la doble función. Considerando estas dos obras se puede determinar que la capacidad contributiva se atribuye dos funciones y gracias a estas permite una armonización entre el Estado y el contribuyente, que son las siguientes:

1. Legitimación del poder tributario. - Se legitima a través de un mandato constitucional que dispone a los gobernados tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos para poder llevar a efecto las actividades que le fueron encomendadas al Estado.
2. Límite o garantía contra el poder tributario. - Protección del contribuyente que las leyes sancionadas consideren la aptitud efectiva económica del contribuyente, es decir, que la cuantía de los tributos no sobrepase su capacidad contributiva.

Como se mencionó, el autor reafirma sus ideas y al mismo tiempo adiciona que, al existir estas dos funciones, abarca un tercer punto, que es el siguiente:

"[…] c) la satisfacción de derechos mínimos que no pueden ser desatendidos por el Estado dentro de la progresividad que debe informar el sistema fiscal" (Tarsitano, 2011, pág. 16).

Con este último, se puede decir que el principio de capacidad contributiva a más de cumplir con la función de legitimación, límite o protección contiene la seguridad de que los derechos fundamentales no serán inobservados por el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria, de contar con un sistema o régimen tributario justo, integrando evolución de derechos del contribuyente en concordancia con la realidad económica del país.

4.2.2.3. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRESUPUESTO Y PARÁMETRO DE LA TRIBUTACIÓN

Anteriormente se ha definido en que consiste el principio de capacidad contributiva señalando de que solo se tributa cuando se está en presencia de una manifestación o demostración de riqueza del contribuyente. A pesar de esto, para que el principio realmente tenga eficacia se debe tener presente que actúa como presupuesto y como parámetro.

4.2.2.3.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRESUPUESTO

Para poder entender porque se lo ve como un presupuesto de la tributación, se debe recurrir a la doctrina, Catarino (2008) citado por Diogo Lemos, señala que:

> La capacidad contributiva actúa como presupuesto de la tributación porque corresponde a una condición para el surgimiento de la obligación tributaria, es decir, sin esta capacidad deviene imposible el nacimiento de una legitima relación tributaria con la imposición de una ablación patrimonial del contribuyente por parte del Estado (2016, pág. 63)

Se entiende a la capacidad contributiva como presupuesto por cuanto representa el cálculo o la exposición de los ingresos y egresos con los que cuenta el contribuyente, los mismos que, permiten el nacimiento de la obligación de pagar tributos; de esta manera, la capacidad contributiva exige que los legisladores al crear un tributo deben considerar hechos que realmente justifiquen que el contribuyente es poseedor de riqueza; de no considerarlo de esta manera, es imposible que surja una legitima obligación o relación tributaria, imponiéndose tributos que menoscaban los derechos del contribuyente.

Sin embargo, la capacidad contributiva no solo representa la manifestación de ingresos económicos o titularidad de patrimonio, es necesario un plus, tal como lo señala Lemos citando a Gonçalves y Murayama (2006):

> La capacidad contributiva va como presupuesto, en una aproximación subjetiva, significa que el << contribuyente debe poseer los medios financieros para arcar con la tributación que se le impone, sin que se afecte a su mínimo existencial ni se confisquen sus bienes>> (2016, pág. 63)

La presencia del presupuesto subjetivo, revela la necesidad de que una persona sea titular de recursos financieros de este modo puede sobrellevar la carga tributaria sin que esto afecte su mínimo vital ni que se confisquen sus bienes, es decir, es indispensable que antes de crear un tributo o una vez creado el tributo, se analice si una persona cuenta con patrimonio o riqueza disponible aun cuando se ha cubierto los gastos vitales tanto personales como familiares y mientras que la obligación tributaria no confisquen la fuente productora de la riqueza que es objeto de la tributación.

4.2.2.3.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PARÁMETRO

En el título anterior se destacaba que en la capacidad contributiva se debe tener presente como presupuesto, ahora corresponde como un parámetro, Lemos citando a Gonçalves y Murayama (2006) señalan que:

> "La capacidad contributiva actúa como criterio de fijación de la carga tributaria individual de cada ciudadano" (Lemos, 2016, pág. 65)

Cuando se hace mención como parámetro debemos recurrir a su significado, que representa como cualquier característica que sirva para definir o clasificar algo, en este caso en particular, sirve para fijar una porción de carga impositiva que soportarán de manera individual los ciudadanos, la misma que depende o varia respecto de la medida en que los contribuyentes releven mayor o menor grado de riqueza utilizable. La fijación de la tributación realizará balances entre los ciudadanos y la aptitud económica disponible que posee

cada uno, de este modo, se eliminan privilegios o desigualdades, evitando que contribuyentes con la misma capacidad soporten disímiles cargas fiscales o que con diferente capacidad se les grave en una misma medida.

4.2.2.4. FIN Y JUSTICIABILIDAD

Al presentar la definición del principio de capacidad contributiva, señalar las funciones que este cumple, permite comprender que es un principio promotor de justicia material tributaria, es por ello, que se debe tener conocimiento de cuál es su fin:

> Es aquí donde aparece el control de legitimidad que pueden ejercer los jueces, el cual constituye una obligación, ya que con el fundamento constitucional que predicamos, no puede haber impuesto allí donde no existe capacidad contributiva o donde ella aparece alcanzada de por encima de lo tolerable. (Pistone & Taveira, 1998, pág. 421)

El fin del principio de capacidad contributiva va acorde con las funciones de este, añadiendo que al estar positivizado en una Constitución y legalmente, este principio faculta y obliga a la Función Judicial ejercer un control de legalidad y legitimidad de los tributos que se han establecido en una Ley, es decir, el fin que se persigue, es que no se permita la existencia de tributos que no van paralelos con la capacidad contributiva del contribuyente ni que tengan alcance confiscatorio.

El principio de capacidad contributiva, como se ha mencionado en varias ocasiones busca la justicia, haciendo uso del fin, da como consecuencia, lo siguiente:

> Deberían ser declaradas ilegitimas las normas que transgreden el principio de capacidad contributiva con mínimos imponibles rígidos, presuntos, arbitrarios o que no los admiten, o las que fijan límites a ciertos gastos, o aquellas que establecen presunciones de rentas, o pagos anticipados y retenciones sin una razonable vinculación con la aptitud potencial de efectivizarla al momento de la determinación definitiva. (Tarsitano, 1998, pág. 421)

La función judicial realizará el control de las funciones y el fin del principio de capacidad contributiva, de este modo se realiza la justiciabilidad que señala Tarsitano, en donde él, señala las circunstancias reales y que suelen suceder al momento de imponerse tributos, los cuales deben declararlos como ilegítimos por tener bases imponibles que no se renuevan conforme al índice inflacionario, no consideran la realidad económica de los contribuyentes; mínimos exentos muy bajos o pagos anticipados de una supuesta aptitud económica para soportar estas cargas sin tener relación. En conclusión, se debe declarar como ilegítimos todos aquellos tributos que sean arbitrarios, atentatorios al principio de capacidad contributiva del contribuyente.

4.2.2.5. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO IMPLÍCITO EN OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

Algunos doctrinarios hacen alusión de que la capacidad contributiva es un principio implícito cuando una Constitución ha reconocido los principios de igualdad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad.

Sin embargo, ante teoría existe oposición, al hacer mención que al no ser reconocido de forma expresa no permitiría una aceleración en la construcción jurisprudencial del principio de capacidad contributiva, en razón de que los principios antes descritos contienen su propio ámbito de acción relacionado con la capacidad contributiva pero no la agotan.

Corroboro con la opinión de Tarsitano que señala:

> La capacidad contributiva le confiere contenido a los principios de equidad y proporcionalidad, y se constituye en un principio autónomo, que agrega a su propia función las tres manifestaciones clásicas, que sin embargo, no lo agotan: igualdad, no confiscatoriedad y progresividad. (2005, pág. 417)

Se muestra la interrelación entre los principios de capacidad contributiva, equidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad y no confiscatoriedad, vinculados como principios de justicia material en la imposición; algunos tratadistas asumen que la capacidad contributiva se halla y se expresa en otros principios.

Empero, al realizar un análisis, el principio de igualdad, usa a la capacidad contributiva para ponderar la igualdad entre las cargas tributarias; el principio

de no confiscatoriedad que está orientada a impedir que un tributo rebase cierto límite de capacidad económica mientras que la capacidad contributiva justifica que la imposición de tributo sea allí donde se demuestre la existencia de una riqueza real y disponible; y, por último, es necesario la existencia de la capacidad contributiva antes de gravarse la progresividad de las diferentes aptitudes contributivas que puedan presentar los ciudadanos.

Es un error, el creer que la capacidad contributiva está contenida en otros principios, cuando son todos estos principios quienes asumen su existencia de manera ineludible e independiente, al mismo tiempo que ayuda al contenido y existencia de estos, los principios de justicia impositiva van hacia al mismo fin, pero generan efectos distintos, es por esta razón que no pueden reducir a la capacidad contributiva como parte de cada uno.

4.2.3. RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS

4.2.3.1. NOCIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Como se ha definido la relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico que surge de las normas que regulan las obligaciones tributarias, la idea general de las relaciones jurídicas, establece:

> La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de las relaciones jurídicas […] A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor)

> que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar… (De la Garza, 2008, pág. 451)

Las relaciones jurídicas tributarias tienen su nacimiento en las leyes al momento en que se ejecutan los supuestos de hechos establecidos en una norma tributaria; intervienen en esta relación dos sujetos, el ente acreedor y el deudor tributario, producto de las relaciones jurídicas están las obligaciones de dar (pagar tributos), hacer (presentar las declaraciones), de no hacer (evasión fiscal) y de tolerar (facilitar cuando se realicen inspecciones).

4.2.3.2. SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

En las relaciones tributarias siempre van a intervenir dos sujetos del Derecho, en virtud de la cual uno de ellos tiene la potestad de exigir que algo se cumple, en este caso las obligaciones tributarias, estos sujetos se los denomina sujeto activo y sujeto pasivo:

a. SUJETO ACTIVO

En el ámbito tributario, se denomina como sujeto activo al Estado o a la Administración pública facultado por éste para que exija el cumplimiento de las obligaciones tributarias, conocido como el sujeto pasivo. Corroboro lo antes manifestado con la siguiente aseveración:

> En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (Poder Legislativo). La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa de la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (Poder Ejecutivo). Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo. (Villegas H. , 2001, pág. 254)

En términos generales se entiende por sujeto activo al Estado. Sin embargo, se debe especificar que, en el ámbito tributario, el Estado es el titular de la potestad tributaria, actúa apoyándose en dos de sus poderes: primero con la Función Legislativa y segundo con la Función Ejecutiva o puede delegar una administración pública; para fines de la relación jurídica tributaria toma el papel de sujeto activo, la administración pública o ente acreedor a quienes se los faculta mediante una disposición legal para la recaudación y administración de los tributos.

b. SUJETO PASIVO

En el literal que antecede, se señala al sujeto activo de la relación jurídica tributaria y como toda relación jurídica existe un vínculo donde intervienen dos partes, en este caso la sujeción pasiva, tomando como fundamento:

“De modo que, en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible.” (Cortéz, 1965, pág. 16)

Al referirse como sujeto pasivo, existen contradicciones, es por ello, que el autor menciona a modo de definición que el sujeto pasivo es aquel que realice los presupuestos establecidos en la norma tributaria. Lo que permite concluir que este rol debe estar previamente señalado en la Ley. A pesar de ello el sujeto pasivo no solo se refiere al deudor tributario, complementando con lo siguiente:

> Las viejas teorías alemanas distinguían el "Schuld" (deuda) del "Haftung" (responsabilidad), rememorando la vieja diferencia entre el debito y la obligatio. Sobre la base de esta distinción es que algunos autores clasifican a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en "contribuyentes" o deudores y "responsables" o responsables por deuda ajena. (García, 1996, pág. 325)

Antes de dirigirse a la clasificación del sujeto pasivo, se puede determinar que es aquella persona que debe cumplir con las obligaciones tributarias; respecto de las teorías señaladas para la clasificación del sujeto pasivo se consideran dos aspectos: deuda u obligación, destinada al contribuyente o deudor principal y responsabilidad denominado responsable por deuda ajena, quien la doctrina y la Ley lo incorpora a fin de asegurar el pago de los tributos.

4.2.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.2.4.1. TIPO DE OBLIGACIONES

La obligación tributaria es de derecho y no de poder, esta obligación esta disciplinada en la ley, lo que significa que su nacimiento, exigibilidad, cumplimiento, etc. se regula por la ley y que no hay voluntad de las partes. Del vínculo jurídico personal surge obligaciones, para Ramón Valdés existe una sola obligación aludiendo lo siguiente:

"Vínculo fundamental, básico o principal, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributos y sus accesorios." (1996, pág. 300)

Siguiendo la teoría más conocida, determina la existencia de una obligación principal y única, la que obliga al sujeto pasivo a entregar parte de su renta al acreedor, conocido como el pago de tributos y sus intereses de ser el caso. Una obligación ex-lege, manifestada en una norma que regula y establece la existencia de la misma tanto de la principal como de las accesorias.

Empero de la afirmación anterior, siguiendo otra línea, se señala otro tipo de obligaciones:

> “Además tenemos otras relaciones que no tienen ese carácter de accesorio pero que están vinculadas a la obligación principal de pagar la suma de dinero, y que tienen como características de poder subsistir, aunque no exista la obligación principal […]” (Valdés, 1996, pág. 300)

Ante esta afirmación se puede interpretar que no solo existe una obligación y sea solo el pagar tributos, sino que existen obligaciones accesorias y aquellas obligaciones que subsisten por sí mismas y no ostenta la denominación de accesorias. Realizando un análisis, tomando las dos opiniones, existen tres tipos de obligaciones tributarias: la primera o principal, consistente en la prestación tributaria; la segunda denominada accesorias que surge de la obligación principal, complementa la obligación principal, como: recargos por declaración extemporánea; y, por último, las obligaciones independientes de la obligación principal, es decir, no es necesario que exista la obligación básica para que ella siga existiendo. Por ejemplo, colaborar con la presentación de informes que estén en su poder, a fin de poder determinar la obligación de otro sujeto.

4.2.4.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como se ha definido la obligación tributaria está relacionada con el sujeto activo y sujeto pasivo, en donde este último está obligado a cumplir, ¿De dónde nace esta obligación?, la doctrina señala:

“En México, con el nombre de causación, y en España y Sudamérica con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo.” (De la Garza, 2008, pág. 546)

Por lo señalado, el nacimiento puede ser denominado de acuerdo a la región, pero significan lo mismo, serían sinónimos. En efecto el devengo es el momento exacto del nacimiento de la obligación y el derecho a exigir su cumplimiento. Específicamente este momento es cuando el contribuyente realiza [hecho generador del tributo] el supuesto de hecho determinado en una Ley tributaria, [un ejemplo del caso ecuatoriano sería la Ley de Régimen Tributario Interno] ese instante de perfeccionamiento del hecho es el nacimiento de la obligación tributaria.

4.2.4.3. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez que se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria, se debe verificar su nacimiento, conocida como determinación, la que consiste:

“Como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo.” (De la Garza, 2008, pág. 555)

La determinación sucede después que se ha realizado el hecho imponible, se efectúa en el momento de individualizar la situación de la persona y de si sus actos se relacionan con los supuestos previstos en la Ley. Es decir, es el acto de declarar la realización del hecho generador del tributo y a su vez reconocer su obligación tributaria.

Explicado en que consiste la determinación surge la duda de ¿Cómo se lleva a cabo esta determinación?, la doctrina, señala:

> Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. (De la Garza, 2008, pág. 555)

La determinación bien puede ser iniciada por la administración pública como se mencionó anteriormente o en una declaración voluntaria del contribuyente incluso de ser necesario de la intervención de ambos, la determinación consiste en investigar sobre si su actuar está ligado con el hecho imponible y si lo convierte en el titular de la obligación, finaliza con la cancelación de tributo, que es la etapa en donde se ha realizado la medida de la base imponible y se fija la cuantía del tributo.

4.2.5 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

En este apartado me referiré brevemente sobre el ámbito de aplicación de los principios tributarios, se entienden que se aplican exclusivamente a los tributos que conforman al sistema o régimen tributario, son característicos de la imposición y a ellos se da de remitir el legislador en el desarrollo de la una Ley tributaria.

Como lo enuncia Eddy de la Guerra al analizar a tratadistas como Rodríguez Bereijo, Acosta y Sainz de Bujanda, "*dentro de los principios constitucionales tributarios, la doctrina distingue a los principios formales de la imposición, de los principios materiales o de justicia en la imposición"*. (De la Guerra E. M., 2018, pág. 141)

Se entiende por principios formales referentes al procedimiento de formación de la norma tributaria y principios materiales al conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria. Entendiéndose que ambos deben ser observados de manera conjunta en el momento que el legislador va a crear una Ley tributaria. En cuanto a la legislación ecuatoriana en los apartados de los principios tributarios no se menciona está clasificación. Sin embargo, al dar lectura del Art. 300 de la Constitución se puede determinar que contamos con más principios de orden administrativo: eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria los cuales pudieron ser desarrollados en el Código Tributario, es incuestionable que superan cuantitativamente a los principios materiales reducidos a expresiones de progresividad y equidad, cuando otras Constituciones aluden exclusivamente a principios materiales, los cuales serán citados más adelante.

4.3. MARCO JURÍDICO

4.3.1 POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

Al Estado se le reconoció la titularidad de la potestad tributaria, la ejerce a través de la Función Legislativa, reconocimiento plasmado en la Constitución en el artículo:

"**Art. 120.-** La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: […] **7**. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados" (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 41)

La Función Legislativa está representada por la Asamblea Nacional del Ecuador, órgano que cumple con las funciones de creación de leyes y fiscalización, como estipula el artículo en mención, en materia tributaria, se distingue un régimen especial antes de sancionarse una norma tributaria. Como primer orden, la Asamblea Nacional goza de la facultad de crear no solo leyes sino también de crear, modificar y hasta de suprimir tributos, sin interferir en las atribuciones otorgadas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Este límite es establecido, en la Constitución porque concede potestad tributaria a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, específicamente: al

Gobierno Autónomo Descentralizado Regional, cabe señalar que este tipo de gobierno hasta la fecha no se ha conformado, “ tiene la facultad de crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presten y las obras que ejecuten, mediante normas regionales” (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, 2010, Art. 179); Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial “tiene la facultad de crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presten y las obras que ejecuten, mediante normas provinciales” (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Art. 181); el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal y Gobiernos de los Distritos Metropolitanos Autónomos Descentralizados “ tienen la facultad de crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas mediante ordenanzas” (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Art. 186)

Como se puede observar la Asamblea Nacional y los Gobiernos Autónomos Descentralizados gozan de potestad tributaria, a la primera la facultan en cuanto a crear, modificar y suprimir impuestos y al segundo respecto de las tasas y contribuciones.

Como segundo orden, en materia tributaria a más de las facultades antes indicadas, para poder imponer tributos se debe considerar lo previsto en los artículos 132 y 301 de la Constitución:

> **Art. 132.-** La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. […] Se requerirá de ley en los siguientes casos: […] **3**. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados. […] (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 44)

En cuando al procedimiento legislativo, es competencia de la Asamblea Nacional aprobar las leyes para el caso de la creación de tributos y como en las otras leyes prevalece el principio de legalidad, es una exigencia que se la realice mediante Ley formal y material.

> **Art. 301.-** Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 114)

Esta norma guarda relación con el artículo 135 de la Constitución de la República del Ecuador, en razón de corroborar que, en materia tributaria, solo el presidente podrá presentar proyectos de Ley para crear, modificar y suprimir impuestos ante el presidente de la Asamblea Nacional para que él, lo distribuya a los miembros de la Asamblea y se proceda al debate y aprobación

de dicho proyecto, cumplidos estos dos requisitos se promulga y se procede a su publicación en el Registro Oficial.

En cuanto a imponer tasas y contribuciones para el cumplimiento de esta disposición constitucional, se debe regir mediante el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, en donde se determina las facultades tributarias de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y el procedimiento de crear y regular tasas y contribuciones, también la normativa constitucional señala que la creación de estos tributos debe ser por el órgano competente, es decir, el consejo regional, consejo provincial, consejo municipal y consejo metropolitano, quienes al imponer tasas y contribuciones deben regirse a lo dispuesto al Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, Código Tributario y Constitución de la República del Ecuador, guardando relatividad con el principio de reserva de Ley y legalidad.

4.3.2 DEBER DE CONTRIBUIR

Los ecuatorianos gozan de derechos constitucionales, con el propósito de garantizarlos y de ser partícipes de conseguir el ideal de justicia se ha dispuesto deberes y responsabilidades, en materia tributaria se ha previsto en el numeral 15 del artículo 83, que señala:

> Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

> […] **15.** Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley […] (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 31)

Se debe diferenciar entre el deber y la responsabilidad, el primero entendido como la obligación de realizar algo que se ha dispuesto moral, legalmente o por una costumbre, el no cumplimiento de estos deberes puede tener como consecuencia una sanción y la segunda es el cumplimiento de esa obligación. En la disposición antes señalada, los ciudadanos ecuatorianos tienen el deber de pagar los tributos y el no cumplimiento trae como consecuencias multas, interés, embargos o remates. Esta obligación es en razón de que el Estado pueda obtener ingresos, de esta manera pueda financiar sus proyectos, prestar servicios para beneficio de la comunidad y redistribuir la riqueza a los diferentes niveles de gobiernos. Sin embargo, no se ha establecido cual es el techo y el piso para soportar todas las cargas tributarias, priorizando al Estado antes que el contribuyente. Entrando en conflicto entre el deber constitucional de contribuir y los derechos constitucionales de los ciudadanos.

4.3.3 PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

En el Ecuador a nivel constitucional se determina cuáles son los principios que regirán al régimen tributario, que son los siguientes:

> **Art. 300.-** El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa,

> irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 114)

El análisis de esta disposición, se realizará en dos secciones: la primera sección en cuanto a los principios tributarios; iniciando con lo que se entiende por régimen tributario, el régimen es el conjunto de normas tributarias que están dirigidas a regular los aspectos que surgen de los tributos.

En cuanto a los principios en el caso ecuatoriano se señala ocho principios tributarios constitucionales que regirán a este régimen, entre estos, no se considera a la capacidad contributiva como un principio al régimen tributario, pese a ser un principio de justicia impositiva, dejando en desventaja al contribuyente frente a la potestad tributaria.

Los principios jurídicos que están reconocidos en una Constitución atienden a momentos diferentes, garantizan un control del poder normativo, son mandatos impuestos al legislador, el principio de capacidad contributiva es un límite a su discrecionalidad, evitando injusticias, por ser considerado como uno de los principios básicos de justicia tributaria. Su incorporación como un principio al régimen tributario no significa que los contribuyentes dejarán de cumplir con su deber de pagar tributos, sino que les permite oponerse aquel tributo que no considere su capacidad contributiva y de cumplir con este deber

de acuerdo a su capacidad. Se caería en un error al decir que su incorporación no es necesaria porque ya se cuenta con los principios de equidad y progresividad. En razón a la disposición constitucional del artículo 11 numeral 6:

"Art. 11 numeral 6. todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía." (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 11)

Como se puede observar, tanto los principios como los derechos gozan de las siguientes características: son indispensables y ningún poder los puede negar, las personas no pueden renunciar a ellos, no principio no se puede ver inmerso en otros principios, se complementan entre sí, cuando se vulnera uno afecta al otro y ocurre lo mismo si se garantiza uno se garantiza aún más al resto, y por último no importa el orden en el que se encuentren, no significa que uno sea más importante que el otro. Es necesaria la incorporación del principio de capacidad contributiva de manera expresa porque los principios antes señalados no lo cubren a totalidad, cada uno tiene su campo de acción, no se puede decir que es un principio que se encuentra dividido o contenido en otros porque perdería su esencia, es verdad que se relaciona con la proporcionalidad, equidad y generalidad en función de su interdependencia, pero ellos no lo abarcan de manera integral tan solo lo mencionarían.

En la segunda sección se destaca, la priorización de los impuestos directos y progresivos y la política tributaria; en el primero se debe considerar que es uno solo, conociéndose que el impuesto directo es aquel que grava la posesión de patrimonio, obtención de renta e incremento patrimonial mientras

que la progresividad es cuando la tasa impositiva aumenta conforme a la riqueza obtenida; la priorización va dirigida a que el legislador, al momento de crear tributos siempre tenga en cuenta a los impuestos directos y progresivos antes que cualquier otro tipo de tributo. Respecto de la política tributaria señala que el régimen tributario a más de regirse por principios, normas y tributos debe encontrar armonización de estos con la política tributaria, que es aquella que contiene las pautas, lineamientos y criterios fiscales, a fin de cumplir con los objetivos sociales y económicos de un determinado país. Como se manifestó estos dos objetivos permiten, primeramente, asignar los recursos obtenidos de manera equitativa, de modo que ningún sector se sienta desprotegido o aislado de participar en los beneficios; y, segundo, estimular actividades productivas, priorizando el mercado interno, generando como consecuencia oferta y demanda laboral, también a crear conductas socialmente ecológicas y económicamente aceptables.

Al no considerarse la capacidad contributiva como un principio no se está cumpliendo con las políticas establecidas en la Constitución como son: política tributaria, económica y comercial, dejando a un lado los derechos del contribuyente.

4.3.4 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

La nueva Constitución, es denominada garantista, por cuanto ha cambiado de Estado Social a Estado Constitucional de derechos y justicia, desprendiendo derechos fundamentales y garantías jurisdiccionales. Es de conocimiento

general que la Constitución goza de mayor jerárquica dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, por ello todas las normas infra constitucionales deben sujetarse a los derechos y garantías señalados en la Constitución. Empero, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano ni en la Constitución se reconoce el principio de capacidad contributiva vulnerando los derechos del contribuyente, a nivel constitucional no existe un catálogo de cuáles serían los derechos que gozan los contribuyentes. El 18 de septiembre del 2018, la Directora General del Servicio de Rentas Internas (SRI) mediante resolución, signado con el Nro. NAC-DGERCGC18-00000412, establece el catálogo de derechos de los contribuyentes y demás sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, y normar la recepción y Gestión de denuncias, quejas, sugerencias y felicitaciones; se puede observar que es un catálogo de derechos administrativos que goza el contribuyente frente al SRI. El 31 de diciembre del 2019 entra en vigencia la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, determinando en su Art 45 que el Código Tributario agregue lo siguiente “Art. 30.1 derechos de los sujetos pasivos” desde mi punto de vista, es un avance este reconocimiento, cabe señalar que pueden ser vistos como derechos administrativos que goza el contribuyente frente a las administraciones tributarias. Se entiende que los derechos del contribuyente son aquellos derechos fundamentales reconocidos en una Constitución y que gozarán de la misma protección que el resto de derechos constitucionales.

En la normativa constitucional se prevé el cumplimiento de los objetivos de las políticas públicas, como son: la política tributaria, económica y comercial, al no contarse con el principio de capacidad contributiva no se logra el

cumplimiento eficaz de los objetivos de estas políticas y pueden resultar afectados los siguientes derechos constitucionales, los mismos que pueden interpretarse como derechos del contribuyente, al no considerarse a la capacidad contributiva de manera explícita como un principio del régimen tributario, generaría la indefensión de los derechos del contribuyente ya sea al inicio o durante el ejercicio de los mismos frente a la potestad tributaria.

El primer derecho afectado previsto en el artículo 33:

> **Art. 33**.- El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. […] (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 14)

Se expresa que el trabajo es un derecho y a la vez un deber, cuando se habla de un deber social es respecto de que sería injusto que una persona con todas las posibilidades físicas y psicológicas no trabaje, por este motivo, todas las personas tienen la obligación de obtener un trabajo con el fin de cubrir sus propias necesidades y aportar a la sociedad y no ser una carga para otros. Como es de conocimiento trabajar es fundamental para obtener sus propios recursos y vivir en dignidad, así como es un deber trabajar también es un derecho, implica su reconocimiento de este en el ordenamiento jurídico de un país, permitiendo el ejercicio y disfrute de todos los beneficios que se desprenden de este como son: tener la oportunidad de ganarse la vida en un trabajo elegido libremente, no sufrir discriminaciones, recibir una remuneración equitativa y satisfactoria, etc.

Se determina al trabajo como un derecho económico por cuanto genera un desarrollo económico y social de un país. Al mismo tiempo le permite el desarrollo de los objetivos planteados de manera individual, como: la obtención de ingresos o crecimiento profesional. Por último, el trabajo es entendido como el pilar de la económica, dado que permite la producción de bienes o servicios.

Se garantiza y protege el ejercicio y disfrute de todos los beneficios, si bien al contar con tributos que no observen la capacidad contributiva, no impide que el contribuyente tenga acceso a un trabajo, sin embargo, tener tributos que no observan su verdadera capacidad no permite el cumplimiento del objetivo de este derecho económico, que es el desarrollar económico de un país, para el contribuyente el cumplir con sus objetivos planteados como el crecimiento económico personal o la obtención de ingresos que le permitan una vida digna

Como segundo derecho afectado, determinado en el artículo 66 numeral 15, que señala:

> **"Art. 66.-** Se reconoce y garantizará a las personas: […] **15.** El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental. […]" (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 24)

Se determina que toda persona sea natural o jurídica, se le concede iniciar y mantener cualquier actividad lucrativa, realizando actividades de prestación de servicios o producción y comercialización de bienes, el reconocimiento

constitucional también está dirigido a la protección y evitar cualquier obstáculo a futuro que restringa toda actividad económica licita, proveyendo de las condiciones para su desenvolvimiento de este modo contribuya al desarrollo económico nacional. A este derecho se ejercerá con estricto cumplimiento de los principios de solidaridad, es decir, que al ejercer este derecho no busca abarcar todo el mercado, colaborar y no verlo como una competencia, generando empleo y que la actividad a ejecutar no afecte a la colectividad ni al medio ambiente. Ayudando al desarrollo económico de todos los sectores, especialmente que se encuentren desfavorecidos.

Otros de los derechos que se ven afectados, es el derecho a la propiedad, reconocido en el Art. 66 numeral 26

"Art. 66 numeral. - 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas" (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

Se puede enfatizar que este derecho se encuentra dentro del grupo de los derechos de libertad, en el que se reconoce y se garantiza el derecho a la propiedad, siendo esto el reconocimiento legal del poder que se otorga a una persona o personas para disfrutar, disponer y exigir sobre un objeto o propiedad, sin limitaciones más que las establecidas por la Ley. Se determina como un deber del Estado incorporar políticas públicas dirigidas al acceso de la propiedad, dejando a salvo otras medidas que sirvan para garantizar el acceso.

Se reafirma este derecho en el Art. 321

“Art. 321.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 132).

Este artículo, integra el régimen de desarrollo, incorporado en la Constitución del 2008, entre el principio general de este régimen, se encuentra garantizar la realización del buen vivir, como una forma de obtenerlo es a través del acceso a la propiedad. Al situarlo dentro del régimen de desarrollo, se debe a que garantiza el goce y ejercicio del derecho a la propiedad permitiendo la realización personal o desarrollo económico de una persona, logrando una vida digna. También, la Constitución señala que es obligación del Estado garantizar el ejercicio del derecho de la propiedad, para ello debe prevenir su vulneración, reparar, exigir a los ciudadanos y autoridades el cumplimiento efectivo y protegerá frente a los poderes o autoridades que lo omiten.

La Constitución reconoce diversos tipos de propiedad, respecto de la siguiente investigación corresponde o por la calidad de contribuyente, hacer mención a la propiedad privada, comunitaria, asociativa y cooperativa, en cualquiera de estos tipos, los ecuatorianos tienen derecho al acceso o a ejercer su derecho sin limitaciones más que las legales. El contribuyente se ve afectado en su derecho, tanto como desee obtener o al ser titular de una, dado que, se imponen un sinnúmero de tributos que no consideran su capacidad contributiva individual y efectiva y al dar cumplimiento de las cargas tributarias asignadas, muchas de las veces no le permite ahorrar o sus ingresos no son suficientes para obtener propiedad o incrementar su patrimonio, incluso puede

darse situaciones que tenga de vender una de sus propiedades para cumplir con la obligación como consecuencia de no hacerlo soportar un proceso coactivo.

Se hace mención al ahorro o inversión en las líneas que antecede, en el Art. 338 se prevé que:

> **"Art. 338**.- El Estado promoverá y protegerá el ahorro interno como fuente de inversión productiva en el país. […]" (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Entre las obligaciones que tiene el Estado, están las de estimular a que los ciudadanos o empresas guarden parte de sus ingresos, con el fin de hacer uso en un futuro ya sea para cubrir un gasto imprevisto incluso hasta para invertirlo en alguna actividad económica que genere servicios beneficiando a la comunidad, para adquirir o mejorar bienes que permitan obtener más ingresos, por eso, las personas protegen sus inversiones; el Estado está obligado a proteger la inversión de sus administrados para ello debe implementar políticas públicas orientas a desarrollar la economía entre otras medidas que cumplan con el objetivo del artículo antes citado.

4.3.5. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Como se señaló anteriormente, el Estado ecuatoriano se rige por un régimen tributario, encargado de regular las relaciones que puedan surgir de la imposición de tributos, de manera principal, la obtención de ingresos dirigidos al financiamiento del presupuesto general del Estado; para ello se promulga

una normativa general que es el Código Tributario, que tiene como ámbito de aplicación regular las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos.

Los principios tributarios determinados en el Código Tributario y que regirán al régimen tributario, están previstos en el Art. 5:

"Principios tributarios. - El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad" (Código Tributario, 2005, pág. 2)

Por lo antes señalado, se puede determinar que el régimen tributario se rige por 11 principios tributarios determinados de manera explícita, ocho en la Constitución y cinco en el Código Tributario, a nivel constitucional y legal se repiten dos principios, el de generalidad e irretroactividad. Me pronunciare a cada uno incluso los señalados en el Art. 300 de la Constitución.

Principios de generalidad: apunta a la necesidad de que todas las personas cuya situación se ajusta o coincida con la ley señalada como hecho generador deben pagar tributos. Nadie puede estar exento.

Progresividad: Característica según el cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución.

Eficiencia: Es más de carácter técnico, se refiere a la capacidad de la administración tributaria de invertir menos recursos para la recaudación de tributos, lo que permite tener mayor beneficio económico. Es decir, que la recaudación se logre con el menor costo posible.

Simplicidad administrativa: Este principio de relaciona con el principio de eficiencia, se traduce que las administraciones tributarias deben dar las facilidades y accesibilidad al contribuyente al momento de presentar sus declaraciones de impuestos o para cancelar sus obligaciones.

Equidad: Permite realizar una ponderación entre la distribución de la carga y los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Transparencia: La administración tributaria debe rendir cuentas claras sobre las recaudaciones y gastos que ha realizado.

Suficiencia recaudatoria: Este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces de cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo fiscal, de este modo el gobierno puede lograr objetivos primordiales o inherentes a los fines de los tributos.

Legalidad: No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

Igualdad: Comprende que todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución, sin distinción o discriminación alguna.

Proporcionalidad: Destinado a cumplir la obligación de pagar tributos, con la condición de que sea en una proporción gradual lo que permite igualdad de imposición.

Irretroactividad: Las leyes tributarias o los tributos rigen para lo venidero, no puede haber tributos con efectos retroactivos, lo que de seguridad económica a los administrados.

Entre estos 11 principios, la normativa constitucional ni legal, no se ha considera textualmente al principio de capacidad contributiva, de este modo, el régimen tributario ecuatoriano no cuenta con un eje transversal de justicia impositiva, en donde se considera más principios a favor o dirigidos a la administración que en beneficio del contribuyente, como consecuencia el contribuyente está sometido a una elevada presión tributaria, porque es su deber constitucional pagar impuestos y el Estado tiene la facultad de exigir su cumplimiento.

Ante esta situación, surge la siguiente interrogante ¿Existe un límite para la potestad tributaria? Si existe y por lo tanto este poder se ejercerá siempre respetando los principios de la imposición establecidos por la propia Constitución, traducidos como límites de carácter material en cuando a la necesidad de adecuar la regulación de los tributos a las exigencias de justicia material y límites de carácter formal derivados del principio de legalidad o reserva de ley. Entiéndase al límite material como el contenido sustancial de la norma tributaria, que necesariamente debe estar constituido por principios jurídicos de la tributación, de este modo se condiciona la validez constitucional del precepto tributario en garantía de los contribuyentes, obligando que sean aplicados. Entre estos principios tenemos la capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad y no confiscatoriedad.

La ausencia de la capacidad contributiva de manera expresa y textual genera que el poder tributario no tenga este límite material por cuanto no se aplica o no se evidencia en las normas tributarias, el legislador al momento de gravar lo hace en base a una riqueza presunta o ficticia, siendo de vital importancia

cuando se cuenta con un régimen que prioriza los impuestos directos y el contribuyente no tendría que esperar que los tribunales le digan a la Función Legislativa que algo está mal, afectando la estabilidad económica del contribuyente.

Desde el año 2008, en el Ecuador a través de su Constitución, promulga que es un Estado de derechos y justicia, sin embargo, está muy claro cuál es el objetivo del régimen tributario y no es de justicia, los principios previstos que lo rigen van dirigidos a la recaudación de tributos, de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, no toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, la cual es base fundamental de justicia impositiva puesto que debe existir relación en el impuesto y la capacidad que tiene el contribuyente para asumirlo.

Todo tributo debe contar con un techo (un tributo no puede ser confiscatorio) y un piso (capacidad contributiva). Actualmente en el Ecuador en materia tributaria, pueden producirse varias falencias, las mismas que recaen directamente al contribuyente; el Estado busca la obtención de ingresos sin importar la presión tributaria a sus gobernados. Corroboro la existencia de una excesiva cargar tributaria con los datos proporcionados por la Cámara de Industrias y Producción (CIP) basado en datos de la Superintendencia de Compañías y el Banco Central del Ecuador (BCE), quienes señalan el incremento de la carga tributaria en un porcentaje de 20,40% del Producto Interno Bruto (PIB), respecto al año 2018, una tasa alta a diferencia de otros países.

En base a esos datos, tener una elevada carga puede tener efectos negativos en la productividad, empleo, ahorro, inversión, precios elevados (derechos antes analizados); incluso surge sectores informales de económica en diferentes actividades, que se vuelven rentables, una de las formas de combatirlas no es reprimirla o implementar controles, las soluciones son: integrar a la capacidad contributiva como un principio, dado que, se vuelve una garantía del contribuyente, un límite del poder tributario y asegura el cumplimiento de la obligación; se debe tener presente que el reconocimiento expreso, no significa o dará como resultado la evasión de la obligación tributaria sino como el cumplimiento de estas obligaciones de acuerdo a sus capacidades; y, reducir la carga tributaria, menor carga menor será el incentivo de posibilidad de evadirla, creando una cultura tributaria.

Por ello, la capacidad contributiva se vuelve una garantía y un deber, permitiendo acudir a los órganos jurisdiccionales cuando este sea vulnerado.

4.4. DERECHO COMPARADO

4.4.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ITALIANA

En la Constitución Italiana de 1947, actualmente vigente, se reconoce los derechos y deberes en relación política, de este grupo, se desprende el artículo 53:

"**Art. 53.-** Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad." (Costituzione Della Repubblica Italiana, 1947)

Se puede observar la diferencia de esta Constitución con la ecuatoriana, en tres aspectos: primeramente, cuenta con un sistema tributario; segundo, no se establece un apartado específico sobre los principios que lo rigen, estos se encuentran distribuidos en diferentes artículos, como el principio de capacidad contributiva (reconocido expresamente) y el principio de progresividad en el artículo antes señalado, principio de igualdad (Art. 3), de legalidad (Art. 23), reserva de Ley (Art.117); y por último, el deber de colaborar al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a las capacidades de cada contribuyente.

4.4.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

La Constitución Española, actualmente vigente, entre los derechos y deberes de los ciudadanos, se encuentra el siguiente:

"Artículo 31. - 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio […]." (Constitución Española, 2011)

De igual manera que la Constitución de Italia, se establece, un sistema tributario, agregando que el mismo será justo atendiendo a los principios de igualdad y progresividad y no confiscatoriedad. El deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica. Se entiende a la capacidad económica como sinónimo de capacidad contributiva, por cuanto, para que exista esta debe existir un grado de riqueza o volumen de patrimonio; es uno de los sistemas tributarios con mayor justicia impositiva, posee un techo (no confiscatorio) y un piso (capacidad contributiva) al momento de crear un

tributo. Siendo criterios de límites al hecho imponible y guía de la carga tributaria.

A más de la Constitución se promulga el Código de Legislación Tributaria, que es un recopilado de la leyes, reglamentos y decretos, en el cual se encuentra la Ley General Tributaria, es el centro del ordenamiento tributario donde se estipulan los principios, específicamente en el Art. 3

> Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. […] (Código de Legislación Tributaria, 2020)

Esta Ley, a pesar de los principios contenidos en la Constitución Española, establece los principios que regulan y se deben aplicar en su sistema tributario, considerando nuevamente a la capacidad económica pero esta vez como el eje central del sistema y más principios de justicia como la no confiscatoriedad que en el Ecuador no está reconocido de manera expresa, dado que permite la justa repartición de las cargas tributarias.

4.4.3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

En cuanto a países latinoamericanos que consideran la capacidad contributiva en sus ordenamientos tributarios, un ejemplo es Paraguay, en su Constitución, en el artículo 181

> Artículo 181: De la igualdad del tributo. - La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país. (Constitución de la República del Paraguay, 1992, pág. 49)

Considero que la Constitución del Paraguay, es garantista de los derechos del contribuyente, por cuanto, determina los principios que rigen la creación de los tributos, se reconoce a la capacidad contributiva como la base de la creación, el tributo no puede imponerse si este no tiene en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente y tampoco puede ser confiscatorio; cuando se habla de igualdad, es en referencia de igual capacidad contributiva igual carga tributaria.

4.4.4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

Unos de los países centroamericanos en considerar la capacidad contributiva de manera explícita, es Panamá, en el artículo:

> **“Artículo 264.-** La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”. (Constitución Política de la República de Panamá , 2004, pág. 88)

En este país se considera como un derecho del Estado el exigir el pago de tributos, derecho, que le sirven como medio de financiamiento de los gastos

públicos, pero establece límites: primero la imposición de un tributo debe estar legalmente establecido a través de una Ley; segundo para poder exigir, esta Ley debe prever que el tributo sea proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente, al igual que España, se lo considera como sinónimo de capacidad contributiva; la imposición de este principio permite proteger la economía del contribuyente y las actividades económicas que desarrolle en el ámbito interno de este país.

Previo al análisis de la legislación tanto nacional y extranjera, se puede manifestar que existen algunos contrastes de cómo se rigen estos países en su sistema tributario o régimen tributario a diferencia del régimen tributario ecuatoriano. Respecto de las diferencias más destacables es que cuentan con un sistema o régimen tributario enfocado en la justicia impositiva, que su ordenación y aplicación basado en su eje central que radica en el principio de capacidad contributiva, enunciada de manera expresa en sus constituciones, acompañada de otros principios que ayudan al cumplimiento de este principio como son: generalidad, igualdad, progresividad, equidad, no confiscatoriedad, reserva de ley y legalidad.

La creación del tributo y los parámetros para su vigencia se realizan ateniendo al principio de la capacidad contributiva a fin de proteger la economía y las actividades económicas que permiten un desarrollo sustentable en el país, algo que no pasa en el Ecuador. Debido a lo cual, no estoy de acuerdo en cómo el constituyente y el legislador abordo el tema de los principios que rigen al régimen tributario para promover la justicia impositiva en la Constitución vigente.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

Tal como se indicó en el proyecto de tesis aprobado mediante informe positivo de estructura y coherencia emitido por un Docente de la Carrera de Derecho, en la investigación denuncie aplicar diversos métodos y técnicas para ejecutar la investigación así planificada.

En este sentido, al desarrollar la investigación se basó en los lineamientos generales que ofrece la investigación científica en el ámbito jurídico del principio de capacidad contributiva, es así que, en el proceso escudriñador se obtuvo información doctrinaria, jurídica y de opción que sustenta la tesis que se presenta.

El presente trabajo se apoyó en los siguientes métodos:

MÉTODO INDUCTIVO. – Es un argumento que, partiendo de proposiciones particulares**,** infiere una afirmación de extensión universal; es un razonamiento que va desde lo particular a lo general.

Este método permitió estudiar las categorías planteadas en la presente investigación y obtener conclusiones de lo particular o lo general.

MÉTODO DEDUCTIVO. - Es una operación lógica que parte de principios admitidos comúnmente como ciertos o conocimientos de carácter general, a inferir conclusiones particulares a partir de ellos.

Este método permitió estudiar los principios jurídicos para llegar al principio de capacidad contributiva dentro del Régimen Tributario.

MÉTODO FUNCIONAL. - A través de este método, se estudian las instituciones, las funciones que desarrollan, al cumplir una función importante en el mantenimiento del orden social y su proceso de transformación.

Permitió estudiar los principios jurídicos, la capacidad contributiva, la potestad tributaria y sus funciones en el mantenimiento del orden económico, social y jurídico.

MÉTODO SISTEMÁTICO – Se ocupa de ordenar los conocimientos agrupándolos en sistemas coherentes. Desde la perspectiva de este método, el Derecho no se contempla únicamente al tenor literal de la Ley en forma aislada, sino que el Derecho forma un todo, por consiguiente, para conocer y comprender el sentido y alcance de una disposición es necesario valorarla en la totalidad del ordenamiento jurídico.

Este método permitió estudiar y comprender cómo se integra el principio de capacidad contributiva, la potestad tributaria y los derechos del contribuyente dentro de un Régimen Tributario.

MÉTODO COMPARATIVO. - Permite cotejar dos objetos jurídicos pertenecientes a un mismo dominio: conceptos, institución… etc.

Este método permitió destacar semejanzas y diferencias, descubrir tendencias y revelar modelos exitosos entre el ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria y los ordenamientos jurídicos de otros países.

MÉTODO ANALÍTICO. – Consiste en dividir o separar el objeto en los aspectos o cualidades que lo componen con el fin de analizar cada una por separado.

Este método permitió analizar los principios jurídicos, capacidad contributiva, potestad tributaria y el problema enfocándolo en el ámbito jurídico, social y económico.

Los sectores involucrados en mi investigación, se encuentran divididos en dos sectores, los cuales son:

El primer sector estuvo comprendido por Abogados que conocen y se desenvuelven a diario con la aplicación de la Constitución y las leyes de la República. Conocedora de que existen más de tres mil (3,000.00) Abogados en la ciudad de Loja por una costumbre didáctica en la Universidad Nacional de Loja, se ha estableció el número de 30 Abogados como un número importante a investigar. A los miembros de este sector se les aplicó una encuesta que fue diseñada en base a mi problema, objetivos e hipótesis. El otro sector estuvo comprendido por expertos en la materia o rama del Derecho, investigue a personas que tienen íntima relación con la problemática determinada, tales como:

- Docentes con postgrado en Derecho Tributario.
- Abogados en libre ejercicio con maestría en Derecho Tributario
- Ex - asesor Jurídico del Servicio de Rentas Internar (SRI)
- Ex - procuradora del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador. (SENAE)

6. RESULTADOS

6.1. P RESULTADOS DE LA ENCUESTA

Resultados obtenidos mediante la encuesta, que fue diseñada metodológicamente observando la problemática, objetivos e hipótesis del proyecto de tesis se obtuvo los siguientes resultados:

Pregunta N° 1

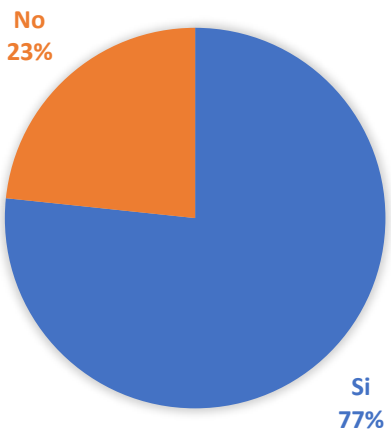
¿Conoce usted sobre el principio tributario de capacidad contributiva?

Cuadro N° 1

Indicadores	Frecuencia	Porcentaje
Si	23	76,7%
No	7	23,3%
Total	30	100,0%

Fuente: Abogados en libre ejercicio
Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo

GRÁFICO N°1



Interpretación:

Conforme se advierte en el cuadro estadístico y representación gráfica que anteceden, la población investigada contesto afirmativamente, el 77%, que constituye 23 Abogados, consideran tener conocimiento sobre este principio tributario; mientras que 7 Abogados que representan el 23%, contestaron negativamente.

Análisis:

Es indispensable advertir que la mayoría de la población investigada, tiene conocimiento del principio de capacidad contributiva, por cuanto son profesionales del Derecho y en el ejercicio de su profesión constantemente están relacionados con la normativa jurídica a la que se refiere esta investigación.

El conocimiento de la población investigada sobre el principio de capacidad contributiva que se pretende incorporar es del todo positivo, ya que garantiza los resultados de la tesis que se propone y materializará en la propuesta respectiva.

Mientras que los que contestaron no tener conocimiento sobre el tema en referencia, posiblemente obedece a factores propios de la especialización en una determinada rama del Derecho o en el ejercicio de su profesión se dedican a procedimientos que no tienen pertinencia ni relación con la

problemática que se investiga. Pero de ninguna manera constituye una limitante para continuar la obtención de resultados mediante la encuesta.

Es preciso indicar que los Abogados encuestados la mayoría de los casos tuvieron la gentileza de colaborar de forma oportuna y con solvencia profesional la inquietud, cuyos resultados se analizan en esta primera pregunta.

Pregunta N° 2

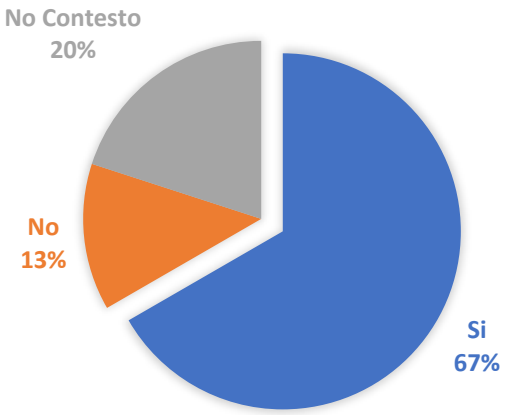
¿Cree usted que al no estar reconocido de forma expresa el principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y en el Código Tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente?

Cuadro N°2

Indicadores	Frecuencia	Porcentaje
Si	20	66,7%
No	4	13,3%
No Contesto	6	20,0%
Total	30	100,0%

Fuente: Abogados en libre ejercicio
Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo

GRÁFICO N° 2



Interpretación:

El cuadro estadístico y representación gráfica que anteceden, se señala que la población investigada contesto afirmativamente, el 67%, que constituye 20 Abogados y de manera negativa 4 que representa el 13% de la población investigada, mientras que el 6 investigados que compone el 20% no contestaron la pregunta.

Quienes contestaron positivamente fundamentan y justifican su respuesta, en las siguientes aseveraciones:

- Es necesario su regulación expresa.
- Se debe tomar en cuenta la situación económica a fin de que el contribuyente lo pueda hacer.
- No se establece de forma justa y equilibrada su contribución al Estado.
- Como contribuyentes debemos conocer a donde van destinados los dineros que pagamos a través de los impuestos.
- Se estaría afectando su dinamismo económico.

- Se vuelve una limitante para que el poder tributario no pueda crear tributos confiscatorios protegiéndose al contribuyente.
- Las contribuciones se hacen según la capacidad de ingresos de los contribuyentes.
- Porque si no consta en la legislación no puede ser aplicada eso deja en desventaja al contribuyente.
- Las autoridades no tomarían en consideración al imponer tributos y no habría protección a sus derechos.
- Este nace de la necesidad de contribuir al gasto público y sería necesario implementarlo para potenciar una igualdad.
- Al no establecerse un límite material a los tributos afecta a la economía y los bienes del contribuyente.
- La capacidad contributiva deber ser regulada por la ley para que se le genere la obligación graduada y no al azar.
- Será equitativo el pago de los contribuyentes.
- El SRI no respeta el derecho de los contribuyentes a ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias.
- El SRI muchas de las veces no respetan los derechos que tienen los contribuyentes al ser solo un sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del Estado.
- A afecta al principio del Derecho Internacional.
- Genera afectación a los ingresos de los ciudadanos.
- Afecta al no tener en cuenta la situación económica por lo tanto no se interesa en la economía de estos.

- Ya que el contribuyente que no tiene una claridad del proceso al no establecerse se genera un vacío legal y este genera una reacción abrupta por parte del sistema.
- Es un principio básico, fundamental de justicia impositiva e indica un Derecho del Contribuyente.
- Ya que el contribuyente no se puede beneficiar de determinados derechos.

No obstante, aquellos que contestaron negativamente justifican su respuesta en base a los siguientes criterios.

- Es un principio implícito.
- Las contribuciones se hacen según la capacidad de ingresos del contribuyente.
- Todo está normado en la ley caso contrario no estarían hablando de contribuir.
- Seguro las disposiciones se hacen en función de los ingresos, solo que en la práctica puede distorsionarse.

Análisis:

Estoy de acuerdo con la opinión mayoritaria, en virtud de que al no reconocerse el principio de capacidad contributiva de manera expresa no se garantiza una repartición justa de la carga tributaria, dirigida a la protección de los ingresos económicos de los contribuyentes y una limitante al poder tributario para crear tributos basados en presunciones de una renta.

Se difiere de quienes contestaron de forma negativa, debido a que muy a pesar de que la Constitución faculte imponer tributos para financiarse los gastos públicos, esta facultad no debe estar sobre los derechos del contribuyente; cuando se menciona que es un principio implícito no se ofrece la misma garantía que un principio explícito, al mismo tiempo de considerarse que los principios con interdependientes e indivisibles y no lo cubren los demás principios.

Pregunta N° 3

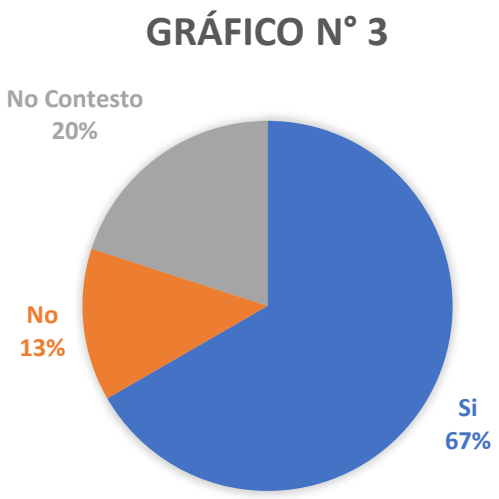
¿Considera que la no positivización constitucional ni legal del principio de capacidad contributiva genera dificultades?

Cuadro N° 3

Indicadores	Frecuencia	Porcentaje
Si	20	66,7%
No	4	13,3%
No Contesto	6	20,0%
Total	30	100,0%

Fuente: Abogados en libre ejercicio

Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo



Interpretación:

Conforme se advierte en el cuadro estadístico y representación gráfica que anteceden, la población investigada contesto afirmativamente, el 67%, que constituye 20 Abogados y de manera negativa 4 Abogados que representa el 13% de la población investigada, mientras que 6 investigados que compone el 20%, no contestaron la pregunta.

Quienes contestaron positivamente fundamentan y justifican su respuesta, en las siguientes aseveraciones:

- Falta de conocimiento de los sujetos pasivos, violación a los derechos de los contribuyentes y desigualdad de administrar frente a los sujetos pasivos.
- Que no exista una igualdad al momento que el contribuyente realice sus declaraciones.

- Que el contribuyente no pueda emplear este principio legal para eximirse de responsabilidad al no tener la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias.
- No se puede ejercer un eficaz reclamo de las contribuciones que realizaron y el sistema tributario no puede reconocer la evasión que realizan las personas naturales.
- El Derecho del sujeto pasivo – activo e inseguridad en la actividad económica -ingresos y egresos.
- Presentar proyectos de ley que aumenten la presión tributaria y que culminen siendo confiscatorios.
- En el derecho público solo se aplica lo que está tipificado en los códigos.
- Tributos excesivos no hay desarrollo económico, afecta el patrimonio del contribuyente.
- Al no estar regulado o implementado genera una desigualdad ya que todo ciudadano debería contribuir.
- Tributos arbitrarios; déficit en la economía y no genera inversión extranjera y evasión de impuestos.
- A las que tienen menor capacidad les hacen pagar igual que los de mayor capacidad. Todo debe regularse.
- La evasión del pago de impuestos.
- Violenta los derechos de los contribuyentes y violenta derechos constitucionales.
- Afecta directamente a los ingresos de los ecuatorianos.

- Dificulta económica de ingresos de tributar de los ciudadanos.
- Las referentes a los contribuyentes el momento de cancelar impuestos.
- Al no existir o no haber sido generado en una ley no se puede dar una defensa clara menos un proceso para viabilizar el mismo.
- Inseguridad jurídica, efectivización de derechos y uso de mecanismos de protección del contribuyente.
- A la persona natural o jurídica respecto de su patrimonio.

No obstante, aquellos que contestaron negativamente justifican su respuesta en base a los siguientes criterios.

- No porque existe claridad en el principio de capacidad contributiva.
- Todo principio genera dificultad al momento de interpretar por ser muy general este o no reconocido.
- Tal vez en la tramitología.

Análisis:

Comparto el criterio de la mayoría sobre las dificultades que genera la no positivización ni legal ni constitucional del principio de capacidad contributiva.

No comparto con las opiniones de la población investigada que contesto negativamente, en razón de que no se discute de si existe o no claridad en el principio sino respecto de las dificultades producto de la no enunciación del principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y el Código Tributario; por lo

mismo de que no esté reconocido genera dificultad y la solución es realizar un estudio minucioso para evitarlas y ser un régimen más justo y garantista de derechos. El problema no es administrativo, es a nivel de su creación.

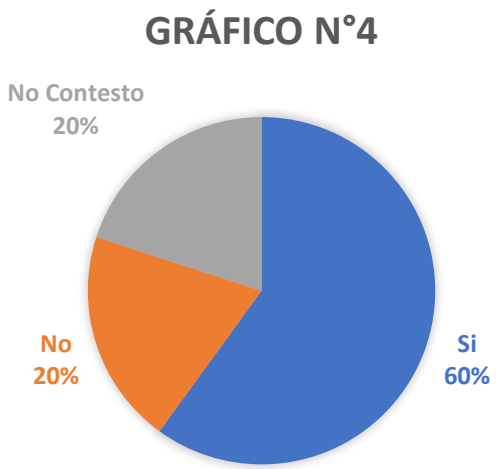
Pregunta 4

¿La ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del Régimen Tributario en la normativa constitucional y legal, permite acciones arbitrarias por quien ejerce el Poder Tributario?

Cuadro N°4

Indicadores	Frecuencia	Porcentaje
Si	18	60,0%
No	6	20,0%
No Contesto	6	20,0%
Total	30	100,0%

Fuente: Abogados en libre ejercicio
Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo



Interpretación:

En el cuadro estadístico y representación gráfica que anteceden, la población investigada contesto afirmativamente, el 60%, que constituye 18 Abogados y de manera negativa 6 Abogados que representa el 20% de la población investigada, mientras que el 6 investigados que compone el 20% no contestaron la pregunta.

Quienes contestaron positivamente fundamentan y justifican su respuesta, en las siguientes aseveraciones:

- Al ser Derecho Público debe estar determinado el concepto de capacidad contributiva, elementos, etc.
- Ya que no existe una regulación se podría dar errónea aplicación.
- Puesto que el aporte del contribuyente no está relacionado con su verdadera capacidad contributiva.
- A través de este principio, se puede ejercer algún tipo de reclamo ante los abusos del sistema tributario.
- Siempre que este enumerado en la Ley.
- Puede que no sea observada la capacidad contributiva a la hora de fijar la tarifa en impuestos directos.
- Ósea sí, pero supone que la carga tributaria debe ser proporcional a la capacidad contributiva.
- No se considera la verdadera potencialidad económica del contribuyente.
- La capacidad contributiva es la actitud económica personal para soportar las cargas públicas.

- Al determinarse un tributo no se considera la economía del contribuyente, de si puede cumplir o no los pagos.
- No puede regir la obligación, solo calculan de manera rústica e ilegal sin principio de capacidad contributiva a cada uno.
- Favorecen a grupos de poder.
- Le da la facultad de iniciar procesos o exigir pagos tributarios a los contribuyentes que son sujetos pasivos de obligaciones tributarias.
- Les da la capacidad de entablar acciones o procesos donde exigen contribuciones inexistentes.
- Genera cobros indebidos.
- Ingresos indebidos y elevados.
- Impone de manera arbitraria sobre los contribuyentes cuantías que estos no tienen la capacidad económica de pagar.
- Al no existir norma expresa el SRI tiene la potestad de generar una toma de decisiones al libre albedrio según sea conveniente la necesidad de la entidad tributaria.
- Se puede dar tanto al momento de presentar proyectos y aprobar leyes que creen tributos.

No obstante, aquellos que contestaron negativamente justifican su respuesta en base a los siguientes criterios.

- El poder tributario no puede salirse de la norma
- El estado tiene el poder impositivo por tanto faculta para poder ejecutar o realizar el cobro de tributos.

- Los principios regulatorios del régimen tributario ya están orientados a esa figura.
- Por existir el control de constitucionalidad y las respectivas garantías constitucionales.
- El principio del régimen tributario se lo hace exacto a la capacidad contributiva.

Análisis:

Me adhiero con el punto de vista de la mayoría, en virtud de que la ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del régimen tributario permite acciones arbitrarias por quien ejerce el poder tributario, debido que actualmente se impone tributos que no están relacionados con su verdadera capacidad contributiva y no se puede ejercer ningún tipo de acción ni reclamos cuando los pagos de los tributos sean excesivos en relación con su capacidad incluso se vuelven confiscatorios.

Me opongo ante las opiniones de la población investigada que contesto negativamente quienes fundamentan en que el poder tributario no puede salirse de norma, lo que permite comprender que al no reconocerlo en la norma, no se aplicará ni se observará; otro de los fundamentos es de gozar del poder tributario como se ha manifestado anteriormente, no es un poder ilimitado; los otros principios están interrelacionados pero no lo abarcan a totalidad y no se pueda hacer siempre uso de acciones garantistas cuando se puede garantizar directamente y no esperar a que ocurran abusos de este poder.

Pregunta 5

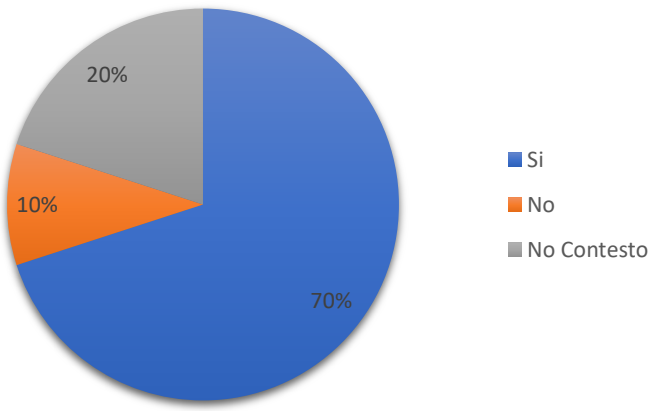
¿Estima necesario presentar una propuesta de enmienda a la Constitución de la República del Ecuador y una reforma al Código Tributario, incorporando el principio de capacidad contributiva como principio del régimen tributario para proteger los derechos del contribuyente?

Cuadro N°5

Indicadores	Frecuencia	Porcentaje
Si	21	70,0%
No	3	10,0%
No Contesto	6	20,0%
Total	30	100,0%

Fuente: Abogados en libre ejercicio
Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo

Gráfico N°5



Interpretación:

Conforme se advierte en el cuadro estadístico y representación gráfica que anteceden, la población investigada contesto afirmativamente, el 70%, que constituye 21 Abogados y de manera negativa 3 Abogados que representa el 10% de la población investigada, mientras que el 6 investigados que compone el 20% no contestaron la pregunta.

Quienes contestaron positivamente fundamentan y justifican su respuesta, en las siguientes aseveraciones:

- Es importante para los derechos del contribuyente para que este dotado de todas herramientas al reconocer como derecho y principio.
- Ya que el contribuyente es la base general de economía ecuatoriana al no ser un país industrializado el movimiento de los activos se da por parte de tributos y los impuestos que generan y si el usuario se afecta, se afecta la economía ecuatoriana como tal y el poder tributario genera inestabilidad económica en el hogar ecuatoriano.
- Se garantizaría que el Estado no imponga tributos con cuantías elevadas sin tener en consideración la capacidad económica de los ciudadanos.
- Pagar con relación a los ingresos.
- Para defender los intereses de los ciudadanos.
- Debe ser necesario regular la capacidad contributiva en beneficio de los contribuyentes y reconocerla expresamente en la Constitución.

- Así no se vulneran los derechos de los contribuyentes que estos exentos de contribuciones.
- Seria excelente para los que más tienen más paguen.
- Todo ser humano o ente social debe seguir un modelo de vida y este modelo viene en base a la ley, las normas, reglamentos y/o estatutos.
- De este modo el contribuyente tiene una garantía contra el poder tributario.
- Las condiciones particulares de los contribuyentes son diferentes en un Estado, deberían ser por proporciones.
- Tendremos una justicia tributaria, se pagaría lo justo sin necesidad de afectar la supervivencia de los ciudadanos.
- Se aplique lo que la ley tipifique.
- Sería una garantía de justicia impositiva.
- Incorpora normas para regular el régimen jurídico siempre es beneficioso.
- Es necesario que se lo haga constar para garantizar esta capacidad importantísima que realizamos todos los ciudadanos para que el Estado pueda estimar su presupuesto.
- Puesto que nuestro Estado establece principios de justicia y equidad que se encuentran ligados al principio de capacidad contributiva y para que de esta forma el aporte del contribuyente vaya en relación a su condición económica.
- Es importante a fin que se pueda respetar los derechos de todos los contribuyentes.

- Es el principio elemental que regula la facultad recaudatoria y determinadora de la obligación tributaria.
- Considero que la figura invocada debe ser desglosado con mayor amplitud para que el ciudadano puede opinar al respeto.
- De ser necesario creo que si sería conveniente.

No obstante, aquellos que contestaron negativamente justifican su respuesta en base a los siguientes criterios.

- Es la principal fuente de ingresos para el Estado son dos tributos, no se perjudica al contribuyente puesto que tiene toda la facultad de hacer prevalecer sus derechos en legal y debida forma.
- Está reconocido como principio implícito dentro de la Constitución.

Análisis:

Apoyo plenamente el criterio de la mayoría en virtud de que es necesario incorporar el principio de capacidad contributiva en la Constitución y el Código Tributario, de este modo se protegería los derechos de los contribuyentes, una justa repartición de las cargas tributarias sin afectar la economía de los ciudadanos.

Y se contrapone ante las opiniones de la población investigada que contestó negativamente, porque van dirigidos a que el Estado en uso de su poder puede imponer sin proteger derechos de los contribuyentes.

6.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA

Al desarrollar la presente investigación también se realizó entrevistas las cuales fueron aplicadas a cinco profesionales del ámbito tributario, como lo son: un ex asesor jurídico del SRI y actualmente abogado en libre ejercicio superior en tributación, doctor en jurisprudencia; una docente universitaria y abogada en libre ejercicio, especialista superior, magister y PhD en derecho tributario; una docente, exprocuradora de la SENAE y magister en derecho tributario; una docente con maestría en derecho tributario; y, un docente con maestría en derecho tributario, de ahora en adelante denominados como primero, segundo, tercero, cuarto y quinto entrevistado, en el orden en que fueron mencionados anteriormente.

PRIMERA PREGUNTA

¿Considera usted que al no estar reconocido de forma expresa el principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y en el Código Tributario se podría afectar de forma negativa los derechos del contribuyente?

RESPUESTAS.

Primer entrevistado. - Si en efecto considero que de forma directa como tal el principio de capacidad contributiva no consta o no está contemplado tanto como en la legislación tributaria, en el Código Tributario en concreto así como la Constitución de la República, si bien es cierto que en la Constitución de la República consta como principio tributario en el Art. 300 al principio de equidad, hay que abordar que el principio de equidad es un concepto una concepción muy amplia y no solo abarca el principio de capacidad contributiva sino también inclusive la igualdad formal y material frente al tema o la aplicación del tributo como tal, bajo esta razonabilidad el principio de capacidad contributiva está ausente en la legislación tributaria ecuatoriana.

Segunda entrevistada. - Efectivamente el principio de capacidad contributiva no está reconocido en nuestra Constitución, sin embargo, la jurisprudencia constitucional si se ha pronunciado al respecto en el sentido de que este principio surge de otros principios específicamente de equidad y progresividad que en conjunto buscan el postulado de justicia y se da dado por entendido el principio de capacidad contributiva. Sin embargo, si considero preferible que los principios estén expresamente reconocidos.

Tercera entrevistada.- Considero efectivamente al no estar reconocido en la Constitución como principio, da lugar a la violación de algunos derechos del contribuyente los principales está el derecho a la propiedad, al no establecer este principio que te permite tener un concepto un principio que de todas formas advierte al Estado el hecho de que tiene un límite para dar esa posibilidad de gravar la capacidad y la aptitud contributiva denota en una posible lesión de los derechos del contribuyente, de todas como lo indica la

pregunta no está de forma expresa pero lo puedes leer en el Art. 300 donde te establece que hay equidad y progresividad entonces ente estos dos principios encuentras más o menos el principio de capacidad contributiva en líneas y adicionalmente lo encuentras en el Art 323 de la Constitución de la República que te habla de toda prohibición de todos los actos de no confiscación, o sea se prohíbe toda actuación confiscatoria no te dice específicamente en los tributos pero tampoco te excluye no, de todas formas la confiscación está en la Constitución que podría leerse como relacionada con el principio de capacidad contributiva.

Cuarta entrevistada. - Si, considero porque no es observada de forma obligatoria y eficiente en el momento en que desarrolla proyectos de Ley de parte del ejecutivo para crear tributos, producto de esto es que incluso pese a señalar la Constitución que se dará prioridad a impuestos directos y progresivos es normal que nuestro país podamos observar que lo que más hay son impuestos indirectos y proporcionales; y si la Constitución nos dice impuestos directos y progresivos justamente es porque al tener un impuesto directo y progresivo estamos implícitamente hablando de la capacidad contributiva pero lamentablemente al no estar constitucionalizado pues estos impuestos directos y progresivos, más representativo es la renta de ahí tenemos tributos que no son ni directos ni progresivos un ejemplo es el IVA el ISD.

Quinto entrevistado. - La pregunta es de índole circunstancial, así que una contestación coherente, implicaría el manifestar que se podría afectar de forma negativa los derechos del contribuyente y de igual manera podría no

configurarse esta situación. En fin, yo considero que al estar consagrado en nuestra Constitución de la República el Principio Jurídico de Equidad Tributaria, y al ser nuestro sistema normativo de naturaleza esencialmente garantista en su ámbito semántico y discursivo, no es indispensable que se nomine el término capacidad contributiva; sería importante –indiscutiblemente– el incorporar esta noción, pero más relevante resulta su correcto planteamiento epistemológico y su desarrollo en la praxis jurisdiccional; no se debería asumir que el término es unívoco como resultado de la cultura jurídica eurocéntrica, ni tampoco se debería trasladar este concepto normativo a nuestra Legislación Nacional sin una idónea adecuación cognoscitiva, ya que su utilización requiere de un arduo proceso de captación y desarrollo al nivel de la Dimensión Institucional del Derecho.

COMENTARIO:

Los profesionales entrevistados manifestaron que efectivamente no se considera o no se reconoce expresamente el principio de capacidad contributiva en la legislación tributaria ecuatoriana, pero si se puede encontrar en los principios de equidad y progresividad, sin embargo, manifiestan que estos principios abarcan un concepto muy amplio no solo el principio de capacidad contributiva, por tal razón, es preferible que este principio este expresamente reconocido, al no estar reconocido de manera expresa ocasiona vulneración de sus derechos debido a que no es observado de forma obligatoria y eficiente. Estoy de acuerdo con que el hecho que se debe incorporar el principio de capacidad contributiva y es conveniente realizar un estudio minucioso y de obligatoria aplicación en la práctica y no solo quede

en letra muerta. A pesar de que existan opositores respecto este tema, es notorio la necesidad que este principio se encuentre expreso para beneficio del contribuyente.

SEGUNDA PREGUNTA

¿Qué beneficios considera usted que traería la positivización del principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y el Código tributario?

RESPUESTAS:

Primer entrevistado. - Yo creo que sería favorable en todos los aspectos tomando en cuenta que se desarrollan los ejercicios determinativos y auditorias formales que la realiza la autoridad tributaria, de cierta manera está ausente la racionalidad misma del asunto impositivo al ciudadano sujeto pasivo en este caso, en concreto o al ciudadano o sujeto pasivo que es objeto de la determinación considero que con la incorporación del principio de capacidad contributiva se observará de lleno el tema del límite jurídico que puede llegar a tener el Estado para imponer o requerir un tributo a una persona en función de capacidad contributiva como tal, claro con eso favorecería mucho, caso contrario como se avisto en algunos casos hay muchas auditorías actos administrativos que están contra precisamente este principio de capacidad contributiva que es un principio doctrinario inclusive yendo ya a aspectos de confiscación, tomando en cuenta que está incluido en la Constitución de la república taxativamente el principio de no confiscatoriedad, ya que el Estado protege la propiedad privada, entonces esta intrínseco el principio de no confiscatoriedad pero cuando el tributo, el impuesto exige

como tal, a que colabore el sujeto pasivo para la carga pública para el sustento de la carga pública cuando rebasa la capacidad contributiva que tiene un ciudadano en efecto es atentatoria hacia sus bienes patrimoniales bajo esa consideración en efecto es necesario que se incluya tanto en la misma Constitución o el Código Tributario con el objeto de estudiado se incluya este principio de capacidad contributiva.

Segunda entrevistada. - Considero que es suficiente con que se encuentre establecido en la Constitución de la República del Ecuador lo que si sería importante que el Código Tributario desarrolle que significa estos principios, como beneficio el hecho de que no pueda haber duda de que es principio se encuentra expresamente recogido en nuestro ordenamiento pero también debemos considerar que la jurisprudencia constitucional es parte del bloque de constitucionalidad, sin embargo recalco que si trae beneficios el hecho de verlo expresamente recogido.

Tercera entrevistada. - Creo que hay alguno beneficios de lograr que el principio de capacidad contributiva establecidos en la doctrina y otras constituciones de otros países se logre insertar en el régimen tributario en el Ecuador, puede presentar muchos beneficios para los contribuyentes, es decir, beneficios como: poder adoptar la causa de un tributo y que los hechos que revelen el objeto imposible estén adecuados a la capacidad económica y se a esa capacidad gradual por tanto fija dentro del esquema del principio de capacidad contributiva que al final te da el beneficio que este principio llegue a gravar efectivamente tu potencial económico y que como beneficio obtengas un límite a ese principio de la eficiencia recaudatoria que ahora

prima en la Constitución y prima en todas las políticas del Estado a nivel tributario entonces si tiene muchos beneficios su positivización como está establecido tu pregunta

Cuarta entrevistada. - Lo principal es que abre la posibilidad de emprender acciones por parte del contribuyente, su constitucionalización le permitiría entablar acciones que le garanticen el cumplimiento de este principio y poder ir en contra de proyectos y tributos creados mediante Ley que atentan con la capacidad contributiva haciendo al contribuyente sostener demasiada carga tributaria en la cual no está en capacidad de soportar.

Quinto entrevistado. - Al menos significaría la apertura del debate en la República del Ecuador, con respecto a los ámbitos o grupos sociales que no son estrictamente académicos, ya que a nivel de las Instituciones de Educación Superior si se han tratado estos tópicos. Por lo antes manifestado, el beneficio es potencial, y el riesgo inherente derivado de una idiosincrasia que tiende a tener desfases entre la consagración normativa de avances científicos y la realidad local o nacional

COMENTARIO:

Los entrevistados exponen que su reconocimiento expreso es favorable en todos los aspectos porque se observará de lleno y no queda duda que el principio de capacidad contributiva es un límite jurídico para el Estado al momento de requerir un tributo en función de su capacidad contributiva. Dado que actualmente en la práctica se realiza actos que están en contra de este principio incluso son confiscatorios. También permite emprender acciones de constitucionalidad para garantizar este principio y su cumplimiento eficiente.

TERCERA PREGUNTA

¿Qué derechos del contribuyente considera usted que se vulneran al no reconocerse el principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano?

RESPUESTAS:

Primer entrevistado. - Se vulnera el derecho a la igualdad formal y material en este caso, ya que en este tema considero se debe tener presente el principio de indiferenciación en materia tributaria, que con este principio se puede abordar el tema del tratamiento tributario que se le debe dar a las personas en función de su capacidad contributiva y con eso vinculando el tema de la igualdad pues eso el ejercicio determinativo entre iguales y entre desiguales que no es lo mismo tributar a las mismas personas por el absoluto hecho de que este en una norma positiva, entonces tiene que ir un poco más allá el raciocinio de la administración para que pueda adaptarse aquello, por eso considero que en este caso el principio de capacidad contributiva al estar ausente vulnera entre estos otros principios. No considero que se vulnere el derecho a la actividad económica como tal puesto que el desarrollo misma de la activad se la desarrolla sin la inherencia directa del tema tributario de inicio, ahora bien, si es que dentro de un actividad determinativa de la administración tributaria procede una auditoria o se realiza una auditoria la cual de inicio tiene visto de que tiene esta con unos resultados que puede ser atentatorio la capacidad contributiva en efecto va a limitar el desarrollo de la empresa como tal, de la actividad industrial, es por algo muy simple al no tener racionabilidad la imposición de los tributos es claro que la persona para poder cumplir con

esos valores pues claro con esta exacción fiscal que se le está exigiendo al contribuyente por parte del Estado lastimosamente va a tener que poner en consideración de sus bienes patrimoniales o aquellas que le permite generar riqueza precisamente abordar este tema tributario, es decir, tendría que poner en riesgo su patrimonio para poder contribuir con esa actividad y con supuesto que no tenga lastimosamente si su actividad empresarial se ver totalmente afectada.

Segunda entrevistada. - Como te digo yo considero no existe un derecho expresamente vulnerado al no reconocer ese principio porque si existe jurisprudencia constitucional al respecto y todas las decisiones de la administración tributaria al igual que todos los reclamos que presentamos los abogados en libre ejercicio y los señores jueces tanto de la corte del Tribunal Contencioso Administrativo y de la Corte constitucional siempre consideran en sus fallos basándose, aunque sea la doctrina.

Tercera entrevistada. - : Los derechos que considero vulnerados el primero es el derecho a la propiedad porque tú pagas tributos en razón de tu potencial económico y que mejor que lo hagas gradualmente y que la afectación sea gradual quiere decir que tú tienes derecho a esa progresividad y equidad para que el legislador te trate de todas formas como un potencial económico y como un sujeto que puede contribuir al Estado con sus tributos pero midiendo la causa, la aptitud contributiva y que los hechos que revelen esa capacidad económica estén gravados de acuerdo a una capacidad contributiva que tiene más relación al pago de los tributos a la capacidad, a la posibilidad que tienes

de aportar, el derecho a que el Estado te respete esa justicia tributaria de ver efectivamente cuál es tu posibilidad de aportar.

Cuarta entrevistada. - Creo que en sí mismo el principio es un derecho, el derecho a contribuir de acuerdo a mi capacidad contributiva y de paso a la confiscatoriedad, si hay un impuesto que va en contra de mi capacidad contributiva o más allá de mi capacidad se vuelve confiscatorio entonces el beneficio sería que se protege a la propiedad privada, indirectamente también se protege libertad a desarrollar actividades económicas porque el contribuyente al no sufrir presión fiscal excesiva puede emprender nuevas actividades económicas y productivas.

Quinto entrevistado. - Como ya lo he expuesto en líneas anteriores, no considero que la carencia de reconocimiento expreso del Principio Jurídico de Capacidad Contributiva en el Régimen Tributario ecuatoriano, sea un problema primordial en cuanto a las vulneraciones de los derechos del contribuyente que se configuran; existen otros principios jurídicos que sí están explicitados en la normativa positivada y que deberían ser aplicados por las Administraciones Tributarias, y no obstante, no se entienden sus alcances o se hace caso omiso de su existencia; un adecuado análisis o estudio de casos, demostraría que las transgresiones al Orden Jurídico por parte del Estado en materia relativa a tributos, se plasma tanto en la creación de tributos, como en su determinación y subsecuente recaudación.

COMENTARIO:

Los profesionales en esta área de Derecho, explican sobre los derechos que se ven afectados por la ausencia del principio de capacidad contributiva tales

como el derecho a la igualdad formal y material, propiedad, desarrollar actividades económicas, incluso que su vulneran principios como el de no confiscatoriedad entre otros principios, por cuanto, no se aplican o se inobservan principios ya reconocidos, evidencia que el actual régimen tributario tiene un sinnúmero de fallas por parte de quienes ejercen el poder tributario; cabe señalar que hasta se puede determinar que la capacidad contributiva a más de un principio es un derecho, derecho a contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva.

CUARTA PREGUNTA

¿Desde su punto de vista en qué momento considera que es más importante el principio de capacidad contributiva, en la creación del tributo, nacimiento de la obligación o exigibilidad?

RESPUESTAS:

Primer entrevistado. - Considero en este caso el punto clave es cuando se da la Constitución de un tributo que tiene relación directa con la creación de un tributo desde una perspectiva determinativa entiéndase esto desde que el sujeto activo observa en este caso o constituye el ejercicio determinativo, no considero desde el nacimiento de la obligación por cuanto desde el momento que realiza una actividad tiene la obligación de realizarlo, la exigibilidad por lo contrario más bien data cuando tiene proceder a la declaración de estos tributos y claro desde esa exigibilidad tiene que verse dos aristas, desde que se realiza la determinación pasiva realiza por el sujeto pasivo por el contribuyente y la otra determinación activa realizada por el sujeto activo, en

esta última, es cuando efectivamente afecta la ausencia del principio de capacidad contributiva

Segunda entrevistada. - Yo creo que en todos los momentos es importante el principio de capacidad contributiva.

Tercera entrevistada. - Desde mi punto de vista considero importante el principio de capacidad contributiva cuando se crea un tributo porque cuando tu estableces un tributo ahí es donde fijas los hechos que van a revelar la capacidad contributiva, cuáles son los hechos que va a gravar el tributo entonces yo creo que en la creación del tributo, en la ley ves los componentes la base imposible, la base imponible tiene que reflejar efectivamente cuales son los conceptos graduales, es decir, de la base imponible, vas a ver la materia imponible y si la materia imponible está respetando de todas formas ese potencial económico, yo creo que es desde la creación del tributo como tal porque luego en el nacimiento ya es muy tarde como para ver si es importante el principio de capacidad contributiva, porque nacen los hechos efectivamente ya determinados en la Ley entonces o la exigibilidad no la veo tan importante porque ya es cuando estas ejecutando la forma de cobrar un tributo entonces difícilmente. Mas bien mi punto de vista desde la creación, al momento de la creación del tributo en la Ley porque ahí es donde tú puedes determinar de forma proporcional y de forma gradual de como afectas el potencial económico y hacer que fin tienen cada tributo para respetar la aptitud y la capacidad contributiva.

Cuarta entrevistada. - Considero que el momento más importante en la creación y luego en el nacimiento con efectos en la exigibilidad. En la creación

porque al estar constitucionalización será necesariamente observado a la hora de crear un tributo para determinar los hechos generadores, establecer las formas de determinación, establecer una tarifa que sea progresiva justamente, en el nacimiento de la obligación también se vería que el momento de la administración tendrá que observar la capacidad contributiva a la hora de establecer o de desarrollar la determinación de la obligación y pues claro con resultados en la exigibilidad porque entonces el contribuyente va pagar una carga fiscal en la cual si está en capacidad de sostener hacerlo de acuerdo a su capacidad económica efectiva.

Quinto entrevistado. - Es importante en todos los momentos del fenómeno económico-tributario, y sin embargo, se podría manifestar racionalmente que la capacidad contributiva se constituye en la entelequia del Derecho Tributario, en el sentido aristotélico del término; es decir, es el fin u objetivo de esta actividad, lo que la completa y la perfecciona; y consecuentemente, la capacidad contributiva debe orientar la creación del tributo antes que nada, al ser la génesis de esta temática a nivel de vigencia dispositiva.

COMENTARIO:

Los entrevistados en unanimidad señalan que el punto clave del principio de capacidad contributiva se da en la creación de los tributos que es donde se exponen los supuestos que se van gravar guardando relación con la capacidad contributiva del contribuyente. Respecto del nacimiento consideran

que ya no se puede hacer mucho porque es el momento en la que solo se debe cumplir con la obligación y por último en la determinación respecto de los casos que la realiza el sujeto activo si es importante considerar la capacidad contributiva. Desde mi punto de vista se importante en los tres momentos, sin embargo, donde más debe tenerse presente es en la creación del tributo.

QUINTA PREGUNTA

¿Desde su experiencia considera que la reforma para la incorporación del principio de capacidad contributiva debería hacerse en la Constitución de la República del Ecuador o al Código Tributario?

RESPUESTAS:

Primer entrevistado. - Desde un inicio consideraría que debe hacérselo en ambos, precisamente porque dentro de un régimen tributario es necesario que de delimite en este caso la actuación del ciudadano o de la administración en el sentido de exigir el tributo, claro podríamos decirlo podría señalarse que el principio de capacidad contributiva esta intrínseco en el principio de equidad pero claro no está desarrollado como principio de capacidad contributiva, no obstante de ello, yo considero que la reforma que puede abarcar ese tema es la inclusión de este principio en el Art. 5 del Código Tributario que es en donde constan los principios el régimen tributario.

Segunda entrevistada. - Yo haría en la Constitución la reforma en el sentido de reconocer este principio y en el Código Tributario lo desarrollaría.

Tercera entrevistada. - Yo creo desde mi experiencia, considero que la incorporación del principio de capacidad contributiva debería de hacerse bajo el proyecto a una reforma constitucional porque el sistema tributario del Ecuador que se alude digamos un régimen tributario para mí, el régimen tributario como tal debería de hacérselo a nivel de Constitución porque si solo se hace al Código Tributario estas excluyendo como principio legal y no de base constitucional ¿para que lo necesitas de que sea constitucional?, lo necesitas en el sentido de que el régimen local Código Orgánico de Organización, Territorial, Autonomía y Descentralización que rige los impuestos municipales también rija el concepto de capacidad contributiva y después te vas al código orgánico de la producción, comercio e inversiones donde están establecidos los aranceles y los tributos arancelarios que rigen la materia aduanera entonces tienes tres regímenes, los impuestos centrales que son el SRI que se guía por el Código Tributario y los tributos arancelarios, comercio exterior en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI y otros tipos tributos que están regidos como los impuestos municipales a nivel local que también afecta a la capacidad contributiva entonces de todas formas que se constitucional porque no vale atarle un estatus de infra legal porque si no tendrías que necesitar la norma en el COPCI que te remita al Código Tributario y el COOTAD que te remita el Código Tributario, más bien por el orden jerárquico más bien sería poder constitucionalizarlo, como último, quisiera referirme a que hay tomar como ejemplo también los contextos de algunos países que han insertado este principio constitucional en el caso de la Constitución de Guatemala y

Constitución de Honduras puedes encontrar este principio constitucionalizado.

Cuarta entrevistada. - Considero que sí, reformarse e incorporarse en la Constitución como un principio constitucional de nuestro régimen tributario para que sea observado de forma obligatorio tanto por el ejecutivo, legislativo y órgano judicial, la función judicial, los jueces al momento de resolver alguna causa en la cual se alegue la capacidad contributiva.

Quinto entrevistado. - Lo óptimo sería que se constitucionalice el Principio Jurídico de Capacidad Contributiva, por obvias razones, aunque no tan evidentes para los profanos de la materia; el porqué, se puede compendiar en las ventajas derivadas de la supremacía constitucional que son inherentes al principio de jerarquía normativa, y en el hecho de que la Constitución tiene una existencia dual en abstracto: es cúspide, sí, pero también tiene la función de base intangible en lo referente al Sistema Normativo imperante.

COMENTARIO:

Los entrevistados señalan que lo más óptimo sería que el principio de capacidad contributiva sea incorporado en el Constitución de la República del Ecuador, en razón de que al incorporar solo al Código Tributario se excluiría otras normas como el COOTAD y el COPCI que también regulan tributos, se contaría con la supremacía constitucional, en donde debe regir la capacidad contributiva y de ser obligatoria su observancia para el ejecutivo y legislativo como las diversas administraciones tributarias.

6.3. ESTUDIO DE CASOS

Para la presente tesis fue necesario recurrir a la jurisprudencia que pueda emitirse respecto del principio de capacidad contributiva dentro del Estado por la Corte Constitucional del Ecuador. Por lo que he visto pertinente analizar tres sentencias:

PRIMER CASO:

NÚMERO DE SENTENCIA. - N° 004-11-SIN-CC
CAUSA. - N° 0069-09-IN
RESUMEN:

Esta sentencia es emitida por la Corte Constitucional para el período de transición, en fecha 18 de agosto del 2011 la cual responde al caso N° 0069-09-IN. El señor Luis Javier Bustos Aguilar presentó ante la Corte Constitucional acción pública de inconstitucionalidad, en la cual solicitó que se declare la inconstitucionalidad por el fondo de la Ley No. 70-06, publicada en el Registro Oficial No. 413 del 17 de abril de 1970. Sustentando la violación en los principios tributarios de generalidad, igualdad, progresividad, equidad tributaria y suficiencia recaudatoria, reconocidos en el Art. 300 de la Constitución. Dentro del desarrollo del análisis de este caso y el propósito de citarla es por cuanto la Corte, se pronunció sobre principio de capacidad contributiva: "*el principio de capacidad no se encuentra explícitamente reconocido en la Constitución; sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Carta Suprema, como esta Corte procederá a examinar.*

El principio de capacidad contributiva se constituye en el eje transversal, toda vez que su fundamento está dado por el deber de contribuir y se constituye

en la base de medida de las prestaciones tributarias y límite de la presión tributaria.

La capacidad contributiva dentro del Estado constitucional de derechos y justicia encuentra una doble dimensión: la primera relacionada con el hecho que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y como contrapartida, los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

Esta primera dimensión se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional, no cabe entonces que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirva de fundamento para crear y aplicar tributos, sino únicamente aquellos indicios de capacidad económica.

La segunda dimensión atiende a la capacidad económica de los particulares concerniente al régimen tributario en general, y no a un tributo en particular. La Constitución, en el artículo 300 proclama qué sistema tributario debe configurarse, de modo tal que quienes tengan mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas. Para conseguir este propósito, la Constitución expresamente declara que se priorizarán impuestos directos y progresivos…" (Sentencia N° 004-11-SIN-CC, 2011)

ANÁLISIS:

Cabe mencionar que es la primera vez que en una sentencia se pronuncien respecto de este principio y el motivo de haber citado la interpretación que ha realizado la Corte, es para comprender la importancia que se le da a este principio de igual manera que lo hacen tratadistas internaciones, sin embargo, para ser uno de los más importantes para la justicia impositiva y un adecuado funcionamiento del régimen tributario al momento de crear, modificar y aplicar los tributos, la corte no ve fundamental que se encuentre textualmente inmerso en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, porque fluye en determinadas expresiones consignadas en la Constitución. Ante esto, quienes ejercen el poder tributario como en el caso del legislador, están en la capacidad o conocen del alcance de dichas expresiones que hace mención la Corte y sería intachable la actuación de no velarse este principio porque afectaría el equilibrio del sistema y una sobrecarga en los contribuyentes.

Con este breve concepto dado por la propia Corte Constitucional acerca del principio de capacidad contributiva, he visto pertinente revisar dos sentencias que hagan mención al principio de capacidad contributiva emitidas por Corte Constitucional del Ecuador.

SEGUNDO CASO:

NÚMERO DE SENTENCIA. - N°030-15-IN-CC
CAUSA. - N° 0012-15-IN

RESUMEN:

Esta sentencia fue emitida con fecha 29 de julio de 2015 dentro del caso N° 0012-15-IN. Este caso tiene como antecedente que en fecha 26 de marzo del

2015, la abogada María del Carmen Burgos Macías en calidad de procuradora judicial del Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S. A. (CONECEL), interpone acción pública de inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, antenas, antenas parabólicas, postes y tendido de redes alámbricas o inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón San Miguel de Bolívar, publicada en el suplemento del Registro Oficial N.º 353 del 14 de octubre de 2014.

La accionante fundamenta su pretensión de declaratoria de inconstitucionalidad sobre el hecho de que la norma citada trasgrede el principio de equidad tributaria, toda vez que el monto que se pretende cobrar a través de la Ordenanza, no tiene relación ni proporción con el beneficio obtenido por el contribuyente.

En la contestación a la demanda, el Alcalde y procurador síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón San Miguel de Bolívar, manifiesta que las tasas creadas dentro de la Ordenanza cuya inconstitucionalidad se impugna nace no como una contraprestación sino como el uso de los bienes de dominio público, las infraestructuras que existen en la ciudad por inversión de la municipalidad, tendidos de redes y postes, el mantenimiento de dichos bienes, así como por la cantidad de usuarios que utilizan el servicio, lo que significa que los valores contenidos en el artículo 18 de la Ordenanza son constitucionales ya que nacen a partir de la vigencia de

la Constitución, el Código Tributario entre otros argumentos expuestos solicitan el archivo de la acción de inconstitucionalidad.

Una vez que la Corte Constitucional revisó los argumentos alegados por las partes, procedió a realizar el correspondiente análisis de fondo de las regulaciones emitidas en la ordenanza para revisar si estas no infringen norma alguna, planteando la siguiente pregunta: Las tarifas para el cobro de tasas fijadas en el artículo 18 de la Ordenanza que regulan la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, antenas, antenas parabólicas, postes y tendido de redes alámbricas o inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón San Miguel de Bolívar, ¿son contrarias al principio constitucional tributario de equidad, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República?

Para responder a esta interrogante, la Corte Constitucional decide realizar un análisis acerca de la naturaleza y alcance de los principios tributarios y la importancia de que estos sean aplicados dentro del ámbito tributario y específicamente dentro de la potestad o poder tributario, determinando que este poder no es ilimitado ni irrestricto, pues se encuentra delimitado a varios principios que deben ser observados dentro del ejercicio de la potestad tributaria.

Dentro de este caso se señala la existencia de principios implícitos como la proporcionalidad, capacidad contributiva y de no confiscatoriedad y que guardan estrecha relación con los principios enunciados en el Art. 300 de la Constitución y hace mención a la primera sentencia señalada anteriormente.

Así mismo la Corte procede a realizar un análisis al principio de equidad y su relación con los principios de proporcionalidad, progresividad, generalidad y capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad y por último el de razonabilidad. Luego de una considerable reflexión, la Corte consideró que la equidad es sinónimo de justicia, por lo que en este principio constitucional se engloba, articula y sintetiza todos los principios y garantías señalados anteriormente. En consecuencia, un tributo será justo cuando en su nacimiento y aplicación se tomen en cuenta las garantías de legalidad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, las mismas que no solo limitan el poder tributario con el que cuenta el Estado, sino que reconoce derechos y garantías en favor de quienes adquieren la calidad de contribuyente, cuya aplicación es trascendental dentro del vínculo existente entre el administrado y el poder público.

Una vez llegado a esta conclusión, la Corte procedió analizar si la tarifa dentro del artículo 18 de la Ordenanza es contraria o no al principio constitucional tributario de equidad y para ello se basó en el análisis de la Escuela Superior Politécnica del Litoral y por otro lado realizó comparación entre las tarifas de señaladas del Art. 18 del cantón San Miguel de Bolívar, la sentencia N° 016-15-SIN.CC en donde se declara la inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza que regula la instalación de postes y líneas de media y baja tensión de línea eléctrica y de telecomunicaciones aéreas y subterráneas en

el cantón Chone y la ordenanza que rige en el Distrito Metropolitano de Quito, observando que efectivamente las siete tarifas fijadas dentro del artículo denunciado alcanzan valores excesivos.

En base a esto, la Corte decide declarar la inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras antenas, antenas parabólicas, postes y tendido de redes alámbricas o inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón San Miguel de Bolívar, publicada en el suplemento del Registro Oficial N 353 del 14 de octubre de 2014, por contravenir el principio constitucional tributario de equidad, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República.

ANÁLISIS:

Está no es la primera vez que la Corte Constitucional ha tenido que resolver sobre la Inconstitucionalidad de una Ordenanza que establece tarifas de la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes alámbricas o inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas, tenemos **la sentencia N° 0041-15-IN-CC dentro del caso** de la N° 0012-15-IN en el Cantón Naranjal, en donde igualmente se declara

inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza, publicada en el suplemento del Registro Oficial N.º 351 del 09 de octubre de 2014, por contravenir el principio constitucional tributario de equidad, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República. Como en otros casos análogos

contenidos en la **sentencia N° 025-15-IN-CC en los casos N° 0026-14-IN; 0031-14-IN; 0033-14-IN; 0034-14-IN; 0036-14-IN;y, 0041-14-IN,** en los cuales la Corte decide que adecúen las tarifas por el cobro de tasas en la ocupación de espacio público, a los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 300 de la Constitución de la República.

En todos estos casos la Corte se pronuncia que el principio de capacidad contributiva es un principio implícito y hace mención a la sentencia **N° 004-11-SIN-CC** y que guarda una estrecha relación con los principios enunciados en el artículo 300 de la Constitución. A pesar de sus varias referencias de ser un principio implícito y que debe ser observado la realidad es distinta, se ve reflejado por las causas presentadas, los accionantes tienen que recurrir ante esta Corte para poder obtener una protección ante las excesivas tarifas de las tasas que no considera su capacidad contributiva.

TERCER CASO:

NÚMERO DE SENTENCIA. - N°006-13-SIN-CC
CAUSA. - N° 0038-10-IN y N° 0039-10-IN

RESUMEN:

Esta sentencia fue emitida con fecha 25 de abril del 2013, donde se acumularon casos, a los que me voy a referir son el caso: N° 0038-10-IN y N° 0039-10-IN, en ambos su pretensión concreta era que se declare la inconstitucionalidad de fondo del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y de los artículos 76,77,78,79 y 80 de Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno por contravenir el contenido del mandato de los artículos 165,300 y 325 de la Carta Magna,

En la contestación a las demandas, el presidente de la Asamblea Nacional, Fernando Cordero, sostuvo que el en caso N° 0038-10-IN, el accionante cuestiona aspectos de legalidad y no de constitucionalidad; en el caso N° 0039-10-IN solicitó se deseche la demanda por improcedente e infundada, no contradice al principio de legalidad.

Alexis Mera Giler, secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República, intervino y se refirió a la acumulación de causas N° 0038-10-IN y 0039-10-IN, manifestó que *" el anticipo del impuesto renta solo se convierte en impuesto mínimo cuando, en el caso de sociedades y de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, no se causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado. Solo en estos casos el anticipo se convierte, efectivamente, en impuesto mínimo. En los demás casos, es decir, tratándose de sociedades y de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, cuando si causaren impuesto a la renta y este fuere, además, superior al anticipo, y en todos los casos tratándose de personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, el anticipo no se convierte en impuesto mínimo y este puede ser perfectamente utilizado, junto con las correspondientes retenciones en la fuente como crédito tributario, como ya se indicó."* (Sentencia N° 006-13-SIN-CC, 2013)

En lo principal se citare a lo referente al tercer planteamiento del problema jurídico, de si el Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ¿vulnera los principios del Régimen Tributario previstos en el Art. 300 de la Constitución. Para ello enumera los principios contenidos en el artículo antes

citado y a la correlación con los establecidos en el Código Tributario, en virtud de esto, agrupa las dos disposiciones y señala que los principios rectores del régimen tributario en el Ecuador ya sea de orden constitucional o meramente legal son el principio de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Para la resolución del caso la Corte hace un análisis de lo que significan los principios acusados de vulnerados por los accionantes: igualdad, equidad, progresividad, proporcionalidad y legalidad. Dentro del análisis manifiestan: que el principio de igualdad "*no solo el actuar de la administración tributaria al emitir actos administrativos debe basarse en este principio, sino que además las normas componentes del ordenamiento jurídico deben ir encaminadas a dar un tratamiento igualitario a las personas en relación a la situación en que se encuentren".*

El principio de equidad "*se refiere a que todo el sistema tributario debe mirar la capacidad económica de las personas y en razón de esto aplicar los tributos, cobrando más a los que más tiene y menos a los que menos tienen*"

Luego de un análisis la Corte, determina que, al establecer una *fórmula diferente para cada uno de los contribuyentes, no se contradice a los principios de igualdad y equidad, ya que la diferenciación es una medida razonable impuesta por el legislador tomando como referencia a la capacidad contributiva de los contribuyentes, que cumple el postulado de igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales.*

Finalmente, el análisis del principio de progresividad que realiza una gradación de la tarifa impositiva la proporcionalidad asimila la base imponible

con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los limites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación. Por lo expuesto resaltan que el anticipo de impuesto a la renta no es un tributo, ya que es un mecanismo para la recaudación adelantada del impuesto a la renta por lo que no existe contradicción con los principios de proporcionalidad y progresividad.

ANÁLISIS:

El anticipo a la renta ha estado durante mucho tiempo que ha sido sujeto de varias reformas que han modificado esencialmente sus porcentajes, fórmulas de cálculo, cuotas del anticipo, la devolución y/o crédito tributario el pago de anticipos al impuesto a la Renta. Se ha debatido respecto de su cumplimiento con los principios reconocidos en el Art. 300 de la Constitución, como son el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad y equidad. Es importante manifestar que el incremento de los ingresos en el presupuesto general, tiene como consecuencia incrementar sus ingresos no petroleros, entre ellos los tributarios. Como también el hecho de que en la legislación ecuatoriana el anticipo del impuesto a la renta no es el único mecanismo de pago anticipado de dicho impuesto, encontramos las retenciones en la Fuente del Impuesto a la renta y el impuesto a la Salida de Divisas (siempre que sea por importación de materias primas, insumos y bienes de capital que vayan a ser incorporados en los procesos productivos y siempre que se encuentren en los listados que emite el Comité de Política Tributaria).

Otro de los aspectos del anticipo tal como lo citó la Corte en esta sentencia el al anticipo del impuesto a la renta no lo ve como un impuesto sino como obligación en que se recaudan por adelantado parte del impuesto a la renta, por lo tanto, el cálculo del anticipo está considerando los principios tributarios señalados en el Art. 300 de la Constitución, incluso el de capacidad contributiva. Sin embargo, la Corte dentro de la sentencia cita a Jorge Leicach, quien define al anticipo como *obligaciones que reposan en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles y que se basan en una presunción de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en periodos anteriores*. Esto se contrapone con la función del principio de capacidad de que no se tome como presupuesto hechos de una capacidad presunta o nominal. Al imponer un pago mínimo por concepto de impuesto a la renta, el cual no está relacionado con el resultado del ejercicio, está incumpliendo con la justa aportación de cada uno de los sujetos pasivos, en base a la capacidad contributiva de los mismos. Convirtiéndose en una carga excesiva para los contribuyentes en los casos que no hayan causado impuesto a la renta. Agregando que el anticipo no se calcula de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, sino en base a otros criterios, que reflejen la mayor o menor actividad no demuestran la capacidad con contribuir al Estado. Y como se manifiesta no solo se trata quien más tiene más pague si por ello se ve afectada su actividad financiera y tener que acrecentar la misma para cubrir este mínimo. No se ha previsto que pueda surgir perdidas en un ejercicio impositivo y que tenga que aumentar la misma por cubrir este minino afectando su patrimonio.

De los casos antes señalados, actualmente a Corte Constitucional del Ecuador admitió a trámite la demanda de inconstitucionalidad de dos disposiciones de la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, norma que se publicó en el registro oficial el 31 de diciembre del 2019, presentada por la Cámara de Comercio de Quito, quien impugnó el artículo 56 de esta Ley, que establece que las empresas que generaron ingresos de más de USD 1 millón en el 2018 deberán pagar una contribución entre el 2020 y el 2022 (El Comercio, 2020). Es evidente que esta regulación no considera su capacidad contributiva, deben pagar una contribución de un dinero que obtuvieron hace dos años atrás como también vulnera el principio de irretroactividad.

Ante los fallos analizados y con finalidad de explicar al lector como la jurisprudencia considera al principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano, principio importante para la creación, modificación y extinción de los tributos. La importancia del principio y evidente inaplicabilidad por parte de los legisladores, administraciones seccionales debido a su desconocimiento de la existencia o no saber cómo se encuentra determinado en los otros principios que si están reconocidos textualmente en la Constitución o el Código Tributario. Asimismo la muy poca jurisprudencia interna que se ha venido desarrollando sobre la aplicabilidad de este principio en el régimen tributario, el hecho de que el contribuyente tenga que recurrir ante la Corte Constitucional para obtener una respuesta al sufrir una carga tributaria excesiva o que los accionantes al no tener reconocido el principio tengan que solicitar la vulneración de los principios del Art. 300 de la

Constitución o del principio de equidad en lugar de la capacidad contributiva, principio que se basa en este, pero no lo abarca a totalidad.

7. DISCUSIÓN

En la forma en que se ha ejecutado la investigación planificada permite que en este apartado se expresa lo correspondiente a la verificación de objetivos y la contrastación de la hipótesis, que se formuló en el proyecto de investigación.

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

Se propuso en la investigación varios objetivos entre ellos un objetivo general y tres específicos, como objetivo general el siguiente:

Desarrollar un análisis jurídico doctrinario del principio de capacidad contributiva y su relación con el poder tributario y los derechos del contribuyente.

El desarrollo de este informe final permite demostrar que se realizó un estudio sistemático de la doctrina sobre la problemática investigada. De este modo se presentó contenidos conceptuales, doctrinarios y jurídicos, por lo cual se verifica el objetivo precitado.

En el ámbito conceptual se hace referencia a: Derecho tributario, Derecho constitucional tributario, principios jurídicos, principio de capacidad contributiva, poder tributario o potestad tributaria, obligación tributaria, relación jurídica tributaria, sistema tributario, régimen tributario, derechos del

contribuyente; se indica también aspectos doctrinarios como: las características del poder tributario, división del poder tributario, noción, función, fin y justiciabilidad del principio de capacidad contributiva, noción de la relación tributaria y sus tipos de relaciones, nacimiento de la obligación y determinación; apoyado en la información otorgado por los encuestados, se presenta también la opinión de los mismos y el criterio a esto.

Evidenciando por la mayoría de encuestados que la problemática que se formulo tuvo el asidero respectivo, justificando la investigación empíricamente. Por todo lo expuesto se ha cumplido positivamente el objetivo general propuesto.

Se propuso también diversos objetivos específicos; que serán materia de esta discusión y se expresarán de forma particular su verificación:

Determinar si el principio de capacidad contributiva al no estar positivizado en la Constitución de la República y en el Código Tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente.

En base al apoyo mayoritario por parte de los encuestados en la pregunta número dos de la encuesta respecto de si ellos creen que al no estar reconocido de forma expresa el principio de capacidad contributiva en la Constitución de la república del ecuador y en el código tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente; y, con los criterios dados por

los entrevistados, en la pregunta número dos, se pudo verificar positivamente el objetivo indicado.

Constituye un referente empírico importante poder determinar si el principio de capacidad contributiva al no estar positivizado en la Constitución de la República y en el Código Tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente, que al iniciar el proceso investigativo generaba ciertas dificultades, dada la trascendencia socio jurídica del problema identificado.

Con el estudio de casos revisados en la presente investigación se verificó que el contribuyente si se ve afectado en sus derechos al no estar reconocido textualmente en la Constitución y el Código Tributario, se ven afectados en el desarrollo de sus actividades el mantener la estabilidad económica, pagar tributos cuando no existe relación entre su efectiva riqueza y la tarifa, no permite o no incentiva a que exista un ahorro o inversión, cuando tienen que tomar parte de su patrimonio para cumplir con la obligación tributaria.

Respecto del Derecho Comparado analizado, se puede evidenciar que son países que, a más de obtener ingresos para cubrir las necesidades del Estado, es primordial una justa repartición de la carga tributaria de acuerdo a sus capacidades protegiendo la económica de sus contribuyentes con una baja carga tributaria.

El segundo objetivo específico:

Identificar las dificultades que resultan de la no positivización constitucional y legal del principio de capacidad contributiva.

Con la respuesta mayoritaria de la población investigado esto es encuestados y entrevistados y su respuesta a la tercera pregunta que se les formuló se verificó el objetivo referido. Entre las dificultades señalas están las siguientes:

Falta de conocimiento de los sujetos pasivos, violación a los derechos de los contribuyentes y desigualdad de administrar frente a los sujetos pasivos.

Que el contribuyente no pueda emplear este principio legal para eximirse de responsabilidad al no tener la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

No se puede ejercer un eficaz reclamo de las contribuciones que realizaron y el sistema tributario no puede reconocer la evasión que realizan las personas naturales.

Presentar proyectos de Ley que aumenten la presión tributaria y que culminen siendo confiscatorios.

En el Derecho Público solo se aplica lo que está tipificado en los códigos.

Tributos excesivos no hay desarrollo económico, afecta el patrimonio del contribuyente.

Al no estar regulado o implementado genera una desigualdad ya que todo ciudadano debería contribuir.

Tributos arbitrarios; déficit en la economía y no genera inversión extranjera y evasión de impuestos.

A las que tienen menor capacidad les hacen pagar igual que los de mayor capacidad. Todo debe regularse.

La evasión del pago de impuestos.

Violenta los derechos de los contribuyentes y violenta derechos constitucionales.

Afecta directamente a los ingresos de los ecuatorianos.

Dificulta económica de ingresos de tributar de los ciudadanos.

Al no existir o no haber sido generado una ley no se puede dar una defensa clara, menos un proceso para viabilizar el mismo.

Inseguridad jurídica, efectivización de derechos y uso de mecanismos de protección del contribuyente.

A la persona natural o jurídica respecto de su patrimonio.

Los derechos que considero vulnerados el primero es el derecho a la propiedad, desarrollar actividades económicas.

Las Administraciones Tributarias no se entienden sus alcances o se hace caso omiso de su existencia.

Pese a que existieron criterios adversos al momento de presentar para su aprobación el proyecto de investigación se puede verificar la pertinencia académico y jurídica de la problemática identificada y se fundamenta en forma empírica la necesidad de superar el vacío jurídico existente al identificar las dificultades que resultan de la no positivización constitucional y legal del principio de capacidad contributiva.

El reto más importante en la investigación que se presenta ciertamente es generar una propuesta jurídica que permito solucionar el problema delimitado ante ello se propuso el siguiente objetivo:

Presentar una propuesta de Enmienda Constitucional a la Constitución de la República y al Código Tributario estableciendo el principio de capacidad Contributiva como principio del régimen tributario.

Al final de esta investigación se presenta la propuesta jurídica de enmienda a la Constitución de la República del Ecuador y la reforma al Código Tributario; y la población investigada, mayoritariamente estuvo de acuerdo con que se proceda a la enmienda y la reforma.

De esta forma se pudo verificar también la enmienda a la Constitución de la República y al Código Tributario estableciendo el principio de capacidad Contributiva como principio del régimen tributario y que resulta la tesis en sí que mediante este trabajo se propone como aporte a la ciencia jurídica y en los diferentes generadores que lo revisarán y podrán tratar la progresividad de derechos la transformación de los mismos y el fenómeno didáctico de la ciencia del Derecho.

7.2. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

Al planificar la investigación se propuso un supuesto científico social que podía o no verificarse y la redacto así:

La Ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del Régimen Tributario en la normativa constitucional y legal, permite acciones arbitrarias por parte del Poder Tributario, principalmente en la Función Ejecutiva al momento de presentar proyectos y Legislativa al crear, modificar y suprimir tributos directos.

La contrastación de la hipótesis significa poder demostrar y el supuesto jurídico establecido tuvo relevancia por la población investigada y se pudo explicar con criterios doctrinarios la procedencia y pertinencia de la enmienda y reforma jurídica, en este sentido la hipótesis definida se contrasto positivamente con todos los aportes doctrinarios, jurídicos y principalmente por el aporte de la población encuestada en la pregunta número cuatro que señalaba si la ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del régimen tributario en la normativa constitucional y legal, permite acciones arbitrarias por quien ejerce el poder tributario, en donde los encuestados votaron positivamente y manifestaron que al no estar expresado textualmente se puede dar una errónea aplicación, por ello debe estar determinado, su elemento, función, fin y alcance; el aporte del contribuyente no se relaciona con su verdadera capacidad contributiva como tampoco se puede ejercer algún tipo de reclamo ante el abuso o cobros indebidos.

Los entrevistados se pronunciaron en la pregunta número cuatro respecto de la importancia de este principio y la manera más incidente es desde de la creación de un tributo, es donde se puede establecer los hechos que revelan la verdadera capacidad contributiva, determinando de forma proporcional y de forma gradual el cómo afectara el potencial económico y cumplir con el fin que persigue cada tributo respetando su capacidad contributiva.

En el Derecho comparado, se puede verificar que en los países analizados que si lo enuncian textualmente en sus constituciones, obligando a quienes ejercen el poder tributario la observación de la capacidad contributiva al momento de crear tributos y la vigencia del mismo, a fin de proteger la

economía de sus gobernados y cumpliendo la justicia impositiva estructurado cuando un tributo observa la capacidad contributiva. Se puede verificar como Paraguay (17,5) y Panamá (16.6) tiene una presión tributaria más baja a diferencia de Ecuador (20.5) cifras publicadas en el informe de Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe, elaborado por la OCDE, CIAT, BID y CEPAL.

En los tres casos analizados se puede determinar que a pesar de que la Corte Constitucional lo considera como un principio implícito, se evidencia que en la normativa tributaria ecuatoriana no lo toman en consideración, simplemente crean un tributo de una manera imprecisa con el fin de lograr una mayor recaudación, aunque esto genere un perjuicio a sus administrados, tener una excesiva presión fiscal, no es la solución dado que esto genera mayor evasión y tener más tributos o tributos excesivos no garantiza mayor recaudación de ingresos.

Debido a esto, los profesionales de Derecho Tributario y entrevistados apoyaron favorablemente por la materialización de la propuesta de enmienda y reforma que se redactó y se presenta como producto final de esta investigación.

7.3. FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE SUSTENTAN LA PROPUESTA DE REFORMA

Para la preparación del proyecto de enmienda de la Constitución de la República del Ecuador y reforma del Código Tributario fundamento mi propuesta con lo siguiente:

De conformidad con la Constitución del Ecuador, en el Art. 120 y 301, el poder tributario se manifiesta a través de la Función Legislativa facultándola a establecer, modificar, exonerar o extinguir tributos. Todos los ciudadanos ecuatorianos tienen el deber de pagar los tributos previamente establecidos por la ley, dicho deber se debe sujetar a los límites constitucionales, es decir a los principios constitucionales. Como se mencionó anteriormente el principio de capacidad contributiva no está reconocido de manera textual y expresa, dando paso a que el legislador no consideré la riqueza real y efectiva de los contribuyentes, estableciendo tributos que generan afectación o acrecientan la inestabilidad económica de los administrados.

Los principios reconocidos en los artículos Art. 300 de la Constitución y Art. 5 del Código Tributario rigen el régimen tributario ecuatoriano, los mismo que no cumplen efectivamente con la justicia material en la tributación, de este modo no se puede cumplir con la política tributaria, si existe demasiada carga tributaria, tributos con efecto retroactivo y dispersión normativa, no estimulas a generar empleo, ni producir bienes y servicios, imponer tarifas elevadas no incentivas a modificar conductas ecológicas, sociales y económicas. Como tampoco cumplir de manera objetiva con los otros principios que si están reconocidos.

Debo aportar que la Constitución señala en el Art. 11 numeral 6 que todos los principios son indivisibles e interdependientes y de igual jerarquía, de modo que, no se podría manifestar que el principio de capacidad contributiva puede derivarse o abarcarse a totalidad en los principios que si están reconocidos de manera textual en la Constitución o en el Código Tributario.

¿Por qué mi propuesta de enmienda en la Constitución?, durante la investigación se puede colegir que el reconocimiento del principio de capacidad contributiva en la Constitución, tendría ventajas derivadas de la supremacía constitucional, garantizando que este principio sea observado y prevalecerá, tal como lo señala el Art 424 de la Constitución por lo que prevalecería sobre cualquiera otra norma del ordenamiento jurídico que no llegará a observarlo, la misma que carecería de eficacia jurídica. Al mismo tiempo que la jerarquía normativa también tiene la función de que no se puede prescindir.

La enmienda en la Constitución es importante porque si solo estaría en el Código Tributario se lo excluye como un principio legal y no constitucional, las otras normas como el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (tributos locales) y el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (tributos aduaneros) también debe regir el concepto de capacidad contributiva, de esta manera no se necesitaría reformar a estas dos normas para que se tenga que remitir al Código Tributario.

Se obligaría que la Función Ejecutiva al presentar proyectos de ley observe el principio de capacidad contributiva o la Función Legislativa apruebe o cree tributos que lo consideren y la Función Judicial al momento de resolver alguna causa que aleje falta de capacidad contributiva. (Art. 426 Constitución de Ecuador)

Con la propuesta de enmienda no se alteraría la estructura fundamental de la Constitución, no se establece restricciones a los derechos y garantías ni modifica la reforma de Constitución, siendo el camino la enmienda y en estos

casos el camino puede ser simplemente parlamentario, cumpliendo con lo señalado en el Art. 441 de la Constitución del Ecuador.

Considero que la enmienda y la reforma en el Código Tributario, ambas son necesarias, en virtud de que ambas contienen principios tributarios, sin embargo, pueden existir profanos sobre este principio y manifestarán que no es necesario su reconocimiento textual en la Constitución sino solo en Código Tributario, lo que significaría que es un principio solo legal más no constitucional.

Por último, al investigar los ordenamientos jurídicos de otros países, se puede evidenciar en el acápite de Derecho Comparado la existencia e incorporación textual del principio de capacidad contributiva en sus constituciones, como son: la Constitución italiana, española, panameña y paraguaya, en cuanto a los Códigos Tributarios o Ley tributarias, España en el Código General Tributaria o Ley de legislación tributaria donde nuevamente se señala el principio de capacidad contributiva.

8. CONCLUSIONES

Luego de la ejecución de la investigación planificada he podio arribar a las siguientes conclusiones:

- El Poder tributario no es irrestrictico ni ilimitado, se sujeta a criterios de justicia cuando en su Constitución se reconocen principios impositivos formales y materiales en la creación de normas tributarias. Puede exigir el pago de tributos siempre y cuando se considere las distintas capacidades individuales.

- En base al apoyo mayoritario en cada una de las preguntas determinadas en la encuesta aplicada y sus criterios personales, se puede evidenciar que, se sienten afectados al no establecerse de manera explícita a la capacidad contributiva como un principio constitucional y legal del régimen tributario ecuatoriano, da paso, a que se creen tributos que consideran criterios basados en supuestos o una presunción de riqueza de la que es poseedor el contribuyente. Realidad que se refleja por la excesiva carga tributaria, teniendo efectos negativos en su económica, no hay una verdadera garantía de una repartición justa, el no poder contar con un principio que les permita tener la seguridad de que los tributos no serán superiores a su verdadera realidad económica, el no tener un principio al cual sujetarse y poder interponer una acción o reclamo cuando los tributos no observan su verdadera capacidad contributiva.
- Fundamentando con la opinión de algunos doctrinarios y las entrevistas realizadas a los profesionales especializados en la rama del Derecho Tributario, quienes señalaron que el principio de capacidad contributiva se puede ser entendido como un principio implícito en otros principios tales como: equidad, igualdad y progresividad. Sin embargo, esto no permitiría una aceleración en la construcción jurisprudencial de este principio, como consecuencia de que los principios que supuestamente lo contienen, tienen su propio ámbito de acción relacionado con la capacidad contributiva pero que estos no la agotan o cubren a totalidad. De tal manera que la capacidad contributiva se usa para ponderar la igualdad entre las cargas tributarias y la equidad permite gravar iguales

entre iguales y desiguales entre desiguales; la existencia de la capacidad contributiva antes de gravarse la progresividad de las diferentes aptitudes que presentan los diferentes ciudadanos. Por ello, apoyan que se agregue a la capacidad contributiva de manera explícita.

- No se puede decir que el principio de capacidad se abarque a totalidad dentro del principio de proporcionalidad o lo reemplace a este, debido a que el campo de acción de este principio es gravar de manera gradual, es decir, este principio permite medir de manera equitativa al sujeto con el objeto donde recae el gravamen, de modo que no depende de si la base imponible aumente o disminuye. Un ejemplo es en los casos del impuesto redimible a las botellas plásticas donde la tarifa se fija en 0.02 centavos por botella, todos los sujetos pasivos deben pagar esta cantidad sin importar si la capacidad contributiva entre un sujeto a otro es mayor o menor. Además de que la Constitución señala que se priorizará impuestos directos y progresivos.
- En el análisis de los casos, se puede concluir que la Corte Constitucional por primera vez se pronuncia sobre el principio de capacidad contributiva (cabe señalar que no era parte del disyuntiva) en la que se subraya que no se encuentra explícitamente reconocido; sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Constitución, lo cual deja a discreción del legislador comprender sobre que expresiones se encuentra o que principios; a pesar de este pronunciamiento varios accionantes han tenido que recurrir otra vez a la Corte Constitucional al verse afectados por tributos con una tarifa excesiva, esto evidencia que declarar que es un principio implícito no

ha dado la protección ni la orientación al legislador, ya sea porque legislador desconoce el principio de capacidad contributiva o el hecho de como comprende y aplica los principios que supuestamente contiene a la capacidad contributiva, que si están explícitos en la Constitución, al momento de crear un tributo, tomando hechos presuntos que no demuestran la aptitud e idoneidad de la capacidad contributiva efectiva de cada contribuyente o con criterios generales o supuestos, como también el poco desarrollo cuantitativo por razón de admisibilidad, la vulneración en las argumentaciones de las resoluciones y la nula jurisprudencia que esgrime un criterio objetivo sobre la capacidad contributiva. Por esta razón, es preferible que sea reconocido textualmente como un principio independiente, el cual debe ser observado esencialmente en la creación del tributo. Empero también al momento de la determinación activa, que es aquella que la realiza la administración tributaria y no tener que siempre acudir ante la Corte Constitucional para obtener una defensa o que se pronuncie para que le diga al legislador que hizo algo mal.

- El Derecho Comparado permite probar que un sistema o régimen tributario, siempre debe perseguir la justa repartición de la carga tributaria, de tal manera que se proteja la económica de sus administrados, a más de obtener ingresos para los gastos públicos; el poder tributario en estos países tiene como limitación constitucional y es de obligatoria observancia la capacidad contributiva, la misma que es reconocida de manera explícita en las constituciones, siendo el eje central de la imposición tributaria.

9. RECOMENDACIONES

Con la finalidad mejorar el régimen tributario o volverse un sistema tributario idea y racional, en donde los ciudadanos no sientan que pagar tributos es una molestia o no generé más que quitarles su riqueza, esperando que en algún momento consideren mi propuesta o la mejoren, por ello algunas sugerencias:

- Que la Asamblea Nacional acoja el siguiente proyecto de investigación e incorpore textualmente a la capacidad contributiva como un principio constitucional y legal del Régimen Tributario, con la finalidad de garantizar que se observe las distintas capacidades efectivas de los contribuyentes.
- Que la Asamblea Nacional antes de crear un tributo realice un análisis económico de sus contribuyentes, a fin de unificar criterios de los hechos que realmente demuestren la capacidad contributiva efectiva y evitar hechos presuntos.
- Que el presidente de la República del Ecuador antes de presentar proyectos en materia tributaria consideré aspectos sociales, económicos de sus ciudadanos y no solo aspectos políticos para obtener la mayor recaudación.
- Que la Asamblea Nacional designé una comisión para que presenten un informe de todos los tributos vigentes a nivel nacional, determinando cuál de ellos no considera la capacidad contributiva y reformar sus bases imponibles o tarifas, derogar aquellos que dejaron de cumplir con sus fines, reducir tributos y evitar la dispersión normativa o la doble imposición interna.

- Que las administraciones tributarias soliciten un informe a sus funcionarios de las tasas y contribuciones vigentes en su territorio que no estén cumplimiento con el principio de capacidad contributiva y los demás principios.
- Que las universidades, escuelas politécnicas e institutos superiores tecnológicos desarrollen programas de investigación de cómo lograr cumplir efectivamente con el principio de capacidad contributiva.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA

Como Consecuencia de la investigación que se desarrolló, se presenta la siguiente propuesta de Enmienda a la Constitución de la República del Ecuador y Ley Reformatoria al Código Tributario.

ENMIENDA A LA CONSTITUCIÓN

ASAMBLEA NACIONAL DEL ECUADOR

CONSIDERANDO

Que, la Constitución de la República en el artículo 1 señala, ser un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada;

Que, la Constitución de la República en el artículo 3 numeral 5, determina que es un deber primordial planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.

Que, la Constitución de la República en el artículo 3 numeral 8, determina que es un deber primordial garantizar a sus habitantes el derecho a una cultura de paz, a la seguridad integral y a vivir en una sociedad democrática y libre de corrupción;

Que, la Constitución de la República en el artículo 66 numeral 15, se reconoce y garantiza a las personas, el derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental;

Que, la Constitución de la República en el artículo 66 numeral 26, se reconoce y garantiza el social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas;

Que, la Constitución de la República en el artículo 338, determina que el Estado promoverá y protegerá el ahorro interno como fuente de inversión productiva en el país;

Que, la Constitución de la República en el artículo 300, se determinan los principios que rigen el régimen tributario, entre los cuales no reconoce ni garantiza el principio de capacidad contributiva, siendo un principio de justicia impositiva se lo ha omitido su positivización y siendo uno de los deberes del

Estado solucionar los problemas jurídicos que puedan afectar la protección y aplicación de los derechos constitucionales.

Que, la Constitución de la República en el artículo 441 numeral 2, establece que por iniciativa de un número no inferior a la tercera parte de los miembros de la Asamblea Nacional. El proyecto se tramitará en dos debates; el segundo debate se realizará de modo impostergable en los treinta días siguientes al año de realizado el primero. La reforma sólo se aprobará si obtiene el respaldo de las dos terceras partes de los miembros de la Asamblea Nacional.

En uso de las atribuciones otorgados a la Asamblea Nacional en el Art. 441 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, se resuelve expedir la siguiente Enmienda constitucional:

ENMIENDA A LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

Art. 1.- Sustitúyase el Art. 300 por el siguiente:

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

Art. 2.- Sustitúyase el numeral 15 del Art. 83 por el siguiente:

"15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos determinados por la ley de acuerdo a su capacidad contributiva."

Artículo Único. - *Deróguese las disposiciones legales que se opongan a la presente enmienda.*

Disposición Final. - La presente enmienda constitucional, entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dado y firmado en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, a los 9 días del mes de marzo del 2020.

Presidente/a de la Asamblea Secretaria/o

PROYECTO DE REFORMA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

ASAMBLEA NACIONAL DEL ECUADOR

CONSIDERANDO

Que, la Constitución de la República en el artículo 1 señala, ser un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada;

Que, la Constitución de la República en el artículo 3 numeral 5, determina que es un deber primordial planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza,

promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.

Que, la Constitución de la República en el artículo 3 numeral 5, determina que es un deber primordial garantizar a sus habitantes el derecho a una cultura de paz, a la seguridad integral y a vivir en una sociedad democrática y libre de corrupción;

Que, la Constitución de la República en el artículo 66 numeral 15, se reconoce y garantiza a las personas, el derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental;

Que, la Constitución de la República en el artículo 66 numeral 26, se reconoce y garantiza el social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas;

Que, la Constitución de la República en el artículo 338, determina que el Estado promoverá y protegerá el ahorro interno como fuente de inversión productiva en el país;

Que, la Constitución de la República en el artículo 300, se determina que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

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

Que, el artículo 5 del Código Tributario, no ha definido el principio de capacidad contributiva como principio del régimen tributario por lo que es necesario su incorporación.

Que, la Constitución de la República en el artículo 120 numeral 6, señala que como atribución y deber de la Asamblea Nacional expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio;

Que, la Ley Orgánica de la Función Legislativa en el artículo 9 numeral 6, establece como atribución de la Asamblea Nacional expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio;

En uso ejercicio de las atribuciones que le confieren el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República y el numeral 6 del Art. 9 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, expide la siguiente:

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 1.- Sustitúyase el artículo 5 por el siguientes:

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

Artículo Único. *- Deróguese todas las disposiciones legales que se opongan a la presente reforma.*

DISPOSICIÓN FINAL

La presente Ley reformatoria entrará en vigencia luego de su promulgación y publicación en el Registro Oficial.

Dado y suscrito en la sede de la Asamblea Nacional, ubicada en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, a los 9 días del mes de marzo del 2020.

Presidente/a de la Asamblea Secretaria/o

10. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

NARRO , Katherine., & Quispe, Blanca. (2010). Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y de su Desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. (C. Vizcardo, Ed.) *Vox Juris*(19), 121-140.

ALEXY, Robert. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales.* Madrid, España: Centro de Estudios Constitucionales.

ANDRADE Perilla, Mario. (1985). *El Principio de Capacidad Contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales.* Bogóta: Pontificia Universidad Javeriana.

ATIENZA, Manuel. (1999). *Tras la Justicia.* Barcelona, España: Ariel S.A.

CAÑAL García, Francisco. (1996). Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales. *Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis-Potosí*(4), 50 y ss.

CORTÉZ, Matías. (1965). Los Sujetos de la Obligación Tributaria. *Revista de Administración Pública*(48), 9-106.

DE LA GARZA, Sergio. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano.* México: Porrúa.

DE LA GUERRA, Eddy. (2012). *Régimen Tributario Ecuatoriano.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP).

DE LA GUERRA, Eddy. (2018). *El deber de contribución al gasto público principios que lo informan y derechos del contribuyente.* México: Porrúa.

DWORKIN, Ronald. (diciembre de 1989). *Los Derechos En Serio.* Barcelona, España: Ariel S.A.

ERAZO, Daniela. (2013). *Evoluacion de Historica de las Principales Regulaciones Constitucionales y Legales del Régimen Tributario en el Ecuador.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

GARCÍA, Catalina. (1996). *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas.* Buenos Aires: Depalma.

Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario. (9 de noviembre de 2018). Carta de Derechos del Contribuyente. *Carta de Derechos del Contribuyente para los Paises Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*. Montevideo, Uruguay: Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario.

JARACH, Dino. (1983). *Finanzas públicas y Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

LEMOS, Diogo. (2016). *Los Tributos del Mercado Financiero: Una Perspectiva Extrafiscal.* Madrid: Marcial Pons.

MEJÍA, Álvaro. Renato. (2012). *Diccionario Derecho Tributario.* Quito: Corporacion de Estudios y Publicaciones.

MOGROVEJO, Juan. Carlos. (2010). *El Poder Tributario Municipal en el Ecuador.* Quito: Universidad Andina Simón Bolívar Ecuado, Corporación Editora Nacional, Abya Yala.

PISTONE, Pasquale., & Taveira, Heleno. (Edits.). (1998). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional.* Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.

PIZA, Julio. (2010). Sistema Tributario Colombiano. En J. R. Piza, *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionador* (pág. 447). Colombia: Universidad Externado de Colombia.

RODRÍGUEZ, Raúl. (1986). *Derecho Fiscal.* México: Oxford University Press.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1962). *Hacienda y Derecho.* Madrid: Instituto de Derechos Públicos.

TARSITANO, Alberto. (1998). El Principio de Capacidad Contributiva un Enfoque Dogmático . En P. Pistone, & H. Taveira (Edits.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional* (págs. 407-423). Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma.

TARSITANO, Alberto. (2005). El Principio de Capacidad Contributiva un Enfoque Dogmático. En P. Cood. Pistone, & H. Taveira, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional* (págs. 405-423). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma .

TARSITANO, Alberto. (2011). La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva. En A. Matucci (Ed.), *Del derecho*

de la hacienda pública al derecho tributario (págs. 3-25). España: Temis.

VALDÉS, Ramón. (1996). *Curso de Derecho Tributario.* Santa Fe de Bogotá: Temis S.A,.

VILLALOBOS, Raúl. (2017). *Introducción al Derecho Tributario.* (U. A. Francisco, Ed.) Arequipa, Perú: Universidad Autónoma de San Francisco. Recuperado el 15 de 03 de 2019, de http://repositorio.uasf.edu.pe/bitstream/UASF/83/1/DerechoTributarioRaulVillalobos.pdf

VILLEGAS, Héctor. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario .* Buenos Aires: Depalma.

VILLEGAS, Héctor. B. (2000). *Manual de Finanzas Públicas.* Buenos Aires: Depalma.

OBRAS GENERALES

GARCÍA Dorado, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación.* Madrid: Dikinson.

INSIGNARES, R., Marín , M., Muñoz, G., Piza, J., & Zornoza, J. (2007). *Curso de Derecho Fiscal.* Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

MARTÍN, J., & Rodríguez, G. (2006). *Derecho Tributario General.* Buenos Aires: Lexis Nexis.

PEREZ Royo, F. (1998). *Derecho Financiero y Tributario* (Octava ed.). Madrid: Civitas.

TROYA Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de derecho tributario.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones .

LEGISLACIÓN

Código de Legislación Tributaria. (2 de Enero de 2020). Ley 58/2003 BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. *Ley General Tributaria*. Madrid, España: Boletín Oficial del Estado.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (19 de octubre de 2010). Registro Oficial Suplemento 303. (F. E. República, Ed.) Quito, Ecuador: Lexis S.A. Recuperado el 10 de enero de 2020

Código Tributario. (14 de junio de 2005). Registro Oficial Suplemento 38. Quito, Ecuador: Lexis. S.A. Recuperado el 16 de enero de 2019

Código Tributario. (23 de octubre de 2018). Registro Oficial Suplemento 38 del 14-Jun-2005. Quito, Ecuador: Lexis. S.A.

Constitución de la República del Paraguay. (20 de 06 de 1992). Ley N° 13/92. (constituteproject.org, Ed.) Asunción, Paraguay. Obtenido de https://www.constituteproject.org/constitution/Paraguay_2011.pdf?lang=es

Constitución de la República del Ecuador. (20 de octubre de 2008). Registro Oficial 449. Quito, Ecuador: Lexis S.A. Recuperado el 10 de enero de 2020

Constitución Española. (27 de 09 de 2011). BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Madrid, España: Boletín Oficial del Estado. Recuperado el 19

de 01 de 2020, de https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=151_Constitucion_Espanola&tipo=C&modo=2

Constitución Política de la República de Panamá . (15 de 11 de 2004). Gaceta Oficial No. 25176. (Asamblea Legislativa, Ed.) Panamá. Obtenido de https://www.ilo.org/dyn/travail/docs/2083/CONSTITUTION.pdf

Costituzione Della Repubblica Italiana. (27 de diciembre de 1947). Gazzetta Ufficiale n.298 de 27-12-1947. (Assemblea Costituente, Ed.) Italia. Recuperado el 18 de enero de 2020, de https://www.gazzettaufficiale.it/dettaglio/codici/costituzione

JURISPRUDENCIA

Sentencia N° 004-11-SIN-CC, 0069-09IN (Corte Constitucional 18 de 08 de 2011).

Sentencia N° 006-13-SIN-CC, 0038-10-IN; 0039-10-IN (Corte Constitucional 25 de 04 de 2013).

Sentencia N° 030-15-SIN-CC, 0012-15-IN (Corte Constitucional 29 de julio de 2015).

ARTICULO

El Comercio. (03 de 06 de 2020). *Corte Constitucional admitió demanda de inconstitucionalidad a dos normas de la Ley de Simplificación Tributaria*. Obtenido de El Comercio: https://www.elcomercio.com/actualidad/corte-constitucional-demanda-ley-tributaria.html

11. ANEXOS

PROYECTO

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TITULO:

"EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA"

AUTORA:

Verónica Vanessa Ajila Castillo.

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. Ángel Medardo Hoyos Escaleras Mg. Sc

Loja – Ecuador

2019

1. TEMA

"EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA."

2. PROBLEMÁTICA

En la Constitución de la República del Ecuador, en el artículo 300 en concordancia con el artículo 5 del Código Tributario, se establecen los Principios que regulan el Régimen Tributario, ambas normas jurídicas no reconocen el Principio de Capacidad Contributiva, permitiendo acciones arbitrarias por parte del Poder Tributario, principalmente en la Función Ejecutiva al momento de presentar proyectos de Ley en materia tributaria y la Función Legislativa al crear, modificar y suprimir tributos, por cuanto no se establece de forma expresa que sea un requisito, la aptitud económica efectiva del contribuyente para soportar la carga tributaria con el fin cumplir con su deber de colaboración a la cobertura de los gastos públicos.

Por este motivo, es necesario agregar el Principio de Capacidad Contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y el Código Tributario, para de esta manera tener un Régimen Tributario equitativo y solidario sin afectar los bienes del Contribuyente.

3. JUSTIFICACIÓN

La Universidad tiene como funciones primordiales, la Docencia, Investigación y Vinculación con la colectividad. Como estudiante de la Carrera de Derecho de la Universidad Nacional de Loja, he recibido la formación teórica y adquirido los conocimientos necesarios para la comprensión del Derecho y específicamente al Derecho Público.

Respecto de la investigación también se ha fortalecido mis destrezas en el manejo de métodos, técnicas y procedimientos necesarios para que apegada a la Teoría General del Derecho y epistemología jurídica pueda planificar y ejecutar una investigación que institucionalmente se exige como tesis de grado.

El estudio de la investigación jurídica del principio de capacidad contributiva es importante puesto que en la sociedad ecuatoriana es necesario contar con normas que revistan las características de previas, claras y públicas para asegurar la convivencia social, armonizar las relaciones entre los individuos evitando los conflictos interpersonales y sociales.

La factibilidad de mi investigación radica en las posibilidades personales económicas y académicas con las que cuenta tornando mi investigación posible para contribuir en la ciencia del Derecho.

El problema jurídico que he identificado reviste trascendencia social y jurídica dado que denuncia un vacío jurídico existente en la ausencia del principio de

capacidad contributiva como un principio del Régimen Tributario en la normativa constitucional y legal.

Una investigación en la modalidad de tesis requiere cumplir los lineamientos institucionales, es decir, aquellos contemplados en el Reglamento de la Universidad Nacional de Loja y las directrices sugeridas por el Docente Coordinador de la asignatura de Trabajo de Titulación que curso en el Décimo Ciclo de la Carrera de Derecho.

Pese a que mi condición de estudiante limita un efectivo análisis científico me propongo ejercer un estudio profundo de todos las categorías implícitas y explícitas del problema jurídico que denuncio, la Ausencia de la Capacidad Contributiva como un principio del Régimen Tributario en la normativa constitucional y legal con el fin de promover la lectura y generar nuevas investigaciones dentro del amplio universo conformado por las normas jurídicas que conforman el Estado Constitucional de derechos y justicia al cual pertenezco.

La originalidad de mi investigación radica en mi honestidad académica y probidad estudiantil con la que he seleccionado el problema jurídico a investigar. Por la diversidad del pensamiento jurídico, existe la posibilidad que se haya investigado la misma Institución Jurídica que investigué, sin embargo, afirmo que todos los elementos personales con los cuales analizaré los componentes conceptuales, doctrinales y jurídicos me corresponden y no

constituyen plagio de otras investigaciones, a las cuales me referiré con la correspondiente cita bibliográfica.

Dejo así justificada mi investigación que se ha planificado en el presente proyecto sujeto a revisión y aprobación de un Docente designado por la autoridad académica de la Universidad en la cual culmino mis estudios.

4. OBJETIVOS

4.1. GENERALES.

Desarrollar un análisis jurídico doctrinario del principio de capacidad contributiva y su relación con el poder tributario y los derechos del contribuyente.

4.2. ESPECÍFICOS.

- Determinar si el principio de capacidad contributiva al no estar positivizado en la Constitución de la República y en el Código Tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente.

- Identificar las dificultades que resultan de la no positivización constitucional y legal del principio de capacidad contributiva.

- Presentar una propuesta de Enmienda Constitucional a la Constitución de la República y una Reforma al Código

Tributario estableciendo el principio de capacidad Contributiva como principio del régimen tributario.

5. HIPÓTESIS

La Ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del Régimen Tributario en la normativa constitucional y legal, permite acciones arbitrarias por parte del Poder Tributario, principalmente en la Función Ejecutiva al momento de presentar proyectos y Legislativa al crear, modificar y suprimir tributos directos.

6. MARCO TEÓRICO

Es menester precisar los diferentes conceptos vertidos por tratadistas del Derecho, que corresponden a la problemática jurídica que he identificado; los conceptos me sirven de referencia y posteriormente se desarrollarán en los acápites de la tesis a realizar.

Cada concepto que presentaré será analizado metodológicamente para comprender las categorías y diversos paradigmas que resultan de la Institución Jurídica que abordaré, en este sentido es importante referirme al concepto de:

6.1. PRINCIPIOS JURÍDICOS.

Existen varias conceptualizaciones sobre los principios jurídicos entre ellos destacaré los siguientes:

Para Ronald Dworkin, los principios son:

"Un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad." (Dworkin, pág. 72)

Desde esta perspectiva, un principio es un modelo que se relaciona con las normas para ser un todo en Derecho, la diferencia entre un principio y una norma radica en que esta última tiene consecuencias jurídicas inmediatas mientras que los principios no, porque son una exigencia desde la moralidad. Si sólo fueran una exigencia desde la moralidad dejan de ser un estándar y no permitiría justica y equidad.

Para Robert Alexy, los principios son:

"[…] *mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas…"* (Alexy, págs. 86-87)

Partiendo de esta definición, los principios deben ser entendidos no como una norma que dictamine que algo sea realizado con el mayor cumplimiento de las posibilidades reales y jurídicas sino como pautas que permitan establecer de manera razonable en las situaciones o al solucionar un caso en particular mediante la ponderación.

Para Manuel Atienza, los principios son:

> *[…] Normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos o fines de carácter económico, social, político, etc. […] y a las que cabe denominar directrices; o bien exigencias de tipo moral […] estos serían los principios en sentido estricto.* (Atienza, pág. 27)

Los principios jurídicos según Atienza están divididos en dos: como directrices y como Principio en sentido estricto; la primera vista como una norma que permitirá alcanzar objetivos y la segunda que busca incorporan valores en el ordenamiento jurídico. Dándoles la importancia con la que deben ser observados en el Derecho, no solo como una directriz o un valor sino por la relación razonada y fundamentada al aplicarse en cada caso en concreto.

6.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La Capacidad Contributiva, es uno de los principios pro-contribuyente que nace de la necesidad de colaborar con el gasto público y tener cargas tributarias justas, para entender mejor sobre este tema, diferentes tratadistas han conceptualizado la capacidad contributiva, entre ellos:

Según Fernando Sáinz de Bujanda:

> *"Supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto."* (Sainz de Bujanda, pág. 190)

Señala un sujeto tributario que en nuestra legislación es conocido como contribuyente, está subyugado a soportar cargas tributarias; conforme a esta definición el contribuyente es poseedor de una riqueza cierta y disponible con la que puede pagar los impuestos sin afectar sus gastos personales.

Para Andrade Perilla la capacidad contributiva es definida como:

> *"La parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario."* (Andrade Perilla, pág. 240)

En relación con Sáinz de Bujanda, concuerdan en que el contribuyente debe ser titular de una riqueza asequible, por cuanto de dicha riqueza se ha realizado todas las deducciones establecidas en la Ley y sus ganancias superan al mínimo exento por lo cual puede sobrellevar los presupuestos establecidos por la Ley para configurar el tributo.

Para Francisco Cañal García el Principio de Capacidad Contributiva es:

> *El principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.* (Cañal García, pág. 50 y ss)

Se destaca de esta definición que la imposición tributaria se debe adecuar a la aptitud económica del contribuyente con el fin de gravarlos, siempre que indiquen una riqueza existente y que esta no se vea afectada por la

imposición, contribuyendo a una política fiscal socialmente justa en la colaboración con los gastos públicos.

6.3. PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA

El poder tributario, llamado por algunos Potestad Tributaria, surge junto con el Poder del Estado y se ejerce a atreves del Poder Tributario. El poder tributario según Sergio de la Garza es entendido como:

> *"la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."* (Garza, pág. 207)

Con la finalidad de garantizar un desarrollo sustentable, se faculta al Estado para que pueda imponer a sus gobernados la obligación de aportar parte de su riqueza; permitiéndole que pueda crear, modificar, suprimir y recaudar tributos con el fin de obtener ingresos y poder efectuar las atribuciones que le fueron encomendadas y cubrir el gasto público.

6.4. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), crea la Carta de los Derechos del Contribuyente, para fines de la misma se presenta la siguiente definición:

> *El término derechos del contribuyente se entenderá como los ámbitos de protección con su contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de derecho fundamental, derecho subjetivo o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la administración o del estado que ha de ser reclamable*

a través de recursos, acciones o vías de impugnación (Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario, pág. 11)

El nacimiento de los derechos del contribuyente tiene su fuente en los Derechos humanos, que afirman la existencia de Derechos Fundamentales que son inherentes a todo ser humano en razón de su naturaleza y dignidad; Al ser reconocidos como naturales se puede aprovecharlos con libertad, el derecho subjetivo da un reconocimiento en el ordenamiento jurídico y protegerá sus derechos exigiendo respeto ante la sociedad y Estado, de darse el caso que sus derechos se vean afectados faculta para que exija su cumplimento y salvaguarde mediante reclamos a las autoridades administrativas o judiciales.

6.5. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo en materia tributaria se designa como el obligado del cumplimiento del pago de los tributos, Raúl Villalobos lo define como:

"La persona designada por ley como obligada para el cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o responsable." (Villalobos Tapia , pág. 27)

El sujeto pasivo se entiende a la persona física o persona jurídica, que la Ley determina como obligado al pago de tributos sea como contribuyente o responsable, en cuanto al contribuyente se entiende como él que realiza o recae el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, el deudor por cuenta propia; y, el responsable es aquel deudor por cuenta ajena tiene la obligación así no realice el hecho generador.

6.6. TRIBUTO

Entendido como ingreso económico impuesto unilateralmente por el Estado vinculando el deber a contribuir, Raúl Villalobos define al tributo como:

> *La prestación pecuniaria a favor del estado que otorgan los contribuyentes, y que además, guarda una característica fundamental que es la de ser exigible.* (Villalobos Tapia , pág. 24)

La Constitución faculta al Estado para que exija prestaciones económicas a sus gobernados mediante Ley, siempre que ellos se encuentren dentro de los presupuestos establecidos en la norma jurídica para cada tributo. El fin del tributo es ayudar al sostenimiento del Estado.

Frente a la conceptualización presentada se debe identificar la normativa jurídica que adolece del Principio de Capacidad Contributiva, en el artículo 300 de la Constitución de la República y el artículo 5 del Código Tributario.

El régimen tributario es el conjunto de normas, principios, derechos y tributos reconocidos en el Ecuador que permiten la existencia de la actividad tributaria, el *Art. 300,* señala:

> *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*. **Fuente especificada no válida.**

Para regular la estructura y funcionamiento del régimen tributario se expidió el Código Tributario, determinando al igual que la Constitución de la República del Ecuador principios en materia tributaria, el Código Tributario en el Art.5, señala:

"El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad." (Código Tributario, pág. 2)

Desde el ámbito constitucional y legal en nuestro país, en materia tributaria, como lo mencioné funciona bajo un régimen, el mismo que se regirá por los principios señalados tanto en la Constitución y el Código Tributario; la norma suprema señala principios que no constan en el Código Tributario como tampoco los principios del Código Tributario son establecidos en la Constitución. Algo más que se puede observar en las dos normas jurídicas antes mencionadas, es el no considerarse la Capacidad Contributiva como un principio al Régimen Tributario.

En la conceptualización de varios doctrinarios sobre los principios se destaca que cumplen con una triple función al ser un límite, guía y garantía.

De tal manera que el principio de capacidad contributiva es un límite, guía y garantía del ejercicio de la Potestad Tributaria, en ese sentido el principio de capacidad contributiva debe ser observador por el legislador al momento de crear la norma tributaria, induciendo a tener en consideración los presupuestos reales y sea una adecuada repartición de la carga tributaria, de este modo se garantiza el Estado constitucional de derechos y justicia.

En la Constitución en el Art. 301, establece:

> *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.**Fuente especificada no válida.***

Solo será exigible los tributos que se encuentren previamente determinados en una Ley y sean sancionados por el órgano competente, es decir, por los legisladores.

El Principio de Reserva de Ley, se encuentra manifestado en el Art. 4 del Código Tributario, que señala:

> *Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.* (Código Tributario, pág. 2)

Los tributos son exigibles siempre y cuando se encuentren previamente determinados en una ley, solo mediante Ley se determinará los elementos estructurales de un tributo, actualmente se considera el hecho en lugar de las personas, el legislador debe estar guiado por el principio de capacidad contributiva antes de determinar el hecho generador.

El mantenimiento del Estado también les corresponde a los ecuatorianos, en el numeral 15 del Art. 83 de la Constitución de la Republica, señala como una responsabilidad y deber:

*"Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley."**Fuente especificada no válida.***

Como lo mencione los tributos, tienen su objetivo principal que es el de ayudar al sostenimiento del Estado y para que el Estado pueda cumplir con las atribuciones que le fueron encomendadas en beneficio propio y de la comunidad; los ciudadanos nacionales o extranjeros están en la obligación de contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, a pesar de que es una obligación esta no puede atentar a la economía del contribuyente o afectar su patrimonio.

Actualmente, en nuestro país se tiene más carga impositiva que ingreso sustentable para cubrir las necesidades básicas sumándole el hecho de que se considere más los hechos que la situación económica real del contribuyente y sometiéndolo a que se paguen impuestos aún si estos son tentativos a sus derechos, lo que interesa es que mientras más impuestos más se lograría recaudar para las arcas del Estado.

Al imponerse tributos sin tomar en consideración la capacidad contributiva, se deja de lado el cumplimiento del deber constitucional del Estado establecido en el numeral 5 del Art. 3, señala:

*“Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.”**Fuente especificada no válida.***

Como tampoco se cumple con los fines del tributo contemplado en el Código Tributario, en el Art. 6, manifiesta:

> *Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.* (Código Tributario, pág. 3)

Actualmente existen tributos que afectan derechos constitucionales, que no cumplen con el fin creado, que no tienen en consideración la capacidad contributiva volviéndose confiscatorios, generando una economía insostenible y un déficit económico en los obligados tributarios.

7. METODOLOGÍA

La investigación que pretendo desarrollar se construirá basada en los lineamientos generales que ofrece la investigación científica, particularizando su alcance en el nivel jurídico. Todo trabajo investigativo requiere planificación, por ello en este proyecto me permito identificar los métodos, técnicas y procedimientos que efectuaré.

Una vez que mi proyecto de tesis cuente con el informe de pertinencia, estructura y coherencia otorgado por el Docente nombrado por la autoridad académica iniciaré, a seleccionar los referentes bibliográficos que me permitan conceptualizar las categorías identificadas al redactar y seleccionar mi problema jurídico. En la prenombrada selección de información utilizaré fichas mnemotécnicas de transcripción, las que analizaré mediante las fichas mnemotécnicas de comentario, es decir, que cada ficha de transcripción permitirá una o más fichas de comentario.

Para la presentación de marco jurídico se abordaré mi problemática desde el punto de vista constitucional, en tratados y demás instrumentos internacionales, Leyes Orgánicas, conexas al Código Tributario.

Al ser mi problema jurídico de relevancia nacional e internacional ejecutaré también un estudio en la legislación de otros países con la finalidad de cumplir con los fines del Derecho Comparado, el cual es, unificar la legislación de los países con el mismo origen cultural.

Para desarrollar lo antes señalado es evidente que me valdré de varios métodos siendo los principales los siguientes:

MÉTODO INDUCTIVO. – Es un argumento que, partiendo de proposiciones particulares**,** infiere una afirmación de extensión universal; es un razonamiento que va desde lo particular a lo general.

Este método me permitirá estudiar las categorías planteadas en la presente investigación y obtener conclusiones de lo particular o lo general.

MÉTODO DEDUCTIVO. - Es una operación lógica que parte de principios admitidos comúnmente como ciertos o conocimientos de carácter general, a inferir conclusiones particulares a partir de ellos.

Este método me permitirá estudiar los principios jurídicos para llegar al principio de capacidad contributiva dentro del Régimen Tributario.

MÉTODO FUNCIONAL. - A través de este método, se estudian las instituciones, las funciones que desarrollan, al cumplir una función importante en el mantenimiento del orden social y su proceso de transformación.

Me permitirá estudiar los principios jurídicos, la capacidad contributiva, la potestad tributaria y sus funciones en el mantenimiento del orden económico, social y jurídico.

MÉTODO SISTEMÁTICO – Se ocupa de ordenar los conocimientos agrupándolos en sistemas coherentes. Desde la perspectiva de este método, el Derecho no se contempla únicamente al tenor literal de la Ley en forma aislada, sino que el Derecho forma un todo, permitiendo conocer y comprender el sentido y alcance de una disposición es necesario valorarla en la totalidad del ordenamiento jurídico.

Este método me permitirá estudiar y comprender cómo se integra el principio de capacidad contributiva, la potestad tributaria y los derechos del contribuyente dentro de un Régimen Tributario.

MÉTODO COMPARATIVO. - Permite cotejar dos objetos jurídicos pertenecientes a un mismo dominio: conceptos, institución… etc.

Este método me permitirá destacar semejanzas y diferencias, descubrir tendencias y revelar modelos exitosos entre el ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria y los ordenamientos jurídicos de otros países.

MÉTODO ANALÍTICO. – Consiste en dividir o separar el objeto en los aspectos o cualidades que lo componen con el fin de analizar cada una por separado.

Este método me permitirá analizar los principios jurídicos, capacidad contributiva, potestad tributaria y el problema enfocándolo en el ámbito jurídico, social y económico.

Es necesario contar con los sectores involucrados en mi investigación por ello dividiré en dos sectores lo investigaría investigar.

El primer sector comprende al Abogado que conoce y se desenvuelve a diario con la aplicación de la Constitución y las leyes de la República. Conocedor de que existen más de tres mil (3,000.00) Abogados en la ciudad de Loja por una costumbre, didáctica en la Universidad Nacional de Loja, se ha establecido el número de 30 Abogados como un número importante a investigar. A los miembros de este sector les aplicaré una encuesta que será diseñada en base a mi problema, objetivos e hipótesis. El otro sector está la entrevista a cinco expertos en la materia o rama del Derecho que investigaré a personas que tienen íntima relación con la problemática determinada, tales como:

- Docente con postgrado en Derecho Tributario.
- Juez de lo Contencioso Administrativo Tributario.

- Asesor Jurídico del Servicio de Rentas Internar SRI

8. CRONOGRAMA

Tiempo Actividades	2019												2020																							
	Oct				Nov				Dic				Ene				Feb				Mar				Abr				May				Jun			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Prospección y problematización		x	x																																	
Construcción de la Matriz Problemática			x																																	
Identificación de la problemática jurídica				x																																
Construcción del Proyecto de Investigación				x	x	x	x																													
Aprobación del Proyecto de investigación						x	x	x	x	x																										
Elaboración del Marco Conceptual								x	x	x																										
Elaboración del Marco Doctrinario											x	x	x	X																						
Elaboración del Marco Jurídico															x	x																				
Aplicación de Instrumento de recolección de información de aplicación de encuestas y entrevistas																	x																			
Tabulación y presentación de resultados																		x																		
Verificación de objetivos y contestación de hipótesis																			x																	
Fundamentación jurídica de la propuesta de reforma																				x																
Elaboración de conclusiones, recomendaciones y propuesta de reforma																					x															
Entrega de borrador de Tesis al Tribunal de grado																							x													
Sesión Reservada																															x	x				
Sustentación de Tesis																																	x	x		
Grado oral																																			x	x

9. PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO

9.1. RECURSOS HUMANOS

Director de Tesis: Por designarse

Población Investigada:

Abogados de libre ejercicio de la profesión	**30**
Entrevistados	5

Autor: Verónica Vanessa Ajila Castillo

9.2. RECURSOS MATERIALES

Material de Escritorio	$ 200
Bibliografía Especializada	$ 240
Contratación de Servicios de Internet	$ 220
Transporte y Movilización	$ 250
Reproducción del Informe Final de Investigación	$ 150
Imprevistos	$ 500
TOTAL	**$ 1.560**

9.3. FINANCIAMIENTO

Los gastos que ascienden a MIL QUINIENTOS SESENTA DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEÁMERICA (1,560.00 USD), serán financiados con recursos propios sin prejuicio de requerir un crédito educativo o ayuda económica de un centro de investigaciones u otra entidad.

10. BIBLIOGRAFÍA

Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales.* Madrid, España: Centro de Estudios Constitucionales.

Andrade Perilla, M. (1985). *El Principio de Capacidad Contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales.* Bogóta: Pontificia Universidad Javeriana.

Atienza, M. (1999). *Tras la Justicia.* Barcelona, España: Ariel S.A.

Cañal García, F. (1996). Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales. *Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis-Potosí*(4), 50 y ss.

Código Tributario. (23 de octubre de 2018). Registro Oficial Suplemento 38 del 14-Jun-2005. Quito, Ecuador: Lexis. S.A.

Constitución de la República del Ecuador. (01 de agosto de 2018). Registro Oficial 449. 95. Quito, Ecuador: Lexis S.A.

Dworkin, R. (diciembre de 1989). *Los Derechos En Serio.* Barcelona, España: Ariel S.A.

Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano* (28 ed.). Monterrey, México: Editorial Porrúa.

Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario. (9 de noviembre de 2018). Carta de Derechos del Contribuyente. *Carta de Derechos del Contribuyente para los Paises Miembros del Instituto Latinoamericano*

de Derecho Tributario (ILADT). Montevideo, Uruguay: Instituto Latinoamerciano de Derecho Tributario.

Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y Derecho.* Madrid: Instituto de Derechos Públicos.

Villalobos Tapia , R. (2017). *Introducción al Derecho Tributario.* (U. A. Francisco, Ed.) Arequipa, Perú.

_____

Verónica Vanessa Ajila Castillo

Autora

MODELO DE ENCUESTA

FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

ENCUESTA PARA ABOGADOS EN LIBRE EJERCICIO

Estimado Abogado:

Me encuentro desarrollando una Investigacion titulada "*El Principio de Capacidad Contributiva y los derechos del contribuyente frente a la Potestad Tributaria",* conocedora de su probidad y conocimiento le ruego se sirva contestar las siguientes interrogantes:

1. **¿Conoce usted sobre el principio tributario de capacidad contributiva?**

   SI ( ) NO ( )

2. **¿Cree usted que al no estar reconocido de forma expresa el principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y en el Código Tributario afecta de forma negativa los derechos del contribuyente?**

   SI ( ) NO ( )

   ¿Por qué?
   ……
   ……
   ……
   ……..

3. **¿Considera que la no positivización constitucional ni legal del principio de capacidad contributiva genera dificultades?**

   SI ( ) NO ( )

¿Cuales?

……
……
……
……..

4. **¿La ausencia del principio de capacidad contributiva como un principio del régimen tributario en la normativa constitucional y legal, permite acciones arbitrarias por quien ejerce el Poder Tributario?**

SI ( ) NO ( )

¿Por qué?

……
……
……
……

5. **¿Estima necesario presentar una propuesta de enmienda a la Constitución de la República del Ecuador y una reforma al Código Tributario, incorporando el principio de capacidad contributiva como principio del régimen tributario para proteger los derechos del contribuyente?**

SI ( ) NO ( )

¿Por qué?

……
……
……
……..

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN.

MODELO DE ENTREVISTA

FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
CARRERA DE DERECHO

ENTREVISTA DIRIGIDA A PROFESIONALES RELACIONADOS CON EL DERECHO TRIBUTARIO

Estimado Entrevistado

Me encuentro desarrollando una Investigacion titulada "*El Principio de Capacidad Contributiva y los derechos del contribuyente frente a la Potestad Tributaria",* conocedora de su probidad y conocimiento le ruego se sirva contestar las siguientes interrogantes:

1. **¿Considera usted que al no estar reconocido de forma expresa el principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y en el Código Tributario se podría afectar de forma negativa los derechos del contribuyente?**

   ……
   ……
   ……
   ……
   ……
   ……
   ……

2. **¿Qué beneficios considera usted que traería la positivización del principio de capacidad contributiva en la Constitución de la República del Ecuador y el Código tributario?**

   ……
   ……
   ……

……
……
……..

3. **¿Qué derechos del contribuyente considera usted que se vulneran al no reconocerse el principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano?**

……
……
……
……
……
……..

4. **¿Desde su punto de vista en qué momento considera que es más importante el principio de capacidad contributiva, en la creación del tributo, nacimiento de la obligación o exigibilidad?**

……
……
……
……
……
……

5. **¿Desde su experiencia considera que la reforma para la incorporación del principio de capacidad contributiva debería hacerse en la Constitución de la República del Ecuador o al Código Tributario?**

……
……
……
……
……
……

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

ÍNDICE

I.CARATULA ..... **I**

II. CERTIFICACIÓN ..... **II**

III. DECLARACIÓN DE AUTORÍA ..... **III**

IV. DEDICATORIA ..... **IV**

V. AGRADECIMIENTO ..... **V**

VI. ESQUEMA DE CONTENIDO ..... **VI**

1. TÍTULO: **1**

2. RESUMEN **2**

2.1. ABSTRACT 3

3. INTRODUCCIÓN **4**

4. REVISIÓN DE LITERATURA **5**

4.1 MARCO CONCEPTUAL 5

4.1.1. DERECHO TRIBUTARIO *5*

4.1.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO *9*

4.1.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS *12*

4.1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA *14*

4.1.5. PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA *18*

4.1.6. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA *21*

4.1.7. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA *23*

4.1.8. SISTEMA TRIBUTARIO *26*

4.1.9. RÉGIMEN TRIBUTARIO.....29

4.1.10. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE 31

4.2 MARCO DOCTRINARIO 32

4.2.1. POTESTAD TRIBUTARIA O PODER TRIBUTARIO 32

4.2.1.1. CARACTERÍSTICAS DEL PODER TRIBUTARIO..... 32

4.2.1.2. DIVISIÓN DEL PODER TRIBUTARIO..... 35

4.2.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA 38

4.2.2.1. NOCIÓN 38

4.2.2.2. FUNCIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... 41

4.2.2.3. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRESUPUESTO Y PARÁMETRO DE LA TRIBUTACIÓN..... 43

4.2.2.4. FIN Y JUSTICIABILIDAD..... 46

4.2.2.5. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO IMPLÍCITO EN OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS...... 48

4.2.3. RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS.....49

4.2.3.1. NOCIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA..... 49

4.2.3.2. SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA..... 50

a. SUJETO ACTIVO..... 50

b. SUJETO PASIVO..... 51

4.2.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....53

4.2.4.1. TIPO DE OBLIGACIONES..... 53

4.2.4.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... 54

4.2.4.3. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... 55

4.2.5 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS ..56

4.3. MARCO JURÍDICO 58

4.3.1 POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. 58

4.3.2 DEBER DE CONTRIBUIR 61

4.3.3 PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO *62*

4.3.4 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE *65*

4.3.5. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO *71*

4.4. DERECHO COMPARADO 76

4.4.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ITALIANA *76*

4.4.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA 77

4.4.3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY *78*

4.4.4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ *79*

5. MATERIALES Y MÉTODOS **81**

6. RESULTADOS **84**

6.1. P RESULTADOS DE LA ENCUESTA 84

6.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA 102

6.3. ESTUDIO DE CASOS 117

7. DISCUSIÓN **131**

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS 131

7.2. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS 136

7.3. FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE SUSTENTAN LA PROPUESTA DE REFORMA 138

8. CONCLUSIONES 141

9. RECOMENDACIONES 145

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA 146

10. BIBLIOGRAFÍA 153

11. ANEXOS.....159