

435.0015

485.545.58455

Principios del Derecho Tributario

Sistema de distribución
en la fuente de la riqueza

Boris Barrera Crespo
Director

Gabriela Duque Espinoza
Karla González Soto
Ma. Gabriela Chica Contreras



Principios de derecho tributario
Sistema de distribución en la fuente de la riqueza

© del texto:

Boris Barrera Crespo - Director, Gabriela Duque Espinoza, Karla González Soto, María Gabriela Chica Contreras, 2023.

© Primera edición: Universidad del Azuay, Casa Editora, 2023.

ISBN: 978-9942-618-34-4

e- ISBN: 978-9942-618-35-1

Revisores pares: Juan Pablo Vidal Durán, Juan Serrano León

Diseño y diagramación: Santiago Neira Ruiz

Corrección de estilo: Sebastián Carrasco Hermida

Impresión: PrintLab / Universidad del Azuay en Cuenca del Ecuador

Se prohíbe la reproducción total o parcial de esta obra, por cualquier medio, sin la autorización expresa del titular de los derechos

CONSEJO EDITORIAL / UNIVERSIDAD DEL AZUAY

Francisco Salgado Arteaga, Rector

Genoveva Malo Toral, Vicerrectora Académica

Raffaella Ansaloni, Vicerrectora de Investigaciones

Toa Tripaldi, Directora de la Casa Editora

Principios del Derecho Tributario

Sistema de distribución
en la fuente de la riqueza

Boris Barrera Crespo
Director

Gabriela Duque Espinoza
Karla González Soto
Ma. Gabriela Chica Contreras



Agradecimiento

Ing. Oswaldo Merchán Manzano.

Decano de la Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Azuay.

Dr. Francisco Salgado Arteaga.

Rector de la Universidad del Azuay.

Dr. César Montaña Galarza.

Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador.

Dedicatoria

Gabriela Duque Espinoza.

A mis padres, hermanas y sobrinos, gracias por motivar mis días.

Karla González Soto.

Para mis padres Aníbal y Gladys, mi fuente de apoyo incondicional. A mis hermanos y sobrino.

María Gabriela Chica Contreras.

A mis padres, hermanos y familia, quienes inculcaron en mí el amor por el conocimiento y me brindaron apoyo incondicional.

Boris Barrera Crespo.

A la memoria de mis abuelos José María (Toto) y Manuel. A mis padres, Nancy y Oswaldo, gracias.

Índice

Prólogo	11
Principios del derecho tributario dentro de un sistema de distribución en la fuente de la riqueza	15
Sistema Tributario Ecuatoriano	17
Principios del derecho tributario	53
Principio de progresividad	58
Principio de capacidad contributiva	68
Principio de generalidad.....	77
Principio de igualdad	84
Principio de suficiencia recaudatoria	91
El equilibrio presupuestal y el déficit fiscal.....	92
Aplicación en el ámbito tributario	95
Distribución en la fuente de los ingresos dentro de un sistema de exoneraciones fiscales	99
Sistema de exoneraciones fiscales	103
Referencias	111
Apéndices	123
Apéndice #1	125
Apéndice # 2.....	126
Apéndice # 3.....	127

Apéndice # 4.....	128
Apéndice #5.....	129
Apéndice #6.....	130
Apéndice #7.....	131
Apéndice #8.....	132
Apéndice # 9.....	133

Prólogo

Principios del Derecho Tributario

Sistema de distribución en la fuente de la riqueza

Inicio la escritura de este prólogo expresando mi agradecimiento especialmente al amigo y colega Boris Barrera Crespo, director de la misma, así como a las coautoras, Gabriela Duque Espinoza, Karla González Soto y María Gabriela Chica Contreras, por haberme invitado para tan honroso cometido. Prologar un libro como este no es tarea menor, ni consiste simplemente en juntar una serie de expresiones amables y persuasivas sobre el texto, más bien la idea es realizar comentarios imparciales sobre el contenido para invitar a su lectura. Se trata, por lo tanto, de una tarea que requiere pensar, valorar y dimensionar la obra, para destacar lo que puede resultar relevante. Así las cosas, este prólogo tratará de ser objetivo y, al mismo tiempo, sugerente en torno a las páginas que siguen.

Esta nueva obra titulada *Principios del Derecho Tributario. Sistema de distribución en la fuente de la riqueza*, trae refrescantes ideas y planteamientos orientados al logro de un régimen tributario mucho más inspirado en los principios de la materia, particularmente en los reconocidos en la Constitución de 2008, de tal forma que además, propendan al equilibrio presupuestario y a un mejor control del déficit fiscal, todo esto para recaudar los recursos que permitan atender las necesidades sociales, eso sí, sin poner en riesgo las fuentes generadoras de riqueza y de renta, y sin descuidar la implementación de un sistema con evidente fin social y redistributivo.

A lo largo de un centenar de páginas, los autores abordan con perspectiva crítica y objetiva, dos ámbitos muy pertinentes a los propósitos del trabajo. El primero, desarrolla los principios de progresividad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, suficiencia recaudatoria; también incluye una explicación precisa sobre el equilibrio fiscal y el déficit fiscal, todo con proyección al ámbito tributario. El segundo, se ocupa de la distribución en la fuente de los ingresos dentro de un sistema de exoneraciones fiscales, con los consecuentes efectos para los contribuyentes, el Estado, el sistema económico y también los trabajadores.

Este trabajo es novedoso y singular a todas luces, pues se distingue de otros que de manera limitada únicamente se ocupan de mirar las cosas de forma parcial, antes que integralmente, bajo la premisa de hacer confluir las distintas realidades cubiertas por las normas tributarias en un esquema de “ganar-ganar”. Los estudios tradicionales del derecho tributario suelen quedar-

se en meras descripciones carentes de aparato crítico, que a lo sumo demuestran algo de conocimiento teórico y dogmático desde los terrenos del administrador o gestor que ejerce la potestad tributaria aplicando los tributos, o bien, exclusivamente desde los dominios casi siempre defensivos del sujeto pasivo contribuyente. El libro que ahora tengo el gusto de prologar resulta exhaustivo tanto en lo teórico, como en lo práctico, con base en precisos datos cuantitativos que confirman que el régimen tributario no se debe definir nunca de lejos, al ojo o sin conocimientos previos del campo específico en la realidad actual.

El estudio de los principios tributarios seleccionados se lo realiza teniendo en cuenta que han sido previstos en la Constitución y en el Código Tributario, como elementos orientadores del régimen de tributos vigente, relacionados con el campo recaudatorio y presupuestario, este último que debe expresarse en equilibrio, toda vez que si se produce excedente o déficit, se estaría ante dos escenarios anómalos, en el marco del presupuesto entendido como programa fiscal, lo que podría alterar el equilibrio económico de la nación.

En este trabajo se utiliza adecuadamente un conjunto de índices como el de Kakwani o el de Reynolds-Smolensky, respecto al impuesto sobre la renta aplicado en el Ecuador, y lo que este representa como carga o gravamen en términos económicos, para evidenciar diferentes impactos que se comprueban en términos de redistribución y de desigualdad, así como respecto a lo que vendría a ser una inconsulta progresividad del impuesto, todo esto aplicado en los sectores de comercio, manufactura y agricultura. Así mismo, se lleva a cabo una aplicación del índice de Gini, para demostrar la inequidad del sistema del impuesto sobre la renta, que luego de ser aplicado causaría el aumento de la desigualdad. La información recogida permite colegir, por ejemplo, que tal como está diseñado el impuesto sobre la renta, respecto a su progresividad, implica desequilibrios en la economía y limita el crecimiento del tejido empresarial, por lo que se hace patente la necesidad de formular políticas que promuevan el crecimiento económico con base en un sistema tributario mejor desarrollado.

Destaca este estudio la concepción de la Constitución proclive con la justicia social, por el espíritu colectivo y solidario de la economía; propende a la equidad basada en relaciones de solidaridad, cooperación y reciprocidad que privilegian al trabajo y al ser humano como sujeto y fin, y el bienestar. Sugiere que las exoneraciones y las ventajas tributarias correctamente concebidas tienen el potencial de generar mayor financiamiento, lo que redundará en la existencia de mayor número de personas con más capacidad contributiva, lo que permitirá mejores niveles de inversión social y bienestar ciudadano; así, el Estado encontrará más fuentes de recursos con nuevos sujetos pasivos.

Hay una tesis central que inspira esta obra, la misma plantea que aún en crisis, la distribución en la fuente de los ingresos es herramienta para alcanzar

la suficiencia en la recaudación, ámbito en el cual juegan un rol central las exoneraciones fiscales. Sin duda, nos encontramos ante un valioso trabajo que dialoga con diversos campos del conocimiento, lo que lo dota de un valor diferencial y fundamental, en este sentido, lo hace con la propia disciplina tributaria, con lo constitucional, lo laboral y lo societario, alineado con el planteamiento de democratizar la propiedad del capital social, premiando así lo colectivo sobre lo individual. Promueve empresas sostenibles con alta responsabilidad social, bajo la idea de distribución en la fuente de los ingresos.

Este es un libro con características positivas, está redactado en lenguaje accesible para diversos públicos, contiene un hilo conductor claro y ordenado, se ha elaborado con base en doctrina nacional e internacional, actual, suficiente y pertinente, aplica diferentes técnicas de investigación, maneja datos e información amplia, procesada adecuadamente, que consta en varias tablas agregadas a lo largo del texto y como apéndices insertos al final.

Finalmente, invito a leer este libro que me ha resultado muy interesante y sugerente, no solo por el nivel de sus reflexiones, sino además por el de los planteamientos que trae. Lo considero un aporte serio para el debate y pensamiento tributario nacional, con sobrados méritos para proyectarse como insumo de calidad para inspirar el estudio serio de la materia, así como para el diseño de una política pública renovada, y para la adopción de una legislación fiscal y tributaria de vanguardia.

Mi felicitación efusiva para el director y coautoras de esta novedosa e inspiradora obra científica.

Quito, 1 de agosto de 2023

César Montaña Galarza

Rector

Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador

435.0015

485 545 . 5845 5

456 4 5 44 . 45

5 8 5 8 445665 4 54
485 545 . 5845 5

314

Principios del derecho tributario dentro de un sistema de distribución en la fuente de la riqueza

0.0.00454

Principios del derecho tributario dentro de un sistema de distribución en la fuente de la riqueza

Sistema Tributario Ecuatoriano

En el Ecuador, los primeros tributos aparecieron en el año de 1830, en el contexto de un Estado excluyente y segregacionista, marcado por la existencia de castas. En ese contexto, no existía igualdad formal. Al primer impuesto se lo denominó contribución indígena, nominación de la cual se desprende que aún los avances de la Revolución Francesa no llegaban al país, ni muchos menos los lineamientos para la pretensión impositiva estatal.

Este impuesto, además de la nula contraprestación estatal, no se sustentaba en una realidad o manifestación económica. Su hecho generador estaba relacionado con la raza o la casta a la que pertenecía el contribuyente. Los rezagos del colonialismo mostraban su peor faceta, lo que llevaba a la actuación de la hacienda pública contra el grupo dominado. Los gobernantes, en su totalidad mestizos, se sentían parte de los colonialistas españoles y esgrimían la teoría del pueblo vencedor, obligando a los derrotados al pago de los costes de guerra. En analogía, a los indígenas les correspondía el pago del gasto público. Luego de treinta años de semejante escenario, se perfiló una contribución especial que desterró la desigualdad formal sustentada en la etnia. El concepto de manifestación económica apareció en escena y constituyó a los empleados públicos y prestamistas como los nuevos contribuyentes. Fue la génesis de un sistema tributario basado en realidades económicas e incorporó, en el año de 1912, a las sucesiones y legados como sujetos pasivos de un nascente impuesto a la renta. Desde ese momento, y con énfasis en el año de 1928, cuando se introdujo el concepto de impuesto a la renta, el sistema tributario ha logrado gran relevancia en el convivir nacional hasta convertirse, en los actuales momentos, en la principal fuente de financiamiento del presupuesto general del Estado¹.

Desde esta perspectiva, el estudio de los aspectos jurídicos de la actividad financiera estatal resulta imperativo; más aún si partimos desde la configuración de que el derecho tributario forma parte del derecho financiero y a este último le corresponde el análisis jurídico de todos los aspectos relacionados con la acti-

1 Desde el año 2016, los ingresos fiscales representan más de la mitad de los recursos de dicho presupuesto; constituyéndose, de esta manera, los tributos en el recurso financiero fundamental para la actuación estatal. Según el Ministerio de Finanzas, en el año 2016, los ingresos fiscales ascendieron a 14 989,70 millones de dólares, lo que es equivalente al 50,24 % del presupuesto general del Estado.

vidad financiera, tanto en lo relativo a los gastos, como también a los ingresos. Es indudable el impacto de tales regulaciones en la vida social; si bien el derecho financiero y su rama, el derecho tributario, forman parte de las ciencias jurídicas, es inadmisibles dejar de lado el aspecto económico, social y político de las normas financieras. Conforme lo sostiene Ingrassio (1954, p. 8), es el aspecto económico el que permite dar un preciso contenido a la norma jurídica cuando en las relaciones sociales están involucrados, por un lado, el Estado y organismos de derecho público menores investidos de soberanía financiera y, por otro, las personas particulares ubicadas dentro del territorio nacional.

Esta interacción obliga a una investigación que, sobre la base del aspecto económico que subyace a las normas jurídicas, permita determinar si la substancia de las regulaciones financieras se ajusta al modelo de Estado y su teleología humanista que se impone en la Constitución.

Por lo tanto, aceptando que el sistema tributario comporta un elemento fundamental de la política económica², al derecho tributario se lo concibe³ como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos. De esta simple conceptualización irradian importantes consecuencias, en razón de que los tributos constituyen la consolidación de la pretensión punitiva estatal y las normas que lo regulan. De este estadio se derivan los caminos para solucionar conflictos y los límites de las aspiraciones recaudatorias estatales⁴.

Es precisamente este afán recaudatorio el que subraya la relevancia de un análisis que, partiendo desde lo económico, se adentre en el núcleo de cada uno de los principios que, constitucional y legalmente, encaminan la tributación. En el año de 1998, la Constitución de Riobamba esgrime principios reguladores del poder tributario como la generalidad, la igualdad y la proporcio-

2 La evolución de los sistemas tributarios en Latinoamérica ha originado que cada país trabaje en un equilibrio entre los ingresos y gastos fiscales, con el fin de lograr un nivel de armonía en la utilización de los recursos (Ganga et ál., 2013). Según Saltos (2017), Latinoamérica se ha caracterizado por presentar una carga impositiva por debajo de un tercio, en relación con los niveles de ingreso per cápita. Además, la mala calidad de los sistemas de impuestos ha caracterizado a estas regiones, ya que los principales tributos se centran en el hecho generador y no en las personas, lo que descuida la capacidad contributiva de las personas sujetas al pago de impuestos. Lo antes mencionado desemboca en problemas sustanciales en la naturaleza y metodología de los impuestos; problemas tales como tasas proporcionales en vez de progresivas, gran cantidad de exenciones en ingresos financieros y altos niveles de evasión, lo que da como resultado la inequidad tributaria.

3 El sistema tributario es un elemento fundamental de la política económica. El Código Tributario (2020) promueve la inversión, el ahorro, y la distribución de la riqueza de una manera justa. Además, el sistema tributario contribuye a la estabilidad económica, regula conductas nocivas para la salud e incentiva actividades que preservan el ambiente.

4 Llamas et ál. (2020) mencionan que los sistemas tributarios, por medio del diseño de una política fiscal, procuran ser equitativos, justos y eficientes, con un elevado potencial recaudatorio y redistributivo.

nalidad, que se sumaban a principios de naturaleza jurídica como la legalidad y la irretroactividad. Luego de la Asamblea Constituyente de Montecristi, al sistema impositivo se lo regula a través de diez principios. En la Carta Magna se encuentran ocho de ellos (generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria), mientras que el Código Tributario incorpora los de legalidad e igualdad, norma que también menciona los de generalidad, irretroactividad y de proporcionalidad (sabiendo que este último es posible, doctrinariamente, conceptualizarlo como progresividad).

Si se entiende a los tributos como prestaciones de carácter pecuniario e impuestos unilateralmente por el Estado, a través de su poder de imperio, y conociendo que los impuestos son un tipo de tributo cuya característica esencial es la ausencia de actividad estatal en el hecho generador, son estos diez principios los que regulan el alcance real de la potestad tributaria.

Desde una perspectiva inicial, el carácter no convencional de los tributos le permitiría al Estado legítimamente imponerlos, buscando exclusivamente cubrir sus necesidades presupuestarias o incluso persiguiendo fines extra fiscales. El beneficio de conocer los alcances de los principios del sistema tributario frente al concepto de impuesto es esencial desde lo económico y social. El identificar distorsiones o falencias en su aplicación permitirá conocer si el Estado, o los ciudadanos, son los afectados injustamente, un hecho que, como punto de partida, servirá para advertir la medida y sus efectos desde una visión individual y en el mercado. Dentro de este concepto, los principios del derecho tributario son los medios para alcanzar tal evolución. El concepto de tributo *per se* no debería representar sino un factor minoritario, frente a los principios que lo regulan dentro de la definición conceptual de economía establecida por la Asamblea Constituyente. Queralt et ál. (2008) consideran a los principios, sobre todo los de categoría constitucional, como elementos básicos del ordenamiento fiscal y ejes cimentadores de las distintas instituciones tributarias. Por esta conclusión defiende que los valores normativos y vinculantes de los mismos constituyen las grandes innovaciones contemporáneas en materia de justicia impositiva. Plazas (2006), por su parte, determina que el sistema tributario no puede ser entendido desde la estrecha perspectiva de medios, ya que los fines pueden desvirtuar las características de justicia que, en apariencia, registran los medios. Para el autor colombiano, es la armonización de los principios fundamentales lo que, en la práctica, genera justicia social.

Sobre los datos estadísticos de recaudación, la idea final es una epistemología *ius positivista* del derecho, alrededor de los principios de la tributación que nos permite, basados en hechos, justificar una propuesta de distribución

en la fuente de la riqueza, como respuesta inédita a la inequidad⁵ en la sociedad ecuatoriana. El resultado, más allá de la hermenéutica en el análisis de conceptos jurídicos, merecerá una justificación cuantitativa.

Evaluación de la realidad actual

La discusión sobre la clasificación de los diversos tipos de tributos es abundante. Autores como el colombiano Plazas (2006) determinan que los tributos pueden clasificarse en reales y personales, nacionales o municipales, o a quien le corresponde la determinación. El ecuatoriano Barrera (2016) considera que la clasificación depende no únicamente de las premisas doctrinarias de los diferentes autores, sino que depende, además, de factores geopolíticos que influyen en la naturaleza asignada a los tributos⁶. Algunos países desarrollados, desde una perspectiva del fisco, presentan una segmentación entre los tributos vinculados a una actuación estatal y aquellos no vinculados con la misma. De manera diferente, para los Estados en vías de desarrollo, las clasificaciones deben partir del contribuyente y del concepto de justicia tributaria. En sociedades en donde aún existen grandes grupos que no alcanzan capacidad contributiva, en gran parte por la gigante inequidad social, es mejor analizar la naturaleza de los tributos para clasificarlos.

5 Pincay et ál. (2019) indican que, a partir del año 2007, el sistema tributario ecuatoriano ha pasado por profundos cambios; no obstante, aún son grandes las brechas en la eficiencia administrativa, redistribución de la riqueza y estimación en el impacto fiscal.

6 “Entre los criterios de clasificación de los impuestos, De Juano (1981) identifica a los directos e indirectos. Bajo una primera argumentación, basada en el destino de la riqueza, deduce que cuando lo gravado es la riqueza misma, estamos frente a un tributo directo, mientras que cuando el poder tributario no se impone sobre la riqueza, sino sobre una manifestación mediata de ella (consumo), el tributo es indirecto. Este planteamiento lo lleva a encontrar una arista adicional de diferenciación: lo económico. Así, en los impuestos directos existe identidad entre quien, según la norma, es sujeto activo y quien, en la práctica, soporta la carga del tributo. En cambio, en los indirectos, en virtud del fenómeno de la traslación, aparece la figura del sujeto de hecho, como aquel que soporta la carga del tributo, pero no tiene la calidad de contribuyente. Para Pérez (en Queralt, Lozano, Tejerizo, y Casado, 2008), los tributos directos gravan manifestaciones elocuentes de capacidad contributiva, a diferencia de los indirectos, donde lo gravado es el gasto que, si bien puede implicar una disminución de capacidad económica, no implica *per se* un excedente de riqueza. Además, se adiciona el criterio denominado anestesiante. Al no gravarse directamente a quienes soportan la carga del impuesto –porque quienes intervienen en la cadena de gestión de cobro son intermediarios–, el tributo se confunde con el costo del bien y desvía la atención del consumidor respecto de su pago. Los dos autores coinciden en sus teorías pues, bien se llame de traslación o efecto anestesiante, en los tributos indirectos los sujetos pasivos son distintos de quienes en la práctica soportan la carga del tributo. Además, en los impuestos indirectos no existe una medición real de la capacidad contributiva: la mediatez (no la inmediatez) se impone entre el tributo y la riqueza” (Barrera, 2017, p. 35).

Desde esta última perspectiva, podemos intentar una simple clasificación entre tributos regresivos y progresivos, enfocándonos exclusivamente en los impuestos, cuyo hecho generador no exige, como característica diferenciadora, la actividad estatal. Las características del hecho generador de las tasas y contribuciones especiales determinan la necesidad de acciones previas del Estado; ya sea, la prestación de un servicio público (por ejemplo tasa de recolección de basura) o la construcción de una obra pública que genera plusvalía. Ergo, en tasas y contribuciones especiales, el contribuyente se obliga al pago por haber recibido, a cambio del mismo, ya sea un real beneficio o por mediamente ser el destinatario de un servicio. Al final, por dicho provecho, existe justificación para la imposición de tasas y contribuciones y la razón del alcance de sus cuantías. Un tema distinto son los impuestos, tributos que, para su nacimiento, el hecho generador no demanda la existencia de un beneficio directo o mediato de parte del Estado, y que, por consecuencia, su justificación y su cuantía, encuentran límites en los principios de la tributación. Es evidente, entonces, que son los impuestos – y, entre estos, los catalogados como progresivos- los ideales para implementar el estudio cuantitativo del cumplimiento de los principios del derecho tributario en el sistema ecuatoriano.

La diferencia genérica entre regresividad y progresividad es el apego a la justicia tributaria. Para Lejenuve (2001), al analizar la generalidad, la igualdad y la capacidad contributiva se puede deducir que la regresividad es contraria a la justicia tributaria, pues actúa en contraposición a la “distribución equitativa de las cargas tributarias mediante un gravamen creciente (progresivo) en proporción al aumento de la riqueza individual” (p. 229). Esta inequidad resalta en los impuestos regresivos, cuya estructura misma no se adecua a los principios del derecho tributario que constituyen la principal fuente de los derechos ciudadanos y el cerco en el que se desenvuelve la actividad recaudatoria estatal.

Desde lo específico, se menciona que un impuesto es directo –característica propia de los impuestos progresivos- cuando la capacidad contributiva gravada es una manifestación inmediata y real de riqueza. Desde esta primera imagen, los impuestos cuya medición de riqueza se logra a través del ingreso, devienen en directos; a diferencia de otros, como el IVA, cuya mediación es por argumentos mediatos de riqueza como el consumo⁷.

7 Existen tres criterios diferenciadores entre impuestos directos e indirectos. El primero, está en que los impuestos directos gravan manifestaciones inmediatas de riqueza, como el patrimonio y la renta; a diferencia de los indirectos, que inciden en manifestaciones mediatas de riqueza, como los actos de cambio, producción y consumo. El segundo razonamiento, el administrativo, centra su análisis en los registros de identificación de contribuyentes a disposición del sujeto activo. Así, serán directos aquellos cuyos sujetos pasivos constan en una nómina o padrón, e indirectos los que no cumplen este requisito. Y para finalizar, la traslación del gravamen, distingue a los impuestos dependiendo de su forma de configuración en la recaudación respecto del contribuyente. Cuando los efectos económicos y jurídicos del impuesto los asume el sujeto que realizó el hecho generador, estamos frente al tipo directo, mientras que cuando la determinación y recaudación del tributo genera o

Otra perspectiva particular señala que el carácter directo de un impuesto está marcado por la confluencia de todas las condiciones como contribuyente en el sujeto pasivo. La clasificación de los distintos sujetos pasivos determina que, a los contribuyentes, a diferencia de los responsables y sustitutos, se los denomina sujetos pasivos por deuda propia, por tres razones fundamentales. La primera es que son ellos quienes realizaron la conducta que se subsume como hecho generador; la segunda, que, al ser quienes realizaron la acción que demuestra capacidad contributiva, es su patrimonio el que se ve afectado, siendo, por tanto, los que deben sufrir la carga monetaria del impuesto; y la tercera, que la relación jurídica tributaria se establece entre ellos y el Estado, siendo, por consecuencia, los llamados a cumplir los deberes formales y obligaciones de dar, así como quienes son los destinatarios de los derechos.

Es en el impuesto a la renta donde los sujetos pasivos tienen la calidad de contribuyentes. En este impuesto confluyen las tres características señaladas. El beneficiario de la utilidad (derivada de los ingresos) es quien realizó el hecho generador, además es su patrimonio el que se ve afectado, y, en tercer lugar, es con y a quien el Estado señala como sujeto pasivo. En otros impuestos de carácter nacional, como el IVA, si bien la ley señala que son contribuyentes los importadores y agentes de percepción, es claro que ninguno de ellos cumple con el segundo requisito, ya que su patrimonio no se ve disminuido. Es el consumidor final quien soporta la carga del impuesto.

Para que un tributo alcance la categoría de progresivo, además de ser equitativo, con una estructura ajustada a los principios del derecho tributario y directo, debe ser personal. La condición de personal de un impuesto está marcada en que su hecho generador y su forma de cuantificación consideren la situación personal del contribuyente. De Juano (1981) señala que, en los impuestos reales, se analiza una situación aislada representada en una manifestación de riqueza concreta, a diferencia de los personales, en donde, además de incluir el patrimonio total, la facultad determinadora se ejerce analizando las condiciones personales del sujeto obligado. El impuesto a la renta es un gravamen que parte del concepto de renta global en el que, si bien se incluyen todos los ingresos bajo el concepto de renta, tipo incremento patrimonial, la base imponible se obtiene restando, además de todos los gastos relacionados con la actividad generadora de ingresos, deducciones vinculadas a situaciones estrictamente personales y que afectan su capacidad económica como individuo, o incluso como parte del núcleo familiar. En el impuesto a la renta, deducciones como el 50% por sociedad conyugal, gastos personales, o las fracciones básicas exentas en adultos mayores o personas con capacidades diferentes, demuestran el apego a la definición de impuesto personal. A diferencia, el IVA se ubica en el estadio de los impuestos reales, hasta el punto que

permite una transferencia de la exacción del contribuyente hacia terceros, sujetos pasivos o no, estamos frente a un impuesto indirecto (Barrera, 2017).

autores nacionales o extranjeros concluyen que el IVA no analiza la situación personal del contribuyente ni el poder económico del consumidor final, mucho menos situaciones relacionadas con su situación personal o familiar. En otros impuestos nacionales, como el ISD, es aún más evidente que la situación personal del contribuyente queda en segundo plano. Las transferencias al exterior de divisas, por sí mismas, son una manifestación impersonal de riqueza, aunque en los últimos años se hubieran incluido exenciones de tipo personal como transferencias para el tratamiento de enfermedades catastróficas. Tema similar constituye el impuesto a los consumos especiales ICE que, si bien nació para controlar bienes que resultan en externalidades sociales y en excesos de capacidad contributiva, ni su cuantificación ni su hecho generador contemplan el análisis de temas personales de los importadores o fabricantes, como sujetos pasivos, o de los consumidores finales, como sujetos pasivos de hecho.

Como lo sostiene Barrera (2017), la regresividad de un tributo es el corolario lógico de que sus características se alejan del carácter directo y personal del impuesto. Es evidente que, en el Ecuador, la naturaleza del impuesto a la renta es la que más se adecua a las definiciones doctrinarias como impuesto progresivo. Así, no serán sus características intrínsecas las que desvíen los resultados cuantitativos del cumplimiento de los principios del derecho tributario; al contrario, constituyendo el tributo que más se apega a la justicia tributaria, resultados numéricos adversos respecto a la progresividad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad y suficiencia recaudatoria, evidenciarían que el mecanismo del tributo no es el problema, sino el alcance que damos a los principios, y sus consecuentes reglas incorrectas o insuficientes.

Según el Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2019), el impuesto a la renta es de naturaleza directa, por lo que grava a las rentas o ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas, con base en sus actividades comerciales, agrícolas, personales, industriales, entre otras. Se abarcan, de manera genérica, las actividades económicas, inclusive ingresos obtenidos de manera gratuita, los cuales son percibidos durante un periodo de un año, luego de descontar los costos y gastos generados para conservar y mantener la actividad empresarial.

Analizar la composición de la recaudación tributaria da una primera perspectiva de cuáles son los principales tributos que aportan a las arcas fiscales.

Tabla 1.

Composición de la recaudación tributaria por impuesto (miles de dólares), periodo 2012–2020

Años	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Recaudación bruta	\$11.263.894	\$12.757.722	\$13.616.817	\$14.341.207	\$12.091.606	\$13.679.643	\$13.878.693	\$14.268.843	\$12.382.207
IVA	48,81%	48,49%	48,08%	46,13%	47,17%	46,18%	47,81%	46,85%	44,47%
	\$5.498.240	\$6.186.299	\$6.547.617	\$6.616.017	\$5.704.147	\$6.317.103	\$6.635.172	\$6.685.078	\$5.506.254
Impuesto a la renta	30,11%	30,83%	31,39%	35,31%	32,64%	30,53%	31,48%	33,43%	35,59%
	\$3.391.237	\$3.933.236	\$4.273.914	\$5.063.207	\$3.946.284	\$4.177.071	\$4.368.918	\$4.769.972	\$4.406.761
Impuesto a la salida de divisas	10,29%	9,60%	9,25%	8,23%	7,98%	8,02%	8,58%	7,99%	7,79%
	\$1.159.590	\$1.224.592	\$1.259.690	\$1.179.905	\$964.659	\$1.097.642	\$1.191.482	\$1.140.097	\$964.093
ICE	6,08%	5,83%	5,90%	5,90%	6,60%	6,94%	7,05%	6,38%	5,98%
	\$684.503	\$743.626	\$803.346	\$845.743	\$798.330	\$949.402	\$978.240	\$910.612	\$740.461
Impuesto a los vehículos motorizados	1,71%	1,68%	1,68%	1,56%	1,61%	1,40%	1,46%	1,56%	1,56%
	\$192.788	\$213.989	\$228.435	\$223.067	\$194.675	\$191.480	\$202.367	\$223.052	\$192.593
Otros impuestos, tasas y contribuciones	3,00%	3,57%	3,70%	2,88%	4,00%	6,92%	3,62%	3,78%	4,62%
	\$337.536	\$455.980	\$503.815	\$413.267	\$483.512	\$946.944	\$502.514	\$540.033	\$572.045

Fuente: Servicio de Rentas Internas (2021).

La tabla 1 evidencia un incremento constante de los ingresos tributarios, hasta el año 2015, en especial los provenientes del impuesto al valor agregado e impuesto a la renta. Este comportamiento, según Salcedo et ál. (2017), puede explicarse como consecuencia de las reformas tributarias aplicadas en un modelo de lucha para neutralizar la evasión fiscal por parte de los agentes económicos. El resultado es un mayor peso de los ingresos tributarios, que generó, en el año 2015, el 58% de los ingresos totales del Estado. Según el Servicio de Rentas Internas (SRI), en el 2019 se realizó una de las recaudaciones más altas en la historia de la entidad, a pesar de que fue un año de bajo crecimiento económico y marcado por el aumento del subempleo. Se observa que, en promedio, el 47% de los ingresos tributarios proceden del impuesto al valor agregado, seguido del impuesto a la renta; y, aunque el impuesto a la salida de divisas ha mostrado una disminución en su recaudación hasta el año 2016, continúa siendo uno de los principales impuestos de mayor aporte al país.

Tabla 2.

Composición de la recaudación del impuesto a la renta (miles de dólares), periodo 2012 – 2020

Años	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Impuesto a la renta	\$3.391.237	\$3.933.236	\$4.273.914	\$5.063.207	\$3.946.284	\$4.177.071	\$4.368.918	\$4.769.972	\$4.406.761
Porcentaje	63,11%	60,98%	60,46%	54,37%	61,09%	61,72%	50,96%	59,70%	63,25%
Retenciones mensuales	\$2.140.087	\$2.398.340	\$2.584.030	\$2.752.658	\$2.410.701	\$2.578.284	\$2.226.400	\$2.847.446	\$2.787.129
Porcentaje	2,26%	1,94%	1,79%	1,34%	2,01%	1,52%	1,86%	1,58%	1,30%
A la renta empresas petroleras	\$76.600	\$76.492	\$76.546	\$67.983	\$79.143	\$63.305	\$81.262	\$75.499	\$57.369
Porcentaje	8,31%	8,69%	8,91%	7,23%	8,49%	8,21%	8,07%	8,25%	6,58%
Anticipos al IR	\$281.763	\$341.647	\$380.633	\$365.874	\$335.213	\$342.893	\$352.772	\$393.614	\$289.924
Porcentaje	26,33%	28,39%	28,84%	37,07%	28,41%	28,55%	39,42%	30,47%	28,87%
Declaraciones de impuesto a la renta	\$892.787	\$1.116.757	\$1.232.706	\$1.876.692	\$1.121.228	\$1.192.588	\$1.722.227	\$1.453.413	\$1.272.341
Impuesto a los vehículos motorizados	\$192.788	\$213.989	\$228.435	\$223.067	\$194.675	\$191.480	\$202.367	\$223.052	\$192.593
Otros impuestos, tasas y contribuciones	\$337.536	\$455.980	\$503.815	\$413.267	\$483.512	\$946.944	\$502.514	\$540.033	\$572.045

Fuente: Servicio de Rentas Internas (2021).

Como se observa, el impuesto a la renta proviene principalmente del cobro, por medio de retenciones mensuales, tanto a personas naturales como jurídicas. Esto representa, en promedio, el 60% de la recaudación del impuesto a la renta total. Así, se evidencia que el Estado recibe efectivo a través del pago de estos impuestos en forma mensual, mientras que, al liquidar el impuesto anualmente, se recauda el 30% de la renta total obtenida (ver Tabla 2).

El impuesto a la renta constituye la columna vertebral del sistema tributario a través de un sistema de distribución de las rentas para obtener un sistema tributario equitativo. Aunque actualmente ocupa el segundo lugar en recaudación, dicha posición no se debe a su menor relevancia como instrumento de percepción y distribución de la riqueza, es simplemente debido a la eficiencia del diseño en la recaudación del IVA. Esta situación, explica Vega (2018), se debe a que existe un alto nivel de informalidad en el Ecuador; debido a esto es complicado cobrar impuesto a la renta en los sectores informales.

El impuesto a la renta en el Ecuador se encuentra diferenciado entre renta de sociedades y renta de personas naturales. La renta para sociedades tributa a una tarifa fija establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno sobre el resultado fiscal, mientras que la renta de personas naturales tributa de acuerdo con una tabla progresiva, la cual establece un porcentaje de impuesto a la fracción excedente, que va desde el 5% hasta el 35% (Alarcón, 2009).

Sectores económicos de estudio

Para estudiar el cumplimiento de los principios tributarios en el impuesto a la renta se consideraron aquellos sectores económicos más representativos, en función de la mayor aportación al erario nacional, los cuales se definieron con base en el análisis de tres variables socio-económicas: número de empresas, ingresos operacionales y número de trabajadores. Los datos fueron tomados de la información reportada por las sociedades a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, para el año 2019.

Tabla 3.

Conformación del tejido empresarial societario ecuatoriano, año 2019.

Actividades	Número de empresas	%	Ingresos operacionales (millones USD)	%	Número de trabajadores	%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (G)	16.422	22,9%	\$44.010,84	43,1%	377.800	22,8%
Industrias Manufacturas (C)	5.203	7,3%	\$21.519,21	21,1%	194.061	11,7%
Agricultura, Ganadería, Silvicultura y Pesca (A)	4.749	6,6%	\$10.019,87	9,8%	174.950	10,5%
Transporte y Almacenamiento (H)	9.662	13,5%	\$4.446,01	4,4%	268.161	16,2%
Construcción (F)	5.634	7,9%	\$3.143,09	3,1%	219.483	13,2%
Explotación de minas y canteras (B)	827	1,2%	\$4.372,77	4,3%	36.244	2,2%
Información y comunicación (J)	3.175	4,4%	\$4.079,60	4,0%	52.158	3,1%
Otros*	26.037	36,3%	\$10.522,77	10,3%	337.574	20,3%
Total	71.709		\$102.114,16		1.660.431	

*Nota: incluye sectores como Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (D); actividades de alojamiento y de servicio de comidas (I); actividades inmobiliarias (L); actividades profesionales, científicas y técnicas (M); actividades de servicios administrativos y de apoyo (N); enseñanza (P); artes, entretenimiento y recreación (R); entre otras.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Los sectores se han priorizado considerando como variable principal los ingresos operacionales. Por esta razón, la tabla 3 evidencia que los sectores comercio, manufactura y agricultura concentran el 74% de los ingresos generados por las sociedades del Ecuador, lo que muestra la relevancia de estas ramas de actividad económica.

Sector comercial

La compra y venta de productos al por mayor y menor genera movimiento económico tanto a nivel nacional e internacional. Según información de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, los negocios que se dedican a la actividad del comercio al por mayor y menor fueron el sector de mayores ingresos, generando el 43,1% del total obtenido por las sociedades en el año 2019. En relación al empleo, es la actividad económica que más plazas de trabajo genera, abarcando el 22,8% del empleo generado por las sociedades del Ecuador. Además, esta rama de actividad, según información del Banco Central del Ecuador (2021), contribuyó con 9,55% al PIB generado en el año 2020.

Tabla 4.

Sociedades del sector comercial, según nivel de actividad, año 2019.

Tamaño	Número de empresas	%	Ingresos Operacionales (millones USD)	%	Número de trabajadores	%
Microempresa	8.282	50,43%	\$126,45	0,29%	65.980	17,46%
Pequeña	4.732	28,82%	\$1.733,44	3,94%	98.419	26,05%
Mediana	2.280	13,88%	\$5.127,69	11,65%	72.564	19,21%
Grande	1.128	6,87%	\$37.023,27	84,12%	140.837	37,28%
Total	16.422		\$44.010,85		377.800	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

El sector de comercio al por mayor y menor, según la tabla 4, se caracteriza por tener una alta concentración de ingresos. Se evidencia que el 84,1% de esos ingresos son generados por 1.128 empresas; es decir, por 6,9% de las sociedades que forman parte de esta rama de actividad. Estas empresas se caracterizan por ser grandes.

La información en mención evidencia la importancia de este sector para la economía del país ya que, además de generar fuentes de trabajo, dinamiza la economía y la rotación del circulante monetario. Sumado a ello, la generación y pago de impuestos, producto de las actividades comerciales, aportan a las

arcas fiscales, ingresos que se reflejarán en mayores bienes y servicios a la ciudadanía.

Sector manufacturero

El sector productivo en el país desempeña un papel estratégico por su participación activa en la economía y su importante contribución tributaria. Según la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, para el año 2019, el sector contaba aproximadamente con 5.203 sociedades, las cuales generaron ingresos por más de 21.519 millones de dólares. Así, son el segundo sector de importancia de la economía ecuatoriana. Sin embargo, según información del Banco Central del Ecuador (2021) esta rama de actividad generó el 14,2% del PIB del año 2020 del Ecuador.

Tabla 5.

Sociedades del sector manufactura, según nivel de actividad, año 2019.

Tamaño	Número de empresas	%	Ingresos Operacionales (millones USD)	%	Número de trabajadores	%
Microempresa	2.346	45,09%	\$35,82	0,17%	9.688	4,99%
Pequeña	1.564	30,06%	\$600,62	2,79%	27.609	14,23%
Mediana	789	15,16%	\$1.758,04	8,17%	25.258	13,02%
Grande	504	9,69%	\$19.124,73	88,87%	131.506	67,77%
Total	5.203		\$21.519,21		194.061	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Al igual que el comportamiento del sector comercial, las sociedades grandes del sector manufactura concentran el 88,9% de los ingresos generados por esta rama de actividad. Además, se evidencia que las plazas de trabajo también se encuentran concentradas en estas empresas, lo que incrementa el riesgo social que pudiera causar el sector, al concentrar en pocas empresas elevados ingresos y trabajo, que dinamizan fuertemente la economía (Tabla 5).

Sobre la base de lo expuesto por Abeles et ál. (2017), la industria manufacturera reviste de importancia por dos motivos principales: el primero, por tener la capacidad de producir insumos y bienes que generan mayor productividad en otros sectores económicos; y el segundo, que es fuente de innovación organizacional.

Según Salas (2015), la manufactura está relacionada con la creación de puestos de trabajo que tienen la categoría de preferentes, esto porque la industria manufacturera genera el mayor volumen de exportaciones en relación con el resto de sectores económicos, lo que lleva a que se necesiten trabajadores más productivos y cualificados, y se deriva en mejores salarios. Sin embargo, los países latinoamericanos se encuentran en una zona intermedia, en la cual su manufactura no es competitiva con países con salarios bajos, ni es competitiva con países de tecnología muy avanzada (Abeles et ál., 2017).

Sector agricultura

El sector primario es considerado fundamental para el desarrollo y crecimiento de una economía sostenible; por este motivo, las estrategias y políticas gubernamentales en el país se han dirigido al sector agrícola. Entre estas estrategias están: facilidades de acceso e incremento de los niveles crediticios, incentivos fiscales, programas de apoyo para el aumento de la producción, entre otros. Chagerben et ál. (2019) sostienen que el Ecuador, a lo largo de la historia, ha basado su economía en la explotación de recursos naturales.

El sector agricultura, ganadería, silvicultura y pesca ha generado, en el año 2019, 10.019 millones de dólares en ingresos y 174.950 plazas de trabajo, según la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. El aporte al PIB, en el año 2020, ha sido del 9,8%, con lo que se ha convertido en la tercera rama económica de importancia, según datos del Banco Central del Ecuador.

El sector de la agricultura, en la actualidad, cubre el 95% de la demanda interna de los alimentos consumidos por la población (Pino et ál., 2018). Por otro lado, estudios de desarrollo económico (Argüello, 2006; FAO et ál., 2012; SAGARPA 2016) muestran una alta participación del sector agrícola en el empleo y la producción, en relación con otros sectores económicos. Por esta razón, el buen funcionamiento de esta industria tiene un gran impacto en la macroeconomía de un país.

Tabla 6.

Sociedades del sector agricultura, según nivel de actividad, año 2019.

Tamaño	Número de empresas	%	Ingresos Operacionales (millones USD)	%	Número de trabajadores	%
Microempresa	2.393	50,39%	\$22,95	0,23%	22.398	12,80%
Pequeña	1.210	25,48%	\$479,49	4,79%	15.541	8,88%
Mediana	799	16,82%	\$1.812,68	18,09%	37.189	21,26%
Grande	347	7,31%	\$7.704,75	76,89%	99.822	57,06%
Total	4.749		\$10.019,87		174.950	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

En menor medida que en los dos sectores anteriormente analizados, pero con la misma tendencia, el sector agrícola muestra una concentración del 76,9% de sus ingresos en 347 sociedades, de un total de 4.749. Esto ratifica el comportamiento que tienen los distintos sectores de la economía ecuatoriana (ver Tabla 6).

Según García y Anaya (2015) el sector agrícola posee tres aspectos básicos en el desarrollo de un país: aumenta la oferta del consumo de alimentos nacionales, proporciona materia prima para la manufactura de productos secundarios y terciarios, y genera un mercado más amplio para la industria del país y la inversión. Todas las funciones son igualmente importantes y se debe promover la eficiente interrelación entre estas. En el mismo sentido, la baja productividad del sector agrícola de un país genera retroceso en el avance de las industrias que dependen de los productos primarios que este sector les proporciona.

En los últimos años, la legislación tributaria ha intentado salvaguardar al sector agrícola por su importancia en la economía nacional, mediante leyes relacionadas con la exención o rebaja del impuesto a la renta, modalidades de impuesto único y deducciones adicionales que interactúan directamente con la base imponible, para el cálculo de este tributo. Esto ha causado un impacto positivo en la economía de estas empresas, al reducir su presión fiscal (Pincay et ál., 2019).

García et ál. (2019) mencionan que el sector agropecuario e industrial se correlacionan de manera positiva, debido a que se necesita de una fusión de los dos sectores para un mayor crecimiento económico. Además, el crecimiento de dichos sectores no ha sido paralelo, pero ha sido fuente importante del desarrollo durante muchos años.

Metodología

Los datos utilizados en el estudio se obtuvieron de los estados financieros reportados por las sociedades a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, ente regulador del Ecuador, para los años 2015 al 2019, seleccionando la información relacionada con los sectores de estudio: comercio, manufactura y agricultura (ver Tabla 7).

Tabla 7.

Conformación de la muestra por sectores, periodo 2015 – 2019.

Años	2015	2016	2017	2018	2019
Comercio	11.799	12.560	13.378	13.563	12.360
Manufactura	3.977	4.245	4.555	4.569	3.970
Agricultura	3.560	3.579	3.870	3.978	3.442

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Las variables utilizadas para el estudio son: resultado antes de impuesto (RAI), impuesto a la renta causado (IRC) y resultado después de impuesto (RDI). Son medidas que han sido definidas en la literatura para estudiar la progresividad por autores como Ramírez (2020), y Badenes y Labeaga (2013). El resultado antes del impuesto es la utilidad (pérdida) del ejercicio, generada por las empresas en un periodo fiscal, descontada la participación de los trabajadores. Por otra parte, el impuesto a la renta causado es el monto resultante de aplicar la tarifa nominal a la base gravable o imponible. Finalmente, el resultado después del impuesto, es la utilidad (pérdida) obtenida de restar al resultado antes del impuesto, el impuesto a la renta causado, y que representa el resultado disponible para generar reservas, pagar dividendos y reinvertir utilidades.

Se realizó el estudio sobre la base de una clasificación de las empresas en tres grupos, en consideración a su resultado: positivo (utilidad), negativo (pérdida) y cero. Se consideró como primera muestra de análisis a la totalidad de las empresas de cada sector, sin importar su resultado o carga fiscal. Este primer análisis responde a la necesidad de evaluar el comportamiento conjunto de las sociedades que se enfrentan al régimen tributario actual, pues se considera evidencia el real comportamiento del sistema. Este grupo de análisis incluye empresas con resultado negativo, lo que representa, en promedio, para el comercio un 24%; para la manufactura un 21%; y para la agricultura un 30%, del total de empresas de cada sector. Este criterio de inclusión de resultados negativos ha sido debatido en la literatura, por lo que Rawal et ál. (2008) expresan que los grupos que perciben pérdidas suelen ser los más afectados

por la desigualdad. Debido a que estos grupos son claves para el análisis, deben ser estudiados.

Como medida de robustez se llevó a cabo un segundo estudio, en el cual se consideraron únicamente las firmas que soportaron una carga fiscal, sin importar su resultado, además de aquellas que, al tener resultado positivo, no soportaron impuestos, bajo la premisa que los contribuyentes con resultado positivo deben contribuir al Estado mediante el pago de impuestos. Este segundo grupo de análisis responde a la necesidad de estudiar la progresividad, considerando las empresas que pagaron impuesto a la renta, y estaban, por sus resultados, obligadas a hacerlo. Este conjunto representa, para comercio el 77%; para manufactura el 72%; y para agricultura el 80% del total de empresas de cada sector.

Seguidamente, se analizó la distribución de los resultados y del impuesto a la renta, a través de la curva de Lorenz, la cual representa en el eje vertical el porcentaje acumulado del resultado, antes y después de impuestos, y el impuesto a la renta causado de las sociedades objeto de estudio, agrupadas por deciles en el eje horizontal. Ramírez (2020) menciona que, cuanto más se aleje la curva de Lorenz de la diagonal perfecta que representa una distribución equitativa, mayor desigualdad existe en la distribución de los resultados y la carga fiscal por concepto de impuesto a la renta.

En segundo lugar, derivado de la curva de Lorenz y con el propósito de sintetizar un único indicador de desigualdad, algunos autores como Cano (2017), Ramírez (2020) y Ramírez et ál. (2009), han empleado el coeficiente de Gini, el cual se calcula como el cociente del área comprendida entre la diagonal ideal y la curva de Lorenz. Si existiera perfecta igualdad, la curva de Lorenz coincidiría con la diagonal, y el coeficiente de Gini sería 0, lo que indicaría ausencia de desigualdad. Por otro lado, si existiera desigualdad total; es decir, una situación donde el resultado sea propiedad de un solo grupo de empresas, el índice de Gini sería 1, lo que indicaría desigualdad total. Una forma usual de calcular el índice de Gini es la siguiente expresión matemática:

$$G=1-\frac{\sum_i (y_{i-1}+y_i) \times (N_i-N_{i-1})}{2 \times N \times Y}$$

Donde N_i es la porción acumulada de las empresas del percentil i e Y_i los porcentajes acumulados del resultado, antes del impuesto, impuesto causado y resultado después del impuesto, para cada decil (Lizarraga, 2013).

Los resultados obtenidos deben ser interpretados con precaución, ante la inclusión de empresas con pérdida (negativos), debido a que el coeficiente de Gini ya no estará limitado a un rango entre 0 y 1. Según la literatura, para afrontar este problema, Chen et ál. (1982) propusieron una normalización del coeficiente de Gini; sin embargo, como lo muestran Raffinetti et ál. (2014) este

coeficiente normalizado presenta comportamientos anormales, al proporcionar el mismo coeficiente para dos poblaciones con distribuciones diferentes. Por ello, se decidió trabajar con todas las empresas del sistema, al igual que Walker y Ryan (1990) y Möllers y Buchenrieder (2011).

El índice de Gini de las variables de estudio fue utilizado para determinar el índice de progresividad de Kakwani, el cual se define como el doble del área entre la curva de Lorenz del resultado antes de impuestos y la curva de concentración del impuesto causado, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$K=C_t-G_y$$

Donde C_t es el coeficiente de concentración del impuesto a la renta causado y G_y es el coeficiente de Gini de la distribución del resultado antes de impuestos. Un índice de Kakwani positivo indica que los impuestos son progresivos⁸; por el contrario, un índice negativo indica que los impuestos son regresivos (Kakwani, 1977).

Finalmente, se utilizó el índice de Reynolds para medir la redistribución que ocasiona el impuesto, determinando la diferencia entre los coeficientes de Gini del resultado antes y después de impuestos, de la siguiente forma:

$$RS=G_y-G_{y-t}$$

Donde G_y es el coeficiente de Gini del resultado antes de impuestos y G_{y-t} es el coeficiente de Gini del resultado después de impuestos (Reynolds y Smolensky, 1977). Un resultado positivo indica que los impuestos son progresivos, porque la distribución del ingreso después de impuestos es más equitativa que la distribución del resultado antes de impuestos.

Los índices explicados anteriormente, según Díaz et ál. (2011), son los más utilizados, al momento de analizar las derivaciones de un determinado impuesto fiscal en la progresividad y distribución de la renta. Además, Ávila y Soares (2017) describen que estos métodos son fundamentales para comprender la medida de la progresividad y el efecto del impuesto en la redistribución de los resultados. Estas metodologías han sido aplicadas en diversas investigaciones (Ávila y Soares, 2017; Ramírez et ál., 2009; Díaz et ál., 2011)

8 El diseño de una política fiscal intenta que los sistemas tributarios sean equitativos, eficientes y justos, con un elevado potencial redistributivo y recaudatorio. Los impuestos progresivos, según Wolff (2018) dan un trato desigual a los contribuyentes, ya que extraen de las personas parte del fruto de su esfuerzo para financiar los bienes que son públicos, mientras que el beneficio de dichos bienes tiene un trato igualitario, enfocado al bienestar social. Además, el autor menciona que los impuestos progresivos son crecientes, disminuyen la capacidad de ahorro e inversión y no establecen un criterio para diferenciar lo justo de lo injusto.

que han aportado a la literatura conclusiones importantes que serán discutidas en este estudio.

Resultados

La legislación ecuatoriana, para la determinación del impuesto a la renta, somete al resultado contable que será afectado por ingresos exentos, gastos no deducibles, beneficios tributarios, deducciones adicionales, ajustes, hasta determinar la base imponible. Esto implica que, independiente de la información financiera que presenta una empresa, el resultado fiscal puede cambiar el panorama, de cara a la posibilidad de soportar una carga fiscal. En la tabla 8 se observa la clasificación de las empresas, con base en los criterios descritos.

Tabla 8.

Clasificación de la muestra por resultado contable, sectores comercio, manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019.

Comercio					
Años	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	11.799	12.560	13.378	13.563	12.360
Empresas con resultado positivo	9.268	8.988	10.061	10.188	8.954
% participación	78,5%	71,6%	75,2%	75,1%	72,4%
Causan impuesto	9.156	8.872	9.923	9.924	8.598
No causan impuesto	112	116	138	264	356
Empresas con resultado negativo	2.386	3.422	3.140	3.168	3.154
% participación	20,2%	27,2%	23,5%	23,4%	25,5%
Causan impuesto	258	333	317	279	268
No causan impuesto	2.128	3.089	2.823	2.889	2.886
Empresas sin resultado	145	150	177	207	252
% participación	1,2%	1,2%	1,3%	1,5%	2,0%
Causan impuesto	19	15	14	20	18
No causan impuesto	126	135	163	187	234
Manufactura					
Años	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	3.977	4.245	4.555	4.569	3.970
Empresas con resultado positivo	3.220	3.166	3.509	3.524	3.018
% participación	81,0%	74,6%	77,0%	77,1%	75,9%
Causan impuesto	3.189	3.133	3.475	3.437	2.892
No causan impuesto	31	33	34	87	126

Empresas con resultado negativo	715	1.025	994	971	882
% participación	18,0%	24,1%	21,8%	21,3%	22,2%
Causan impuesto	112	152	137	119	111
No causan impuesto	603	873	857	852	771
Empresas sin resultado	42	54	52	74	70
% participación	1,1%	1,3%	1,1%	1,6%	1,8%
Causan impuesto	2	3	3	3	5
No causan impuesto	40	51	49	71	65

Agricultura

Años	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	3.560	3.579	3.870	3.978	3.442
Empresas con resultado positivo	2.419	2.484	2.750	2.774	2.355
% participación	67,9%	69,4%	71,1%	69,7%	68,4%
Causan impuesto	2.138	2.219	2.477	2.436	2.014
No causan impuesto	280	265	273	338	341
Empresas con resultado negativo	1.082	1.041	1.069	1.116	1.009
% participación	30,4%	29,1%	27,6%	28,1%	29,3%
Causan impuesto	105	92	99	107	94
No causan impuesto	977	949	970	1.009	915
Empresas sin resultado	59	54	51	88	78
% participación	1,7%	1,5%	1,3%	2,2%	2,3%
Causan impuesto	8	4	1	6	7
No causan impuesto	51	50	50	82	71

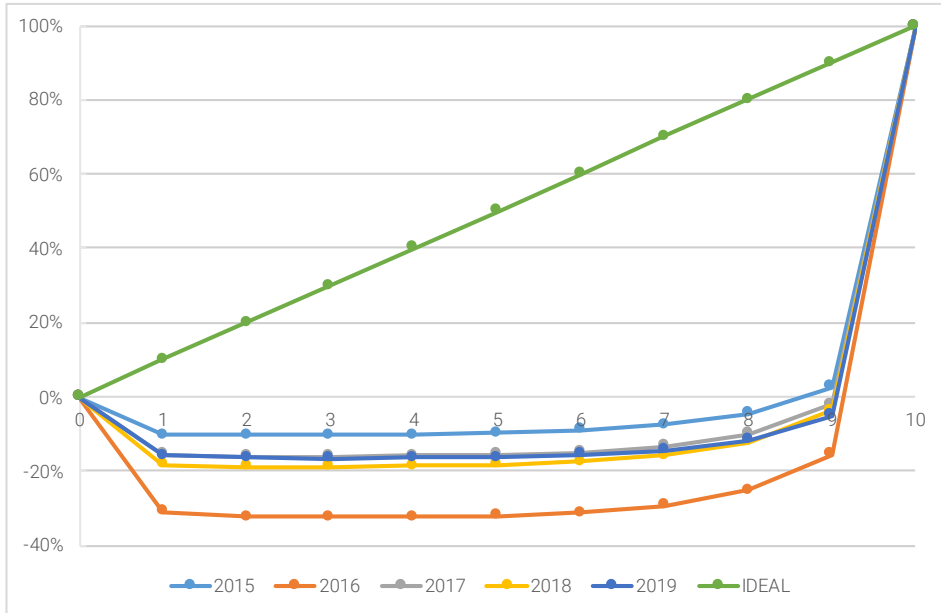
Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Los sectores de análisis muestran un comportamiento similar, marcado por un mayoritario número de empresas que han generado ganancia y, como consecuencia, soportan una carga fiscal. Además, se evidencia la presencia de empresas con pérdida contable o resultado cero, que han generado impuesto a la renta. Esto, por efecto de la conciliación tributaria, puede resultar en un primer indicio de la inequidad que genera el sistema tributario actual, al incrementar el resultado negativo de aquellas empresas que, por su actividad, ya reportaron costos y gastos superiores a sus ingresos.

A continuación, se analiza la distribución de las variables de estudio: resultado antes del impuesto a la renta (RAI), resultado después del impuesto a la renta (RDI) e impuesto a la renta causado (IRC), de las sociedades, en cada año. El estudio se realiza por sector económico, con la finalidad de encontrar semejanzas o diferencias en su comportamiento.

Figura 1.

Distribución del resultado antes del impuesto a la renta, sector Comercio, periodo 2015–2019

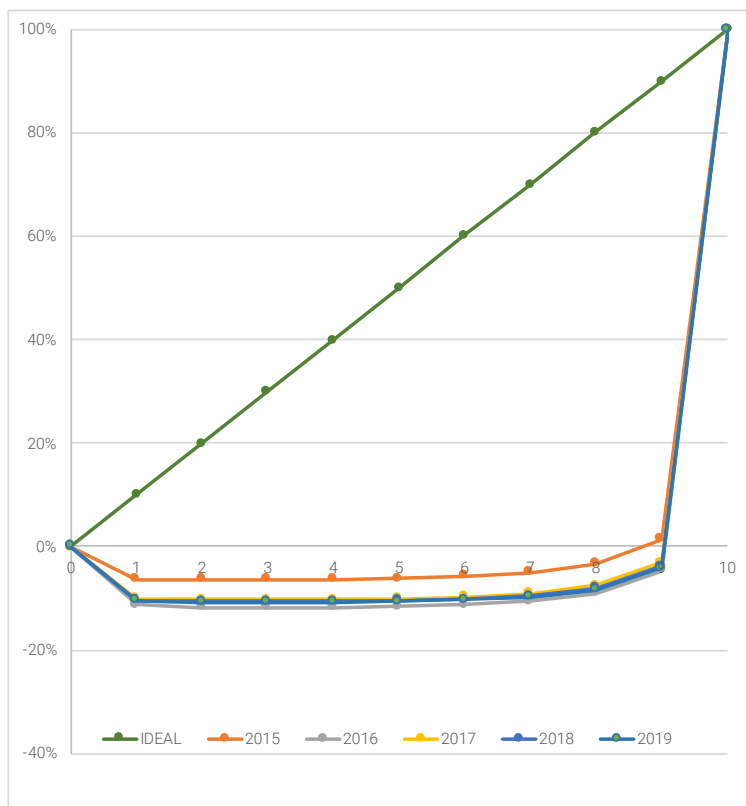


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

En la figura 1, la curva de Lorenz indica la distribución del RAI por deciles, en el periodo 2015-2019, para las sociedades del sector comercio. Se evidencia que, en los últimos deciles en todos los años, se concentra la mayor cantidad de beneficio obtenido por las firmas del sector (Apéndice #1). Se observa, además, que los primeros deciles acumulan pérdidas, situación que tiene énfasis en el año 2016. En efecto, esto representa la desigualdad del sistema, ya que no existe una distribución equitativa de recursos.

Figura 2.

Distribución del resultado antes del impuesto a la renta, sector manufactura, periodo 2015 – 2019

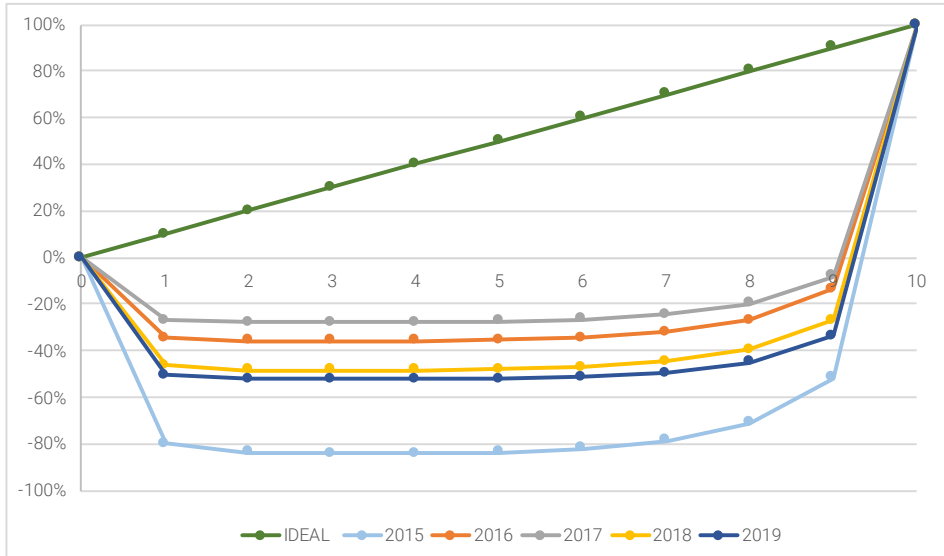


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Como se aprecia en la figura 2, entre los años 2015 al 2019, las curvas se encuentran lejos del ideal. Se observa que las empresas manufactureras ubicadas en los dos primeros deciles acumulan resultados negativos; y en los últimos deciles se encuentra la mayor concentración de resultados positivos; esto significa que existe una brecha entre las empresas que ganan y aquellas que pierden, lo que demuestra la inequidad en la distribución del resultado para el sector de estudio (Apéndice # 2).

Figura 3.

Distribución del resultado antes del impuesto a la renta, sector agricultura, periodo 2015 – 2019



Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

El comportamiento del resultado antes de impuesto a la renta de las empresas del sector agrícola se muestra en la figura 3. Los resultados evidencian que la desigualdad es marcada, con énfasis en el año 2015, en el cual la pérdida conjunta de los nueve primeros deciles es tan fuerte que se necesita del cincuenta por ciento de los resultados positivos del último decil para nivelar el sector económico. Por esto, las ganancias del sector son de alrededor del cincuenta por ciento de las utilidades restantes del último grupo. En los otros años de estudio, el comportamiento se mantiene, mostrando menor intensidad en el año 2017 (Apéndice #3).

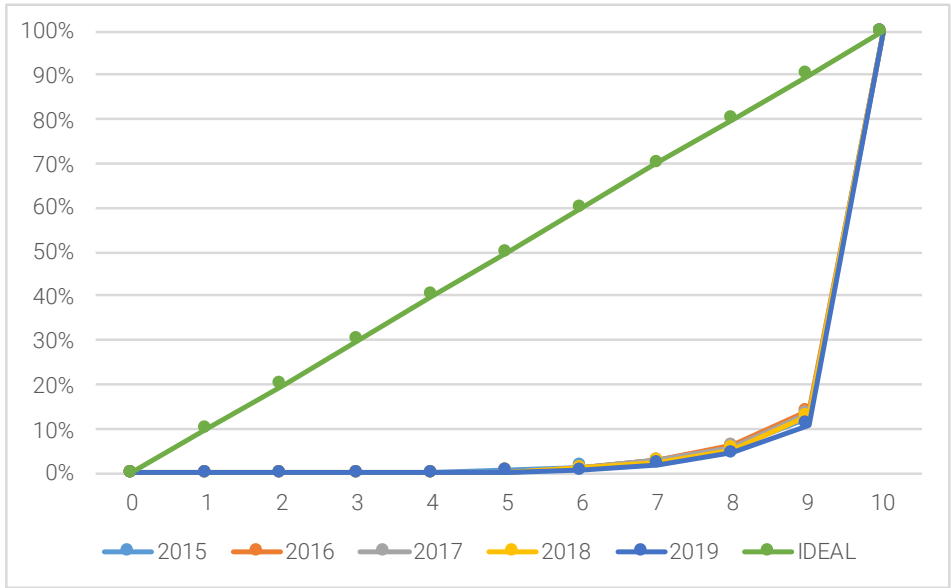
Los primeros resultados obtenidos evidencian la similitud en el comportamiento de los sectores de estudio. En todos los casos, el beneficio generado se concentra en los últimos deciles; es decir, en el grupo de grandes empresas, las cuales generan la rentabilidad del sector económico, pues las empresas restantes en su conjunto acumulan pérdidas. Los tres sectores analizados muestran una importante distribución inequitativa del resultado, siendo el sector agricultura el que mayor desigualdad evidencia.

Seguidamente, se analizó el impuesto a la renta causado que presentan las sociedades de los tres sectores específicos. Esto para evidenciar la distri-

bución de la carga tributaria de este impuesto y en qué forma recae entre los diferentes grupos económicos.

Figura 4.

Distribución del impuesto a la renta causado, sector comercio, periodo 2015 – 2019

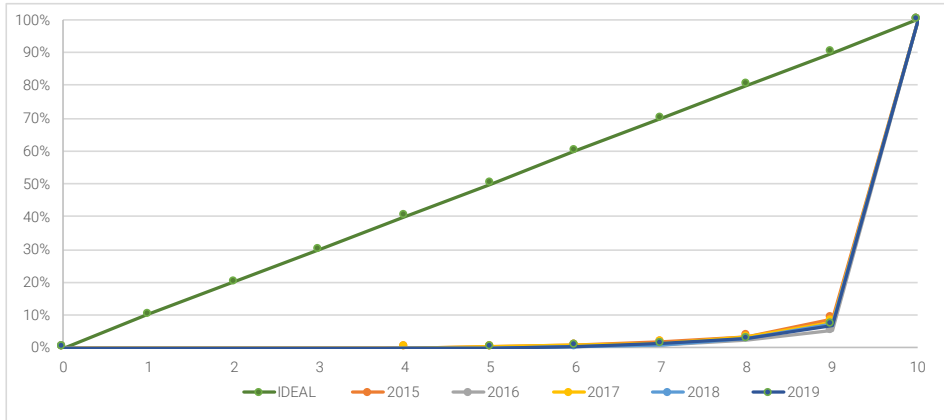


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

En la figura 4 se evidencia que los dos primeros deciles están representados por las firmas que no causaron impuesto a la renta, lo que concuerda con la acumulación de pérdidas de estas empresas, evidenciado en cuadros anteriores. A partir del decil 9 se concentran las sociedades que mantuvieron mayor carga impositiva, lo que evidencia la importante contribución de las grandes empresas. Este comportamiento se asemeja en todos los años analizados. A partir del 2016, la concentración aumenta en el último decil, lo que evidencia que la desigualdad crece (Apéndice #4).

Figura 5.

Curva de Lorenz - impuesto a la renta causado, sector de manufactura, periodo 2015-2019.

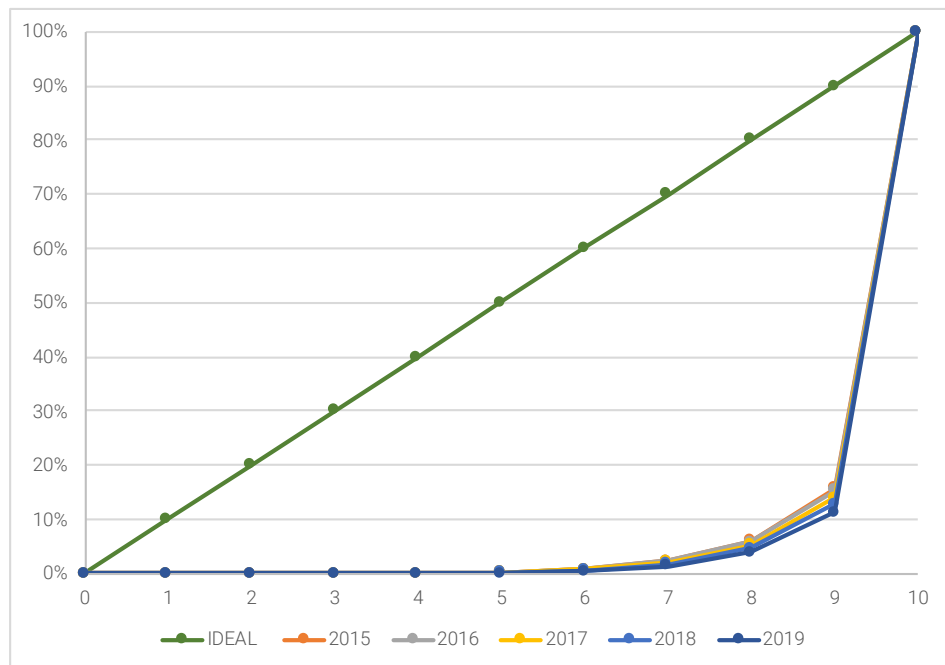


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

En la figura 5 se evidencia cómo la curva de Lorenz de cada año se aleja del ideal, lo que muestra desigualdad en la aportación tributaria y donde los últimos deciles son los que soportan la mayor carga impositiva (Apéndice #5).

Figura 6.

Distribución del impuesto a la renta causado, sector agricultura, periodo 2015 – 2019



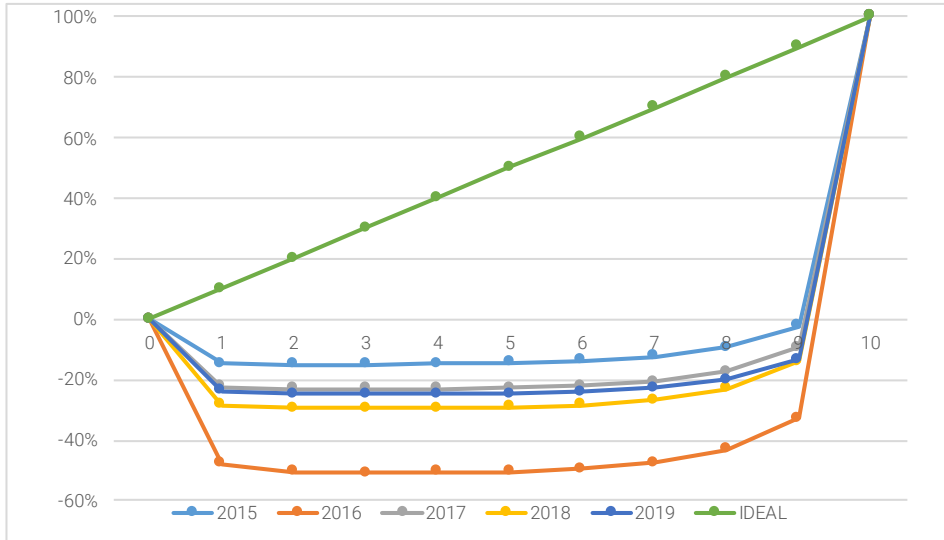
Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

La distribución del impuesto a la renta causado en el periodo de estudio es inequitativa, pasando de concentrar hasta el decil nueve el 15,7% del impuesto en el año 2015, al 11,1% en el año 2019. Así, se evidencia la alta desigualdad en la contribución de las empresas del sector, y que este comportamiento ha sido más intensivo con el tiempo (ver figura 6 y Apéndice #6).

En concordancia con los resultados de la primera variable de estudio, la distribución de la contribución fiscal evidencia alta desigualdad en el sistema, en donde el 10% de las sociedades más grandes de cada sector económico aportan con más del 85% del tributo por concepto de impuesto a la renta. El sector manufactura presenta la mayor inequidad, pues el 90% de las sociedades contribuyen en promedio con el 7,3% de la aportación del sector por concepto de renta.

Figura 7.

Distribución del resultado después del impuesto a la renta, sector comercio, periodo 2015 – 2019

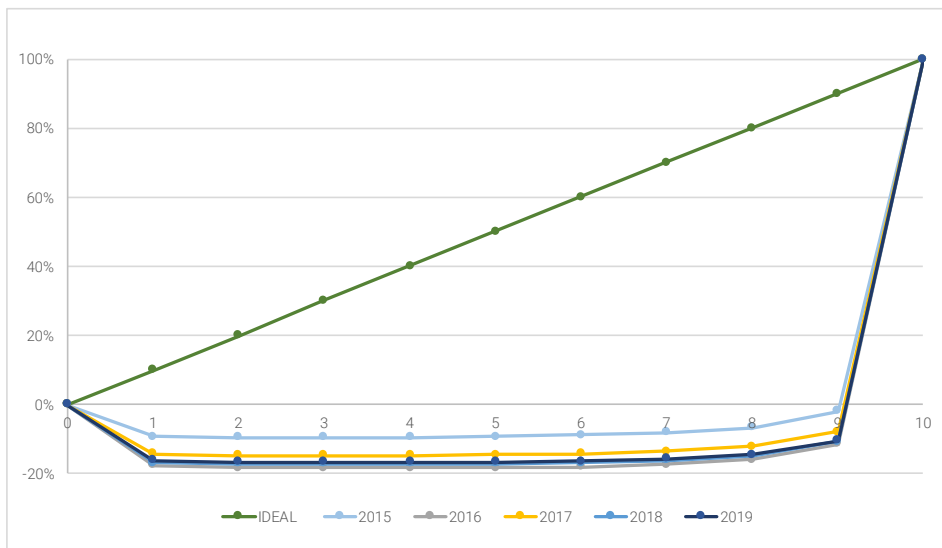


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Según la figura 7, se observa que las firmas del sector comercial concentran su resultado positivo después del pago del impuesto en los últimos deciles. Se destaca que, en el año 2016, se generan mayores pérdidas para las empresas de los tres primeros deciles. En concordancia, la distribución, de igual forma que el RAI, presenta inequidad en todo el periodo analizado (Apéndice #7).

Figura 8.

Distribución del resultado después del impuesto a la renta, sector manufacturera periodo 2015 – 2019.

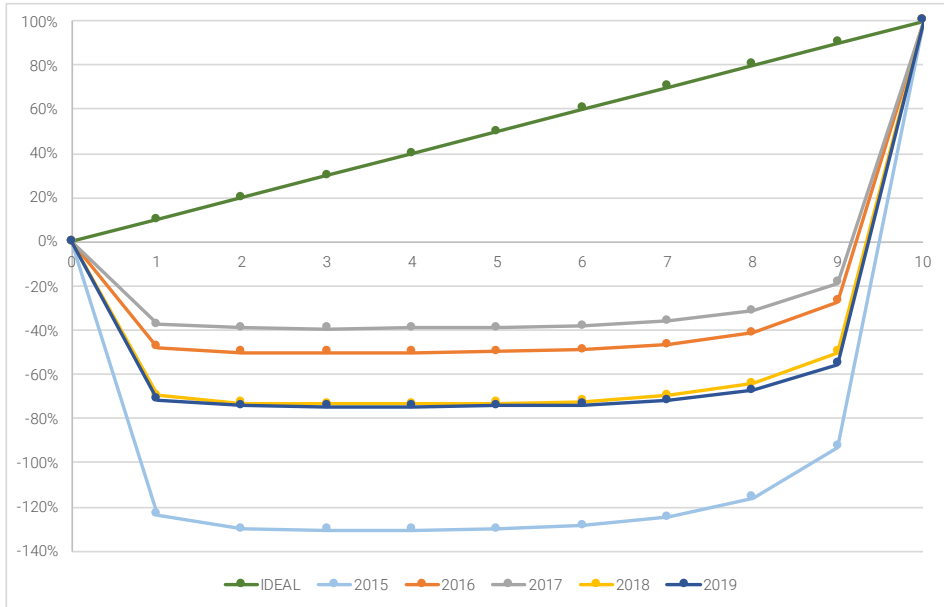


Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

La figura 8 muestra la desigualdad económica del sector, ya que un grupo de empresas concentra utilidad después del pago del impuesto. Esta situación se observa en todos los años de estudio. Además, los primeros deciles reúnen las mayores pérdidas. Esta situación refleja deficiencia en la distribución de los recursos (Apéndice #8).

Figura 9.

Distribución del resultado después del impuesto a la renta, sector agricultura periodo 2015 – 2019



Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

El comportamiento del resultado después del impuesto a la renta de las empresas del sector agricultura se muestra en la figura 9. Los resultados evidencian el mismo comportamiento del resultado antes y después de impuestos; sin embargo, la desigualdad es superior en el análisis de la segunda variable, con énfasis en el año 2015. El gráfico muestra que el sector, luego del pago del impuesto a la renta, es más inequitativo en la distribución de los resultados (Apéndice #9).

Finalmente, la distribución del resultado, después de impuestos, presenta comportamientos concordantes en los sectores económicos analizados. Se evidencia que los sectores, luego de que las firmas soporten su carga tributaria, generan una mayor desigualdad en la distribución del resultado, lo que muestra la deficiencia de una política tributaria que busca promover la redistribución y estimular el empleo y la producción, y que, en términos reales, lo que consigue es aumentar la desigualdad en los sectores económicos. Sin duda, el sector agricultura es el que presenta una mayor inequidad en la distribución de estos resultados y es el que se ha visto afectado por la acumulación de mayores pérdidas en el periodo analizado, a pesar de estar considerado dentro

de los sectores prioritarios del país, y de la emisión de normas que están orientadas al crecimiento y sostenibilidad de esta rama de actividad.

Tabla 9.

Índices de Gini del resultado antes y después del impuesto y del impuesto a la renta causado. Sectores comercio, manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019

Año	Comercio			Manufactura			Agricultura		
	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI
2015	1,04	0,85	1,12	0,99	0,87	1,05	2,30	0,85	3,11
2016	1,42	0,85	1,75	1,09	0,88	1,21	1,47	0,85	1,72
2017	1,14	0,85	1,27	1,06	0,87	1,14	1,34	0,86	1,72
2018	1,18	0,86	1,38	1,07	0,88	1,19	1,70	0,86	2,14
2019	1,16	0,86	1,31	1,07	0,88	1,19	1,78	0,87	2,17

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

La tabla 9 muestra los índices de Gini del resultado, antes y después de cubrir los valores por concepto de tributos relacionados con la renta; así como el índice del impuesto a la renta causado, para los diferentes sectores de estudio. Se muestra que el sistema presenta una desigualdad marcada, con coeficientes de Gini cercanos y mayores a uno; y que esta desigualdad, en todos los casos, se incrementa luego del pago del impuesto a la renta. Estos resultados se originan porque existe una alta concentración económica; es decir, un grupo de empresas genera gran parte de los resultados del sector. Adicionalmente, se evidencia que el sector de agricultura presenta una mayor inequidad en la distribución del resultado, antes y después del pago de impuestos, considerando que es uno de los sectores que agrupa mayores pérdidas en el periodo analizado, pese a los beneficios e incentivos que se establecen en la legislación.

Los valores del índice de Kakwani e índice de Reynolds-Smolensky permiten medir el nivel de progresividad del sistema y la capacidad redistributiva del impuesto, respectivamente.

Tabla 10.

Índices de Kakwani y Reynolds – Smolensky de los sectores comercio, manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019

Año	Comercio		Manufactura		Agricultura	
	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky
2015	-0,18	-0,08	-0,12	-0,06	-1,45	0,81
2016	-0,57	-0,33	-0,21	-0,12	-0,62	0,25
2017	-0,29	-0,13	-0,19	-0,08	-0,48	0,39
2018	-0,33	-0,19	-0,19	-0,12	-0,84	0,44
2019	-0,29	-0,15	-0,19	-0,11	-0,91	0,39

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Los índices negativos de Kakwani y Reynolds-Smolensky evidencian las debilidades del sistema tributario, tal como se muestra en la tabla 10. Un índice de Kakwani negativo evidencia que el impuesto analizado es regresivo, lo que significa que se exige un valor por impuesto a la renta, independiente del resultado que generen las sociedades. Por esta razón, las empresas que pierden o presentan ganancias bajas soportan una mayor carga impositiva en términos de proporción. De la misma forma, un índice de Reynolds-Smolensky menor a cero evidencia que no ha existido redistribución y que, por lo tanto, la desigualdad se incrementó, lo que ocurre por la falta de progresividad del impuesto⁹.

En conclusión, los índices reflejan que el impuesto a la renta es regresivo y no redistributivo en los tres sectores de análisis. Esto, sin duda, permite hacer juicios sobre la carga tributaria que recae sobre estos grupos societarios.

⁹ La progresividad de un impuesto puede ser medida de múltiples formas, pues no existe un enfoque universalmente aceptado; sin embargo, los dos grandes enfoques son los que distinguen entre índices estructurales e índices de concentración. Los primeros muestran cómo se distribuye la carga fiscal, según la renta de los contribuyentes antes de impuestos, y no tienen en cuenta la renta después de impuestos, basándose en la relación entre tipos medios y tipos marginales. En cambio, los segundos atienden tanto a la estructura del impuesto como a la distribución de la renta, siendo medidas que tratan de comparar las distribuciones de la renta antes y después de impuestos, considerándose índices redistributivos porque atienden a la efectividad del impuesto. Son medidas basadas en el índice de Gini y la curva de Lorenz (Gómez de la Torre del Arco, 2017). Según Cardenas et ál. (2019), el Coeficiente de Gini es un método que sirve para medir la desigualdad de una distribución, como de riqueza, indicador de pobreza, igualdad de renta. Este índice se basa en la curva de Lorenz.

Con el fin de poder investigar, con mayor precisión, el comportamiento del sistema tributario del país en relación con el impuesto a la renta, se ha considerado una segunda muestra objeto de estudio. Esto, con el objetivo de evidenciar si el comportamiento se mantiene al evaluar únicamente una muestra del estudio.

Tabla 11.

Clasificación de la submuestra de los sectores comercio, manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019

Comercio					
Año	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	11.799	12.560	13.378	13.563	12.360
SUBMUESTRA DE ESTUDIO	9.545	9.336	10.392	10.487	9.240
Porcentaje	80,9%	74,3%	77,7%	77,3%	74,8%
Empresas con utilidad y pagan impuesto	9.156	8.872	9.923	9.924	8.598
Empresas con utilidad y no pagan impuesto	112	116	138	264	356
Empresas con pérdida y pagan impuesto	258	333	317	279	268
Empresas en cero y pagan impuesto	19	15	14	20	18
Manufactura					
Año	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	3.977	4.245	4.555	4.569	3.970
SUBMUESTRA DE ESTUDIO	3.334	3.321	3.649	3.646	3.134
Porcentaje	83,8%	78,2%	80,1%	79,8%	78,9%
Empresas con utilidad y pagan impuesto	3.189	3.133	3.475	3.437	2.892
Empresas con utilidad y no pagan impuesto	31	33	34	87	126
Empresas con pérdida y pagan impuesto	112	152	137	119	111
Empresas en cero y pagan impuesto	2	3	3	3	5
Agricultura					
Año	2015	2016	2017	2018	2019
Empresas para el estudio	3.560	3.579	3.870	3.978	3.442
SUBMUESTRA DE ESTUDIO	2.531	2.580	2.850	2.887	2.456
Porcentaje	71,1%	72,1%	73,6%	72,6%	71,4%
Empresas con utilidad y pagan impuesto	2.138	2.219	2.477	2.436	2.014
Empresas con utilidad y no pagan impuesto	280	265	273	338	341
Empresas con pérdida y pagan impuesto	105	92	99	107	94
Empresas en cero y pagan impuesto	8	4	1	6	7

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Como se evidencia en la tabla 11, la submuestra representa, en promedio, para el sector comercio el 77%, para manufactura el 80% y para agricultura el 72% del total de las sociedades. Estas empresas han sido seleccionadas considerando que, al generar un resultado positivo, debían satisfacer el pago del impuesto y contribuir con la recaudación tributaria. Además, se seleccionaron porque, al evaluar la capacidad redistributiva del impuesto a la renta, se deben considerar todas las empresas que soportaron una carga fiscal, independiente del resultado contable que obtuvieron.

Tabla 12.

Índices de Gini de los resultados, antes y después del impuesto y del impuesto a la renta causado de los sectores comercio, manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019

Año	Comercio			Manufactura			Agricultura		
	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI	Gini RAI	Gini IRC	Gini RDI
2015	0,87	0,84	0,89	0,86	0,86	0,86	0,86	0,82	0,90
2016	0,88	0,82	0,92	0,86	0,86	0,86	0,84	0,82	0,86
2017	0,87	0,83	0,90	0,87	0,86	0,87	0,83	0,83	0,86
2018	0,85	0,83	0,88	0,86	0,87	0,86	0,87	0,83	0,91
2019	0,86	0,84	0,88	0,86	0,87	0,86	0,86	0,84	0,89

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

La tabla 12 muestra los índices de Gini de las tres variables de estudio. La nueva muestra evidencia y ratifica la inequidad del sistema, al mostrar índices cercanos a uno. Además, corrobora que la desigualdad aumenta luego del pago de impuestos, en los sectores comercio y agricultura, pues el índice de Gini es superior en el resultado después del pago del impuesto, en todos los años de estudio. En cuanto al sector manufactura, el nivel de desigualdad se mantiene después del pago del impuesto a la renta, pero afirma la existencia de una divergencia en la concentración de los resultados generados por el sector. El índice de concentración de la carga fiscal, para los diferentes sectores económicos, presenta el mismo comportamiento que al analizar la muestra total.

Tabla 13.

Índices de Kakwani y Reynolds Smolensky de los sectores comercio manufactura y agricultura, periodo 2015 – 2019

Año	Comercio		Manufactura		Agricultura	
	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds Smolensky
2015	-0,033	-0,023	0,003	0,001	-0,047	-0,036
2016	-0,053	-0,041	0,007	0,001	-0,017	-0,023
2017	-0,038	-0,026	-0,001	-0,001	-0,006	-0,022
2018	-0,019	-0,029	0,005	0,001	-0,038	-0,041
2019	-0,016	-0,023	0,006	0,001	-0,019	-0,024

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Los resultados de la tabla 13, muestran índices negativos de Kakwani y Reynolds-Smolensky, para el caso de los sectores comercio y agricultura, lo que corrobora la debilidad del sistema tributario ecuatoriano. En cuanto al sector de manufactura, con excepción de 2017, los resultados son positivos en los índices expuestos. Esto evidencia que el sistema presenta alta desigualdad antes del pago de impuestos, y que esta inequidad se mantiene luego de satisfacer los mismos, reflejando la escasa capacidad redistributiva del impuesto.

Los resultados obtenidos en esta investigación muestran que, aún cuando el impuesto a la renta¹⁰ tiene una naturaleza progresiva, su aplicación im-

10 En el estudio realizado por Paladines (2007) sobre el nivel de progresividad del impuesto a la renta de las personas naturales en el Ecuador, para el periodo 2001-2005, se determina que los niveles de desigualdad y las diferencias en la fuente de ingresos de los contribuyentes afectan al cumplimiento como al nivel de progresividad del impuesto. Además, el estudio reveló que tan sólo el 50% de las personas que debían declarar y pagar el impuesto a la renta en 2004, cumplieron con su obligación; y que la tasa de imposición efectiva fue del 4,9%, elemento que explica por qué el impuesto a la renta de las personas naturales representó tan solo el 1% de los ingresos del Estado. Se utilizó el coeficiente de Gini para determinar la acumulación de riqueza, como un estándar del nivel de progresividad. Por otra parte, la CEPAL (2011) evalúa en el Ecuador, Guatemala y Paraguay la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta. Para el Ecuador, se consideraron los ingresos de 76.922 individuos, según una encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, y se estudiaron bajo cuatro alternativas: impuesto familiar, impuesto dual, impuesto plano y derogación de gastos tributarios. Los indicadores de equidad vertical fueron: Gini del ingreso antes del impuesto, Gini del ingreso después del impuesto a la renta, índice Reynolds-Smolensky, índice Kakwani, Gini del ingreso después del impuesto a la renta y transferencia monetaria. Se observa que el impuesto bajo los cuatro escenarios,

plica desequilibrios en la economía y limita el crecimiento del tejido empresarial. El índice de Reynolds–Smolensky muestra que el impuesto no ejerce un efecto igualador en la distribución del resultado, ya que la inequidad se incrementa una vez realizado el pago del mismo. Por esta razón, se deberían formular políticas que busquen generar las condiciones necesarias que promuevan el crecimiento económico. La desigualdad está ligada a sistemas tributarios poco desarrollados, en países que se caracterizan por tener una recaudación fiscal deficiente, y presentar altos niveles de evasión e informalidad.

al igual que para el impuesto actual, es progresivo, con un potencial redistributivo similar, excepto para el impuesto dual; y que el más progresivo fue el impuesto familiar. Los indicadores de equidad horizontal fueron: Gini del ingreso después del impuesto a la renta, Pre-Gini del ingreso después del impuesto a la renta, índice Atkinson-Plotnick e índice IH, con los que se concluye que el impuesto plano no asegura un tratamiento igualitario entre contribuyentes con similares niveles de renta. Mediante la evaluación de la equidad vertical se obtiene la progresividad en el impuesto a la renta.

435.0015

485545.58455

4564544.45

5858445665454
485545.58455

314

Principios del derecho tributario

0.000454

Principios del derecho tributario

El pacto social que defiende Rousseau (1762) determina que los modelos de organización socio política surgen del acuerdo primario de crear un modelo normativo que permita una convivencia entre las personas. Estas normas sociales debían estar contenidas en una carta suprema que conforme a las nuevas teorías constitucionalistas y se expresan a través de reglas y de principios.

Los valores que en el tiempo se van incorporando en la conciencia social como correctos o aceptables, para que exista evolución social, deben anejarse a la categoría de las normas; sea que algunos se presentan dentro del derecho como reglas. Es decir, se habla de proposiciones que contienen un supuesto de conducta y su consecuente precepto de actuación (manda, prohíbe o permite), o aquellos contenidos en principios que, a diferencia de los anteriores, reconocen derechos solo mediante preceptos.

Los principios, como normas que conforman el sistema jurídico, no constituyen una involución del derecho positivo. Al contrario, representan su perfeccionamiento, como ambiente en el que se desenvuelven las reglas. La teoría de Hart, citado por Zabala (2010), señalaba que las únicas categorías normativas que determinan certeza jurídica eran las reglas y sus supuestos definidos. No existe, por tanto, espacio para los principios que, al solo contener preceptos sin condicionantes de aplicación, no permiten concretar su contenido.

Actualmente, el carácter progresista que entraña la Constitución marca que los principios son el elemento esencial y primario donde se desenvuelven las reglas. Son los principios, en términos de Ferrajoli, citado por Zabala (2010), los que perfeccionan el derecho de las normas mediante “una función supletoria, integradora o correctiva” (p. 288). Por consecuencia, se entiende que las normas no son autónomas, siempre estarán impregnadas por los principios que, por definición, son los que reconocen los derechos a favor de las personas.

Para Plazas (2006), para que un sistema tributario pueda calificarse como racional, es indispensable que el mismo esté gobernado por principios a los cuales los clasifica en básicos, como la progresividad y la equidad, y derivados, como la eficiencia.¹¹

11 Plazas (2006) analiza los principios sobre la base de la legislación colombiana. El sistema tributario “no puede ser comprendido desde la estrecha perspectiva de los medios, porque los fines pueden desvirtuar las características de justicia que en apariencia registren los medios. Si los tributos son progresivos en su conjunto, pero el gasto es regresivo, el sistema tributario no es realmente progresivo. Del propio modo, el hecho de que haya tributos que individualmente considerados no tengan la condición de progresivos no implica que el conjunto sistemático de todos los tributos, destinado a la realización de gastos

Al ser los principios la legislación que esencialmente reconoce derechos, en materia tributaria, estos son los cimientos en los que se edifican los diversos institutos de la fiscalidad. La finalidad recaudatoria del sistema tributario determina que el Estado siempre estará en constante contradicción con la posición ciudadana, de lo cual, considerando que las necesidades estatales, de acuerdo con el actual modelo estatal, imponen una actuación proactiva creciente que demanda mayores recursos, es el reconocimiento de derechos mediante preceptos sin delimitaciones puntuales de conducta, los que marcan las fronteras entre las legítimas aspiraciones estatales y el límite del sacrificio patrimonial por parte de los ciudadanos. En este estadio de reconocimiento general de derechos que imponen los principios, las reglas se desarrollarán, y hasta se impondrán libremente, obviamente dentro de los parámetros generales de respeto a los derechos ciudadanos que imponen los principios. Siguiendo el pensamiento del profesor italiano Ferrajoli, son los principios los que logran un estado garantista de los derechos fundamentales.

En el Ecuador, los principios del sistema tributario se encuentran regulados, tanto en la Constitución como en la ley. Esta jerarquización permitiría, desde esta elemental diferenciación, considerar la existencia de principios básicos para diferenciarlos de los derivados. Empero, tal conclusión se presenta como apresurada, ya que varios de los principios de la Carta Magna se encuentran también regulados en el Código Tributario que, por cierto, es anterior a la actual Constitución. El principio de legalidad, junto con la irretroactividad, tal vez constituyan la principal limitante a la voracidad impositiva. La diferenciación entre los tributos impone que la reserva de ley es exigencia fundamental para el nacimiento y modificación de los impuestos, ya que tasas y contribuciones especiales pueden, además, crearse mediante acto legislativo seccional. La progresividad y equidad se presentan como elementos necesarios para un sistema tributario justo que, en términos de Aristóteles, determina que “lo equitativo es justo bajo los términos que la equidad equivale a la rectificación de la ley en la parte en que esta es deficiente por su carácter general”. La eficiencia recaudatoria¹², transparencia y la simplicidad administrativa, en inicio

de tipo progresivo, con los de menos fortuna como destinatarios de la acción estatal, sea regresivo” (p. 422).

12 La administración fiscal debe diseñar e incorporar herramientas y mecanismos que permitan un manejo efectivo y eficiente del sistema tributario, y que sean de fácil acceso y utilización de los contribuyentes, minimizando los costos en los que incurre el ente de control, para cumplir con sus objetivos. La eficiencia se mide mediante las estrategias y acciones planteadas por la administración tributaria, que permiten mejorar el comportamiento de los contribuyentes al disminuir el fraude fiscal, lo cual deriva en menores costos por gestión e inspección tributaria y en la obtención de recursos suficientes y oportunos (Guillermo y Vargas, 2017). Ramírez y Carrillo (2020) realizaron un estudio sobre la eficiencia recaudatoria del impuesto al valor agregado y del impuesto a la renta del Ecuador. Los resultados evidencian eficiencia en la recaudación del IVA desde 2007, y un crecimiento sostenido de los recursos por impuesto a la renta, en la última década, lo cual se aduce a una mejora en

concebidos como orientadores de la acción de las autoridades tributarias y de los titulares del poder de imperio, actualmente son interpretados hasta como herramientas de legitimación en el aumento de la carga impositiva. De esa forma, se deja de lado su real teleología de impedir ese sentimiento colectivo que lo pagado se diluye en burocracia excesiva y gastos innecesarios derivados de la recaudación de impuestos oscuros y mal concebidos.

La igualdad y la generalidad son concebidos como acciones positivas dentro de un concepto de paridad entre iguales. Si la Revolución Francesa incorporó, entre los derechos humanos, el derecho al trato igualitario, la evolución, luego de casi trescientos años, es el sistema igualitario material. Solo reconociendo las desigualdades entre los distintos grupos ciudadanos se garantiza igualdad de oportunidades para todos, concepto que, traducido a materia fiscal, implica cargas tributarias similares, pero reconociendo las desigualdades no solo pecuniarias sino inherentes a la calidad de persona. Actualmente, un sistema con un formato de igualdad formal, además de inaceptable, significaría un retroceso en la concepción misma de la norma que, si bien en principio es abstracta y general, no implica cargas lineales para todos, sino para todos quienes se encuentren en una misma situación económica, incluyendo acciones positivas (no discriminadoras) por condiciones personales.

Hemos segmentando dichos principios en tres grupos. En el primero, aquellos de predominio económico, en los que se encuentran la progresividad, igualdad, generalidad y suficiencia recaudatoria. Un segundo conjunto está formado por principios relacionados con instituciones propiamente jurídicas como la legalidad e irretroactividad¹³. Quedan así, en el último estamento, los tendientes a definir la gestión de la administración tributaria, tales como la eficiencia, simplicidad administrativa¹⁴

la gestión y al comportamiento adaptativo de la administración tributaria. Dentro de esta línea, Cuestas y Góngora (2014) mencionan que el enfoque de recaudación de impuestos se centra en las personas naturales, ya que la forma más fácil y rápida para obtener ingresos para un gobierno es a través de gravar el consumo, pero que esto lleva a muchas implicaciones sociales, ya que un sistema tributario basado en impuestos indirectos es regresivo, pues los impuestos que pagan los pobres representan una porción mayor de su ingreso que los impuestos que pagan los ricos.

13 Según Saltos (2017) el principio de irretroactividad es una manifestación de la seguridad jurídica en un estado de derecho, en el que los sujetos pasivos puedan conocer sus obligaciones tributarias.

14 Según Saltos (2017) el principio de simplicidad administrativa implica que la administración tributaria diseñe criterios para gravar determinados hechos económicos, y que, a su vez, estos criterios sean fáciles de entender para los contribuyentes. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) menciona que un sistema tributario debe ser sencillo, en particular para las nuevas empresas y para aquellas que están en crecimiento, debe estimular el ahorro y promover el crecimiento del aparato productivo. El contribuyente desea enfrentarse a un sistema simple y justo, con normas sencillas de comprender, y que garantice sus derechos. Además, el sujeto pasivo debe comprender el alto costo por

y transparencia. Al primer grupo le adicionamos el concepto de capacidad contributiva que, si bien no se menciona como principio en los cuerpos normativos ecuatorianos, constituye el sustento básico de la tributación basado en manifestaciones de riqueza, tanto más que determinados autores¹⁵ lo circunscriben a un concepto de justicia tributaria, hasta utilizar indistintamente la nominación de equidad fiscal.

El índice de Reynolds–Smolensky muestra que el impuesto a la renta en el Ecuador no ejerce un efecto igualador en la distribución del resultado. Sobre lo expuesto, la visión planteada es jurídico sustancial, lo que implica determinar el contenido económico y el impacto social que genera el sistema tributario. Es por tal razón que el primer grupo será el foco de este análisis, en pro de formular una propuesta de distribución en la fuente de la propiedad de los medios de producción que permita superar las distorsiones que, al afectar la base del sistema,¹⁶ devienen en inequidad.

Principio de progresividad

La Constitución de la República del Ecuador incorpora la progresividad como un principio primario que se sobrepone al resto de normas, conforme las teorías neoconstitucionalistas. Este principio no encontró su génesis en el mismo derecho constitucional; fue la evolución de los derechos humanos, en tiempos de guerra, que consolidó la idea de no regresión en la apertura hacia el camino del reconocimiento de los derechos relativos al hombre.

Esta idea de proscribir el retroceso debía, por consecuencia, estar acompañada con una teleología de constante evolución de las conquistas de derechos, fruto de la lucha social. Así, se concibe a la progresividad como la idea permanente que permitirá, de forma tripartita: en primer lugar, impedir la involución, seguido por la obligación de interpretación progresiva de los derechos

incumplimiento de sus obligaciones, y el rechazo social ante acciones de evasión y elusión fiscal. En la misma línea, Stiglitz (2003) determina que un sistema tributario óptimo deber ser simple y fácil de entender; pues, en base a la percepción de la complejidad del sistema, un gobierno tendrá cierto nivel de cumplimiento tributario y moral fiscal (Torgler y Schaltegger, 2005).

15 Ver Amatucci (2001).

16 La relación jurídica tributaria, entendida en términos del extinto profesor Troya (2005), como esta conexión compleja entre Estado y ciudadanos por ocasión de la aplicación de los tributos, debe ser analizada, sobre todo, en sustento de los principios del derecho tributario, tanto en lo que respecta a los deberes formales, a las acciones de pago indebido o excesivo, y sobre todo a las obligaciones tributarias. Estas últimas son, al final, las que se imponen sobre los ciudadanos, obligaciones de dar medidas sobre manifestaciones de capacidad contributiva tipo ingreso, gastos o patrimonio. Patiño (2013) manifiesta que en la actualidad los sistemas financieros han adoptado las reglas de imposición como valores que son base de la política económica y social de la tributación.

existentes por parte del órgano judicial y, por último, la creación de nuevas normas en sustento de la evolución *pro homine*, a cargo del órgano legislativo.

Al primero de tales fines se lo conoce como no regresividad; si bien en la actual Constitución se la menciona como un principio independiente, en verdad es parte de la misma idea de progreso. Tal idea debe ser desarrollada hasta el punto de protegerla, no solo de las acciones del Estado y el poder que ostenta sobre los ciudadanos, sino incluso en la interacción entre particulares. Empero, dicha protección no debe ser entendida como de aplicación absoluta¹⁷, su justificación es la posición desigual de los actores. En la praxis, el Estado, dotado de soberanía, se encuentra en una situación de poder frente al ciudadano, al igual que un particular sobre otro, en distintas interacciones como aquellas derivadas entre proveedor y consumidor¹⁸.

La aplicación de las normas existentes a cargo del poder judicial está también impregnada del concepto de evolución. En la decisión sobre el alcance de los derechos y la prelación entre los mismos, los administradores de justicia están obligados a tener como horizonte el incremento del bienestar humano. Este concepto, si bien se lo menciona sin obstáculos, tiene una significación que abarca una enorme dificultad, considerando no solo la importancia del bienestar colectivo en las interacciones con el Estado, sino la decisión sobre la preferencia de derechos entre particulares, sin caer en inclinaciones injustas.

Mancilla (en Landa, 1995) concibe a la función que cumple el órgano legislativo como el resultado de la derogación tácita de aquellas normas que se oponen al progreso. En este avance progresivo de los derechos humanos en busca del bienestar, aquellas normas escritas que, varadas en el tiempo se tornan caducas por su oposición al desarrollo, no solo que deben formalmente ser retiradas del orden jurídico para lograr que los nuevos beneficios de los de-

17 La Corte Constitucional del Ecuador, al respecto, señala: “De la normativa constitucional y convencional que precede, este Organismo constata que el principio de progresividad contiene una doble dimensión: la primera, relacionada con el avance gradual de la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados con la utilización de herramientas técnicas que generen las mejores condiciones para su ejercicio y goce; y la segunda, que se cristaliza a través del principio de no regresividad -prohibición de regresividad-, que no permite la disminución de los derechos, es decir, impide que tenga lugar una reducción en lo que respecta a la protección ya obtenida o reconocida.” “Para precisar si una disposición constituye una medida regresiva es indispensable adelantar un cotejo entre la norma de la disposición demandada y la norma que se afectará con dicho cambio normativo”.

18 Debe verificarse que ambas guarden una suerte de identidad entre sí, esto es, que las mismas regulen un mismo supuesto de hecho y una misma consecuencia jurídica. Esta verificación se adelanta a partir de una comparación entre los elementos normativos de la disposición posterior con los elementos de la disposición anterior, en términos de conducta regulada, circunstancias normativas, destinatarios, beneficiarios, titulares, sujetos obligados, y demás elementos que puedan ser relevantes para el caso (CASO 0071-15-IN, 2017).

rechos queden indemnes. Además, es necesario que tal progreso, contenido como derecho consuetudinario o *common law*, se lo transforme en positivo. Esta es una tarea de exclusiva responsabilidad del parlamento.

La Corte Constitucional del Ecuador (CASO 0029-11-IN, 2013) define el principio de progresividad señalando que "... se debe considerar que la progresividad de los derechos supone, en concreto, que el Estado no puede implementar medidas que tengan como finalidad o como efecto, la disminución del nivel de reconocimiento y cumplimiento de los derechos contenidos en la Constitución y en los Instrumentos de Derechos Humanos" (p. 7). Por su parte, Aguirre (2015) considera que los tratados sobre derechos humanos son instrumentos vivos, cuya interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales. Dicha interpretación evolutiva es consecuente con las reglas generales de interpretación de los tratados que la Convención de Viena consagra.

Pero tal referencia, que la actual Carta Magna incorpora en el capítulo del principio de aplicación de los derechos, tendrá el mismo significado cuando, al regular la soberanía económica se lo incluya como uno de los principios que norman el sistema tributario.¹⁹

El pacto social que permitió la creación de los Estados como forma de organización sociopolítica, llevó a que tal entidad, bajo el paradigma liberal, deba ser entendida como medio y no fin de subsistencia. Tal finalidad justifica su existencia en tanto se convierta en un instrumento para viabilizar el desarrollo y bienestar de sus ciudadanos. Esta tarea, evidentemente, le impone como primera obligación el dotar de servicios indispensables para la vida, hasta el punto de considerarlos básicos. Estos servicios son, por ejemplo, la electricidad, seguridad, agua potable, etc.

El inspirado papel que se le asignaba resultaba de fácil justificación en la literatura, aunque de difícil cumplimiento en la práctica. La educación, la sa-

19 El principio de progresividad, según Sanz (2020), indica que, cuanto mayor sea la capacidad económica de un contribuyente, mayor deberá ser la contribución al pago de tributos para el sostenimiento de los gastos públicos. Para Llamas et ál. (2020) la forma en que los impuestos se aplican en la sociedad influye en la capacidad recaudatoria del Estado y, en consecuencia, incide en la distribución del ingreso de la población y en el grado de suficiencia para hacer frente al gasto público. Perseguir la igualdad real en la distribución de las cargas fiscales requiere de un trato desigual conforme el nivel de renta. Por otro lado, Gómez de la Torre (2017) indica que la progresividad no involucra necesariamente redistribución, debido a que depende de la capacidad recaudatoria de un impuesto. De la misma manera, dicho autor menciona que la capacidad redistributiva de un impuesto puede lograr la equidad impositiva y, a su vez, dependerá de la efectividad de la función impositiva cuando se aplique sobre una determinada distribución de la renta; si la capacidad recaudatoria es muy reducida, se puede dar un impuesto muy progresivo y tener escasa incidencia sobre la redistribución de la renta.

lud y la seguridad tienen como factor común una imponente infraestructura física acompañada de un constante esfuerzo humano para su implementación y mantenimiento. Para lograrlo, ya en la praxis, se requería de abundantes recursos económicos que, si bien en primer lugar se fijó como su cantera la propiedad estatal de los recursos naturales, por su escasez y su carácter de no renovables, se presentaban como insuficientes.

Surge así la idea de que los ciudadanos también aportemos con este esfuerzo estatal, esfuerzo para el cual se crea el sistema tributario que, teniendo como única fuente la ley, abarcaba los derechos y obligaciones de las partes frente a la necesidad de recursos.

Es claro, bajo tal introducción, que el alcance de la progresividad²⁰ mentada en las primeras normas de la actual Constitución no es precisamente adecuada para explicar uno de los principios que regulan los tributos. Si bien la progresividad, como principio de aplicación de los derechos está presente en toda la interacción humana y, por tanto, también en aquellos derivados de las relaciones patrimoniales, el principio de progresividad en el sistema tributario tiene connotaciones particulares, derivadas precisamente de su naturaleza económica.

El origen de la progresividad, en materia tributaria, tiene su fuente en la teoría de la utilidad marginal decreciente de la renta y la riqueza.

La teoría de la utilidad marginal fue desarrollada a finales del siglo XVIII, como la reacción a la teoría Valor-Trabajo de Adam Smith. Es asignada a los economistas Menger, Jevons y Walras; esta no compartía la idea de que el valor de los productos y servicios corresponde a la cantidad de trabajo o esfuerzo que se dedica en su producción. Para el trío de académicos, lo que realmente determina el valor de un bien es la utilidad que este proporciona al usuario, independientemente del trabajo empleado en su manufactura. Tal afirmación encuentra a la utilidad como piedra angular, ya que la satisfacción que recibe el consumidor con el primer uso del bien es lo determinante en su valoración. Empero, tal utilidad debe estar acompañada del factor margi-

20 Neumark (1974) define al principio de progresividad como la manera de establecer política tributaria, de forma que la distribución interindividual de las cargas fiscales transcurra progresivamente, sin importar las proporciones necesarias para cumplir con el principio de capacidad de pago, con el fin de obtener redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con una economía de mercado y que, a su vez, se considere justa. Según García (2002), este principio es una de las técnicas más eficaces que se encuentra en la lucha por acceder a sistemas tributarios que aprueben una justa distribución de las cargas públicas. Los países con menor progresividad coinciden en la conceptualización de "reforma tributaria". La progresividad de los tributos en la norma está establecida por rangos de ingresos o de ganancias, tratando de afectar en menor medida a los sectores de escasos ingresos monetarios, que por lo general es la mayoría de la población de los países latinoamericanos (Mahon, 2004).

nal, que se explica como la satisfacción adicional que se continúa recibiendo cuando se consume una nueva unidad del mismo tipo de bien o servicio.

La primera adquisición de un producto, dentro de contextos normales y en un determinado período de tiempo, será la que otorga la satisfacción plena para el consumidor. Este beneficio se denomina utilidad total y se afectará en la medida de la utilidad marginal que el segundo producto le otorgue.

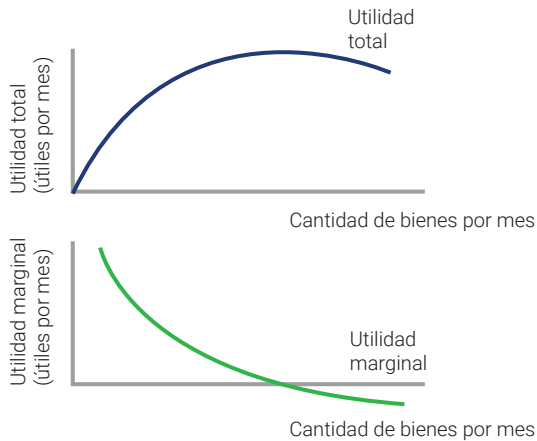
Sobre dicha premisa, se concluye que la utilidad marginal es decreciente, pues mientras más se consuma el bien, dicha satisfacción que otorga la unidad adicional, se reducirá paulatinamente. No obstante, tal concepto es aún incompleto, desde la perspectiva de la valoración, pues si bien el nivel de satisfacción que otorga desvanece la teoría del valor sobre el trabajo invertido, debe considerarse la cantidad de producto al que se puede tener acceso. Así, la utilidad total va creciendo en la misma medida de la utilidad marginal; sin embargo, con cada nuevo consumo disminuye, incluso hasta volverse negativa. Así, llegará un momento en que la utilidad total no solo no se incremente, sino que este estancamiento puede volverse inclusive negativo, por las externalidades causadas en consumos repetitivos sin ninguna satisfacción (ver figura 10).

El acceso ilimitado de un consumidor a determinado producto provocará que la teoría de la utilidad marginal decreciente se consolide en la menor satisfacción que cada unidad adicional producirá en la persona. Varios autores presentan el ejemplo didáctico del agua y los diamantes. Respecto de este último, a los consumidores al momento de resolver si la valoración que están dispuestos a pagar es adecuada, solo de forma tangencial analizarán los cientos de años que se necesitaron para que la formación carbonosa alcanzara dicho nivel de belleza o el inmenso esfuerzo minero que implicó obtenerlos; lo importante en su decisión será la satisfacción que les provocará la utilización de la joya. La teoría de Adam Smith ya es obsoleta, más aún cuando, con la parábola del agua, se demuestra la utilidad decreciente. El viajero extraviado en el desierto que descubre un oasis alcanzará satisfacción total con el primer vaso de agua, utilidad que disminuirá de forma constante con los siguientes, hasta el punto que, tal vez en su último bocado, antes que satisfacción, le provocará malestar.

Tanto en el agua como en los diamantes, la utilidad se reducirá con la propiedad o el uso de cada unidad adicional, pues aunque estos últimos, *per se*, siempre serán bellos y escasos, el nivel de satisfacción que provocará el primero, nunca se repetirá en la unidad número diez. Además, es posible que el propietario olvide o considere cada vez menos valioso al primero, que fue el que le otorgó la utilidad más alta, llegando inclusive a generarle nuevas preocupaciones de resguardo y protección de un producto que ya dejó de otorgarle satisfacción.

Figura 10.

Gráfico de la utilidad total y la utilidad marginal



Fuente: Santiago Javier Armesilla Conde; Análisis comparativo entre la teoría del valor-trabajo y la teoría de la utilidad marginal desde la teoría del cierre categorial. Inédito. 2018.

Dicha teoría económica fue acogida y transportada para ser aplicada en materia tributaria. El ordenamiento impositivo creado como una fuente de financiamiento estatal, a través del esfuerzo ciudadano, si bien pertenece y se lo estudia como parte del sistema jurídico, el carácter netamente económico que presenta la obligación jurídico tributaria, justifica el analizar teorías económicas para entender el alcance de los principios tributarios. Esta premisa la respaldan Cardenas et ál. (2019), quienes indican que el coeficiente de Gini, ponderación numérica derivada de la curva de Lorenz, es un método adecuado para medir la desigualdad de una distribución y presentarla como un indicador de riqueza, de pobreza e igualdad de renta.²¹

21 Gómez de la Torre (2017) indica que la progresividad de un impuesto puede ser medida de múltiples formas y se suele acudir a su medición, a través de índices de progresividad, no existiendo un enfoque universalmente aceptado para la construcción de un índice. Los dos grandes enfoques son los que distinguen entre índices estructurales e índices de concentración. Los primeros muestran cómo se distribuye la carga fiscal, según la renta de los contribuyentes antes de impuestos, y no tienen en cuenta la renta después de impuestos, basándose en la relación entre tipos medios y tipos marginales. En cambio, los segundos atienden tanto a la estructura del impuesto como a la distribución de la renta. Son medidas que tratan de comparar las distribuciones de la renta antes y después de impuestos, considerándose índices redistributivos, porque atienden a la efectividad del impuesto. Son medidas basadas en el índice de Gini y la curva de Lorenz. Según Tarsitano (2014), la progresividad de los sistemas fiscales y el financiamiento compulsivo del sector público con redistribución del ingreso se justifica y explica por el reparto de la carga tributaria, en función de lo que los contribuyentes pueden pagar, de acuerdo con su patrimonio, renta o consumo. No obstante, dicho autor dice que el sacrificio y el derecho de las personas son valores que se deben mantener en equilibrio, al participar en los beneficios producidos con los impuestos.

La progresividad, por definición, señala que, mientras mayor capacidad contributiva tenga, el contribuyente no solo debe pagar más, sino que, además debe soportar una mayor carga impositiva. Tal principio es de fácil explicación desde una perspectiva política de la corriente de izquierda autodenominada progresista, para quienes el reparto equitativo de la riqueza es el punto de inflexión frente al neoliberalismo. Por su parte, para la derecha ortodoxa, la progresividad no debe ser analizada como una especie de sanción para el empresario exitoso, que cada vez logra mayores ganancias. Al contrario, debe ser un aliciente que permita que el éxito, y quienes lo alcanzan, se multiplique.

Tal discusión, lejos de ideologías políticas, encuentra varias justificaciones, así como externalidades. Es ineludible que el problema de la inequidad en la repartición de la riqueza merece todos los esfuerzos de solución, entre los que indudablemente la progresividad se presenta como una salida curativa más que paliativa. El imponer que las riquezas generadas se retiren de sus propietarios, en proporción al nivel de éxito económico, a primera vista, parece una solución definitiva para una equitativa distribución; empero, la iniciativa y deseo individual como motor del crecimiento se ven disminuidos.

La teoría del Estado liberal y el concepto de economía que imponen, sin entrar en la discusión del rol del Estado y su nivel de intervención, determinan que es el esfuerzo individual el motor de la economía, siendo este deseo de superación ciudadana el que provoca crecimiento, a través de los emprendimientos. Si bien existen varios factores adicionales en este teorema, es claro que este deseo, hasta egoísta, de alcanzar la riqueza individual, beneficia colectivamente al crecimiento económico de la sociedad. Dentro de esta perspectiva, a la cura que parecía definitiva, los países desarrollados la visualizan como paliativa y hasta perjudicial. El aliciente que representa alcanzar el éxito individual se desvanece cuando el sistema tributario impone mayores gravámenes, considerando únicamente el beneficio colectivo de la equidad, sin analizar el esfuerzo y la satisfacción que la riqueza provoca y requiere.

Sobre la base del concepto económico de la utilidad marginal decreciente, consideramos que no es la repartición equitativa ni la motivación al esfuerzo económico individual lo que debe marcar los caminos para la aplicación de la progresividad tributaria.

La capacidad contributiva²² se presenta como un concepto simple que determina que el sistema impositivo solo puede exigir contribución luego de que las necesidades básicas individuales y familiares han sido resueltas. Si el límite de la capacidad contributiva está determinado por el concepto de canasta básica familiar, el que la capacidad económica permita adquirir todos los productos

22 El principio de capacidad contributiva, desde la perspectiva de la doctrina, debe completarse con la perspectiva del hecho imponible en que se consideran factores y criterios que analicen las condiciones personales del contribuyente (García, 2004).

que la conforman, aplicado en analogía con los ejemplos de la satisfacción marginal, se lo presentaría como el consumo que provocaría satisfacción total.

Luego de aquello, si la riqueza permite acceder a mayores consumos, o incluso, a productos que los sustituyan o complementen con mejores cualidades, el incremento de tal consumo adicional provoca la disminución de la utilidad, en proporción inversa a tal aumento, hasta el punto que la misma será cero, e incluso perjudicial, o provoque lo que denominamos ahorro por descarte. El contribuyente, que en cada nuevo gasto encuentra menor satisfacción, por consecuencia debe perder paulatinamente la motivación del consumo, debiendo entenderse a esta falta de utilidad en nuevas compras, como un ahorro por descarte, ya sea que este implique guardar recursos o incurrir en insatisfactorias adquisiciones. Desde la perspectiva impositiva, es el momento de una intervención.

Bajo esta perspectiva, la progresividad, como lineamiento del sistema impositivo, ordena que las cargas tributarias deben aumentar y, en la misma proporción, a la disminución de la utilidad marginal en el consumo, y mucho más, si esta llega al límite de cero o negativa. Es evidente que el ahorro por descarte provocará un nivel de satisfacción en la seguridad que el respaldo económico implica; no obstante, en este caso, la mayor carga tributaria sobre el exceso ya no será vista como un desincentivo productivo, pues el consumo le otorgó todo el nivel de satisfacción (y su deseo de alcanzarlo) que pudo provocar.

Sobre esta teoría, el sistema tributario, lejos de argumentos políticos sobre la economía y la intervención estatal, debería imponer gravámenes crecientes conforme a la utilidad marginal decreciente, pero sin llegar a afectar el motor individual de superación económica. En esta ecuación, el ahorro por descarte merece un tratamiento diferente al del ahorro productivo, en donde aún el deseo de riqueza individual es una fuente de crecimiento económico estatal.

La progresividad debe ser analizada como un concepto que impone lineamientos básicos y generales, pero cuya aplicación merece análisis singulares. El ahorro, tanto productivo como por descarte, no puede ser tratado bajo la lupa del elemento común del ahorro. Si bien ambos implican la existencia de una decreciente utilidad marginal que, por tanto, merece mayores gravámenes impositivos, el retorno a la circulación de tal riqueza mediante nuevos emprendimientos es justificación suficiente para adicionar el crecimiento económico estatal como un condimento de la progresividad.²³

23 Para Plazas (2006) la progresividad es la expresión concreta de la equidad vertical, en la misma medida en que impone el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva. Permite que el sacrificio tributario sea igual para todos. Además, señala que lo importante es la progresividad del sistema; es decir, adaptarse a la cambiante realidad que le sirve de sustrato, de suerte que, en el marco de la más estricta legalidad sin arbitrariedad, procure los ingresos necesarios, detrayéndolas de las rentas más altas, sin incidir en la más bajas.

La teleología final de la tributación constituye el lograr recursos para el Estado, sobre la base del peculio ciudadano; mientras mayor sea la riqueza, mayor será la fuente y los resultados alcanzados. Ergo, si bien la utilidad marginal decreciente es el sustento de la progresividad, su otro pilar fundamental es el reconocimiento al emprendimiento ciudadano.

Tal expresión no debe ser confundida con la elemental idea de fundar nuevas empresas o incrementar el patrimonio de las ya existentes; debe ser entendida como el espíritu empresarial que nos impulsa a tomar riesgos de dinero, tiempo o trabajo. Tales riesgos se relacionan con la decisión de crear y desarrollar procesos cuya implementación genere nuevas y actuales posibilidades laborales para la sociedad, a la vez de mayores y eventuales riquezas para el contribuyente. Si el ahorro por descarte se transforma en nuevos consumos que se limitan a incrementar el patrimonio en beneficio personal, sin generar reales y actuales beneficios directos para la economía de los demás, tal consumo debe seguirse considerando como insatisfactorio. El deseo de simplemente acaparar puede ser, conforme la analogía de los diamantes, incluso perjudicial desde una perspectiva individual.

La progresividad que impone un aumento de la carga impositiva en medida de la mayor riqueza debe tomar el camino contrario, cuando el ahorro se torna emprendedor. Este sendero descendente, no obstante, debe respetar la teoría de la utilidad marginal. El descenso de la progresividad sobre las tarifas es válido frente al consumidor, que se priva de aquellos productos suntuarios, repetitivos, y hasta sustitutivos de la canasta básica, con el objetivo de transformarlos en ahorro emprendedor. Debido a que el ahorro es posible cuando la utilidad marginal desaparece, tal descenso no puede tener una relación de uno a uno con la línea ascendente que la progresividad impone en las tarifas. Su descenso reducido dependerá de la visión estatal, visión derivada de los otros principios de la tributación, objetivos macroeconómicos y fines extra-fiscales.

Tal planteamiento se refiere únicamente a los impuestos, no a tasas ni contribuciones especiales, cuyas características del hecho generador imponen actividad estatal que se traduce en beneficios directos, como la plusvalía en las últimas, o la prestación de servicios o utilización de bienes públicos en las tasas. Los impuestos son tributos que no imponen para su nacimiento una contrapartida inmediata y perceptible para los sujetos pasivos, sus verdaderos limitantes son la progresividad y la capacidad contributiva.

El profesor Troya (2005), siguiendo la doctrina clásica que representa Montero (citado por Troya et ál., 2005), señalaba que la capacidad contributiva es el criterio configurador del presupuesto de hecho, propio del impuesto. Si bien tal característica no es exclusiva de este tipo de tributo, pues también está presente en las tasas y contribuciones especiales, desentraña la verdadera naturaleza del tributo antes que la contraprestación estatal, que, para el autor

ecuatoriano, no se genera en ninguna clase de tributos, pues estos no son contraprestaciones, sino prestaciones exigidas unilateral y coactivamente.

Los impuestos son los únicos tipos de tributos que no incorporan a la actividad estatal entre las características de su hecho generador; razón por la cual la progresividad se presenta como el límite a la pretensión recaudatoria, cuando fueren directos como indirectos. Estando los impuestos desvinculados de los actos y servicios de la administración pública, su importancia ha desencadenado varias clasificaciones, unas atinentes al tipo de capacidad contributiva gravada; otras, al responsable de su determinación; o, las más desarrolladas, en razón de su carácter directo o indirecto.

La progresividad sustentada en la utilidad marginal y en el ahorro emprendedor tendría aplicación en todas las clasificaciones de los impuestos. Estando los impuestos directos ligados a la riqueza inmediata, a la plena identificación del deudor, y a la imposibilidad de traslación de las obligaciones de dar y hacer, la aplicación de esta teoría justificaría mayores gravámenes cuando la capacidad económica permite ahorro por descarte, o consumo repetitivo, sin utilidad marginal, o cercana a cero. La falta de satisfacción en dichos escenarios genera una acumulación *per se*, cuyas mayores tarifas impositivas no se contraponen con el espíritu emprendedor, motor de la economía.

De igual forma, en impuestos indirectos como el IVA²⁴, en el Ecuador las tarifas planas del IVA, tanto en la banda alta como en la mínima, deberían ser actualizadas en virtud de la progresividad. Es indefendible que actualmente el consumo repetitivo de bienes o servicios, aún sin satisfacción personal, se lo haga bajo el mismo gravamen que la primera compra. A la adquisición del octavo diamante, en circunstancias normales y dentro de un determinado período de tiempo, se lo debe considerar como ahorro por descarte que, por derivación, debería ser gravado con una tarifa superior al 12%. Así, las dife-

24 La progresividad no ha sido estudiada únicamente desde el impuesto a la renta, sino también en impuestos al consumo. Es así que DFID-BID-CAN (2006) elaboran una estimación de la progresividad y capacidad redistributiva de los impuestos y el gasto público social en los países de la Comunidad Andina. Se analizan dos escenarios: la progresión de la tasa media IVA/Ingreso para deciles de hogares ordenados según su ingreso *per cápita*, y la progresión de la tasa media IVA/Consumo para deciles de hogares ordenados según su consumo *per cápita*. Se muestra que, en el Ecuador, en los dos escenarios, el impuesto resulta progresivo. Se concluye que el país tiene una tasa única del 12% y que las exoneraciones y tasas diferenciales están bien diseñadas, ya que recaen sobre bienes y servicios con mayor participación en la canasta de los hogares más pobres. Ramírez y Oliva (2016) realizaron un estudio en el Ecuador sobre la progresividad y redistribución en el análisis de la reforma marginal de impuestos sobre el consumo. Con base en los años de estudio, 2005 y 2006, se evidenció que el impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto regresivo y no redistributivo. Los autores señalan que plantear la estimación de las pseudo-elasticidades de los índices de Kakwani y Reynolds-Smolensky es una herramienta que apoya al planteamiento de políticas fiscales, considerando que es aplicable para impuestos de tarifa constante o plana.

rentes tarifas en los impuestos a los consumos no solo se relacionan con la naturaleza primaria o suntuaria de los bienes o servicios, sino con el bajo nivel de satisfacción derivado de la utilidad marginal.

Proponemos un sistema impositivo que se apoye en las teorías económicas de la valoración de bienes y servicios, y que tiene como factor que se debe considerar, tanto en impuestos directos como indirectos, el progresismo en las tarifas. Este progresismo debe considerarse conforme la utilidad total se estanque y la marginal desaparezca, bajo un concepto de distribución en la fuente, cuya especificación empieza en el principio de capacidad contributiva²⁵.

En los impuestos, cuya capacidad contributiva está medida en la riqueza tipo ingreso, la progresividad permitirá, como ahora, cero cargas tributarias para quienes la utilidad marginal es plena por la incapacidad de acceder a productos adicionales o sustitutivos a la canasta básica. Esta carga tributaria aumentará en relación con los niveles de insatisfacción y disminuirá, en menor proporción, frente al ahorro emprendedor.

Para los impuestos que gravan el patrimonio, como símbolo de riqueza, la discusión puede volverse tensa y de apariencia insuperable. La propiedad privada es el elemento originario del Estado liberal, constituyendo un gravamen abultado, un atentado a la misma, hasta el riesgo de considerarlo confiscatorio. Consideramos que impuestos como el predial también deben ser actualizados bajo la óptica de la progresividad, concepto válido para toda clase de bienes, pues la satisfacción individual no puede imponerse sobre la necesidad de que los recursos sean productivos, antes que simple detentadores de riqueza.

Principio de capacidad contributiva

La naturaleza del sistema tributario, como fuente estatal de ingresos públicos, tiene su fundamento tanto en el poder tributario como en la relación de intercambio entre Estado y ciudadanos. La soberanía, como elemento conatural del Estado, permite a la organización sociopolítica en lo interno autodefinirse en su estructura, medios y fines. Deriva de dicho poder político el poder tributario, a través del cual el Estado, de forma exclusiva, cuenta con

25 Mahon (2004) estudia las causas de las reformas tributarias de quince países en América Latina, entre los años de 1977 y 1995. Demuestra que la conceptualización de "reforma tributaria" ha sido idéntica en todos los países que poseen menos progresividad, menos exenciones para el impuesto a la renta dirigidas especialmente a las empresas y el fortalecimiento de la administración tributaria. La progresividad de los tributos en las normas tributarias está establecida por rangos de ingresos o de ganancias, tratando de afectar, en menor medida, a los sectores de escasos ingresos monetarios que, por lo general, son la mayoría de la población de los países latinoamericanos.

la posibilidad de imponer tributos. Sumado al poder tributario se encuentra ese proceso interactivo de cambio de valores entre Estado y contribuyentes, quienes, a cambio de su sacrificio económico, aspiran al cumplimiento de la teleología del Estado liberal.

Dicho origen, explicado desde la teoría política, no obstante, es insuficiente, considerando que los tributos son obligaciones de carácter pecuniario. Desde este prisma, la raíz del sistema fiscal se complementa con el concepto fundamental de la manifestación de riqueza. A tal elemento se lo conoce como capacidad económica, que obliga a la existencia de tributos solo para hechos, actos o contratos cuyo indicativo represente intereses patrimoniales. Conforme lo sostienen Queralt et ál. (2008), la creación de tributos es posible cuando existan negocios jurídicos indicativos de capacidad económica; no pudiendo, por tanto, imponerse carga tributaria alguna que no respondiera a la existencia de riqueza.

La inexistencia, no obstante, no debe confundirse con potencialidad de la misma²⁶. La valoración que se debe realizar parte del sustento de que la capacidad económica, además de presupuesto, es fundamento de la imposición, situación que lleva a analizar, además de la idoneidad de la persona como sujeto pasivo, la existencia del presupuesto económico, incluso desde una perspectiva potencial. Su existencia no está limitada a la realidad de ese momento; sí, a la que esta ínsita en el presupuesto del tributo. La perspectiva señalada determina la inconstitucionalidad de los tributos solo en aquellos casos en que lo gravado es riqueza inexistente o ficticia²⁷, tales como los vinculados al estado jurídico personal, nacionalidad, raza, religión.

La capacidad económica, empero, en la praxis se presenta de difícil identificación. Es claro que el patrimonio, los ingresos o los gastos son indicativos de su existencia, y desde una perspectiva de normalidad deben ser tratados

26 Según Tosi, citado por Amatucci 2001, el principio de capacidad contributiva “restringe el campo de discrecionalidad” del legislador, impidiéndole tipificar como presupuesto del impuesto, ciertos comportamientos sociales que de por sí no son manifestaciones de riqueza, de potencia económica. La capacidad contributiva debe objetivarse, ligarse a la estructura del impuesto, en el sentido de que la base imponible debe ser incorporada al hecho imponible legal, como valoración del elemento de riqueza. El principio de capacidad contributiva corre el riesgo de ser más un simple principio de racionalidad y coherencia que un límite sustancial y con ello, en contraposición, con el fin principal de la inserción de tal principio en la Constitución.

27 Queralt et ál. (2008) mencionan que el Tribunal Constitucional Español determinó que “la capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente sino a la que está inserta en el presupuesto del tributo, y si esta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva”. “Dicho principio quiebra en aquellos impuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea ya no potencial sino inexistente o ficticia” (p. 126).

como manifestaciones de aquella. Sin embargo, no siempre los recursos obtenidos o gastados demuestran riqueza, como, por ejemplo, cuando la venta es obligada por necesidad. Es así que tal principio no puede perfilarse bajo rígidos mandatos. El lineamiento correcto en donde encontraremos soluciones a la diferente casuística²⁸ está en los argumentos de su existencia.

El criterio de justicia, cuyo origen latino es *iustitia*, admite varias posibilidades que, partiendo desde una perspectiva legal, la conciben como la respuesta estatal frente a la acción o inacción ciudadana que irrespeta el ordenamiento jurídico. Dicho esbozo, no obstante, no abarca todas sus contingencias; la amplitud del término justo, como un valor subjetivo individual se lo presenta infinito. Es así que se habla de varios tipos de justicia: la formal, referida al respeto del derecho, la restaurativa, la retributiva, y la distributiva²⁹ que, trasponiendo en el orden jurídico, constituye la génesis del principio tributario.

A partir de la Revolución Francesa en el año de 1789, surge la idea de un Estado cuya soberanía se localiza en el pueblo, lo que en sentido práctico impuso la concepción de igualdad, que destronaba la supremacía burguesa de las clases gobernantes. Bajo este lineamiento, a la justicia se la presenta como un fin práctico que autoimpone al Estado el deber de respetar los principios básicos de libertad, igualdad e independencia de cada individuo. Este carácter objetivo superaba los conceptos filosóficos de Platón, todos basados en el conocimiento, como sustento de la justicia, o de Kelsen, que la identificaba como un derecho natural de respeto a los derechos fundamentales del ser humano.

Siendo el Estado un instrumento para otorgar bienestar, el criterio del deber ser estatal constituía un importante inicio del cual partir para lograr justicia social. Dicho adjetivo surgía como consecuencia de las nuevas dinámicas en lo económico, derivadas de la libertad individual, sabiendo que la generación de riqueza fruto de la explosión industrial conlleva el problema permanente del capitalismo, la inequidad.

28 Franscheco Mosqueti (en Queralt et ál., 2008), señala que “existe una amplia convergencia entre los estudiosos de la ciencia de las finanzas y entre los estudiosos del derecho tributario, en considerar como manifestaciones del conjunto de capacidad económica la renta global, el patrimonio global, y el gasto total, los incrementos del patrimonio, cuando no hayan sido ya gravados con el impuesto a la renta” (p. 263).

29 Estrechamente unida se halla la elección del principio de capacidad contributiva como principal criterio de justicia en la creación y reparto de los tributos. Solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de la misma realidad. En el ámbito de las relaciones solidarias, el fundamental criterio de justicia se sintetiza en la fórmula de cada uno, según la capacidad, a cada uno según las necesidades” (Amatucci, 200, p. 243).

La justicia³⁰ ahora buscaba, en lo económico, disminuir las brechas entre trabajadores e industriales. El respeto a los principios básicos de la Revolución sucumbía frente al impacto de la inequidad social. En este nuevo estadio, la justicia social determinaba la intervención estatal como remedio a este desfase en la propiedad de la riqueza, constituyendo el sistema tributario, el utensilio que debería lograr dicho acople.

Es así como, en el lineamiento del reparto de la carga fiscal, surge el respeto a la capacidad económica como punto de partida. A las manifestaciones de riqueza debía incorporarse el objetivo estatal de justicia social como fundamento de su existencia. De esta forma, la justicia social se presenta como la génesis de las manifestaciones económicas como principio regulador de los tributos, raíz que impone que la capacidad económica, además de un enfoque general, debe ser analizada a través de una visión individual.

La perspectiva general que señala a las manifestaciones reales o potenciales de riqueza como *ratio* de los tributos debe completarse mediante regulaciones que obliguen a analizar la realidad personal, pero no precisamente del ser individualizado, sino como parte de un grupo para el cual la justicia social impone equiparar las herramientas de desarrollo. Delgado (en Batistone, 2001) introduce el concepto “mínimo vital”, al que define como una institución de justicia que a su vez abarca el conjunto de bienes indispensables para mantener la vida (mínimo físico), como el “mínimo social”, entendido como lo indispensable para el tenor de la vida del individuo.

La capacidad económica se transforma así en capacidad contributiva, la misma que, como inicio, obliga a colocar cargas impositivas únicamente sobre el exceso, luego de satisfacer necesidades básicas individuales y familiares. Dentro de esta línea, es absolutamente factible que al gran grupo de personas que no han logrado obtener riqueza suficiente para solventar la canasta básica familiar, no deben contribuir de ninguna forma. Es legítimo que se los considere como los destinatarios del esfuerzo del progreso estatal³¹.

30 La elaboración del concepto constitucional de capacidad contributiva requiere fijar un criterio de justicia en materia tributaria, sabiendo que dicho criterio es distinto del principio de igualdad y de los cánones formales de la mera racionalidad y coherencia de las elecciones legislativas. Además, tal criterio presupone, como condición necesaria, la suficiencia de la capacidad económica del sujeto. La capacidad económica debe ser superior a un cierto mínimo y ser considerada idónea para concurrir a los gastos públicos respecto a la elección de valores enunciados en la carta magna, partiendo a igualdad de importes puede, por tanto, subsistir diversidad en la capacidad contributiva en torno a la calificación constitucional de la capacidad económica (Amatucci, 2001, p. 246).

31 Saltos (2017) expone que, sobre la base de la capacidad contributiva de los contribuyentes, se deberá determinar los impuestos, por lo que la fijación de tarifas no necesariamente tiene que ser la misma para todos, ya que la base serán las variables de ingresos económicos y de rentabilidad. La progresividad de los tributos trata de afectar en menor medida a los sectores de escasos ingresos monetarios, y se encuentra establecida por rangos de ingresos.

Esta perspectiva, que se presenta como suficiente, es aún incompleta. La capacidad contributiva como límite a la intención impositiva es de simple comprensión desde la perspectiva de respetar la pobreza; no obstante, en aras de alcanzar justicia social, la misma, además, debería fomentar la salida de dicho ambiente mediante la creación de nueva riqueza.

Este nuevo objetivo, más que complementario, surge de la esencia misma del principio, y deriva en la posibilidad de entenderlo como un argumento no exclusivo de las personas naturales. La definición de la canasta básica familiar³² se refiere exclusivamente al concepto de familia y, por tanto, su aplicación sería exclusivo respeto de personas naturales. Sin embargo, en este nuevo paradigma, en donde el objetivo real no es respetar sino combatir la pobreza hasta el punto de buscar eliminarla, la capacidad contributiva tendría aplicación en todos los ámbitos y para todos los tipos de sujetos pasivos.

Cumpliendo el segundo objetivo propuesto, al principio de capacidad contributiva constituiría el sustento de estímulos y exenciones fiscales³³. De acuerdo a varios autores, los estímulos tributarios constituyen mecanismos a los que el Estado acude para alcanzar objetivos fiscales y extra fiscales. Soler (1989) considera que el beneficio fiscal son medidas de apoyo que consisten en un mecanismo desgravatorio del tributo, que, además de configurar el gravamen con arreglo a la capacidad económica del contribuyente, protegen una situación preexistente o fomentan un cambio de conductas. Para Cruz de Quiñones (2003), los beneficios tributarios se formulan como estímulos a la realización de determinadas conductas o actividades económicas auspiciables por el Estado, sin desconocer las razones que inspiran el tributo en el que se insertan.

Sea que el objetivo de los estímulos sea recaudatorio o extra fiscal, la afectación al gasto público permite considerarlos como verdaderas formas de manejo del mismo que, en la línea de la justicia social, convierte al principio

32 “La canasta básica familiar constituye una medida analítica para establecer la brecha existente entre el ingreso promedio de una familia respecto de los bienes y servicios indispensables para satisfacer las necesidades de un hogar de cuatro personas” (Barrera, 2017, p. 19).

33 Conforme lo sostiene Salvatore La Rosa (en Amatucci, 2001), el principio de capacidad contributiva ha sido siempre el referente de la temática en torno a los beneficios tributarios, porque de ordinario se los considera lesivos a la igualdad en el gasto público. Interesa cualificar la capacidad contributiva a la luz de otros fines y valores (tutela familiar, trabajo, ahorro) para establecer si la justicia distributiva está en efecto por sí misma, dirigido, a realizar un tipo de igualdad intrínsecamente neutral, que consiste en exigir que el reparto de los premios y de las penas se haga siempre sobre la base de un exclusivo criterio de valoración, cualificado en sustancia.

de capacidad contributiva en uno de los ejes de acción³⁴. De esta manera, la posibilidad de distribución desde el origen de la riqueza torna a las sociedades mercantiles en destinatarios de la capacidad contributiva.

En las empresas, el principio tiene una diferente concepción primaria. No pretende la supervivencia de las personas al desgravar lo mínimo para su subsistencia; en las sociedades, dicho objetivo devendría en una forma de tapar ineficiencias. Lo importante no es que la empresa se mantenga en el tiempo. El combate a la pobreza es lograr que aquellas sociedades que generen riqueza y que las distribuyen desde el origen se vean favorecidas en su labor mediante estímulos.

Tomando como ejemplo el impuesto a la renta, en las personas naturales la concreción práctica de la capacidad contributiva lo constituye la fracción básica exenta, mientras que en las sociedades, bajo la teoría expuesta, sería el ahorro productivo acompañado del traspaso del capital social a favor de los trabajadores.

Históricamente, la inequidad en materia fiscal se centra en la riqueza generada, la que es sometida progresivamente al gravamen aumentando las tarifas en proporción a una mayor utilidad. En esta visión, el principio no estaría completo si la única teleología fuera la generación de riqueza. Lo importante en sustento de combatir la pobreza es distribuirla, pero a través de un nuevo esquema, no progresivamente sobre los resultados, sino en su fuente. De esta forma, el principio de capacidad contributiva no se convertiría en una tautología vacía de la solidaridad, sino que supondría una valoración diferente de las fuentes productivas como herramientas progresivas de interacción entre la organización de la economía privada y la actividad pública³⁵.

La actual Constitución de la República, respecto del sistema económico ecuatoriano, emite una definición sustantiva que busca sacar al Ecuador del modelo neoliberal. Actualmente, el concepto social se sobrepone al de mercado, lo que supone dotar a la economía de un sentido colectivo y solidario, respetando no obstante el materialismo individual. Sin negar la validez de la iniciativa egoísta y anárquica como impulso del desarrollo dentro de un siste-

34 "No existe contradicción entre la interpretación solidaria y la interpretación garantista del deber de concurrir a los gastos públicos. (...) Sobre el plano lógico no parece incurrir en ninguna contradicción interna una norma que impone un deber y, al mismo tiempo fija el presupuesto y los límites del mismo" (Mosqueti, 2001, p. 230).

35 "El Tribunal Constitucional ha reiterado la conexión entre el deber de contribuir y los principios de justicia en la distribución del gasto público, señalando que esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria" (Queral et ál., 2008, p. 130).

ma competitivo de recursos limitados, el fin es que la propiedad privada de los medios de producción tienda a lo colectivo.

Para aquello, el paradigma a superar es que el propietario se incline sistemáticamente a incrementar su riqueza frente a sus dependientes no socios. En los actuales momentos, bajo la nueva capacidad contributiva³⁶, la generación de riqueza (sea que la misma se refleje en el patrimonio de la compañía o en dividendos) y su propiedad deben ser distribuidas en proporción al capital social. Tomando como base este imperativo proveniente del derecho societario, la forma de cerrar la brecha entre socios y empleados no es combatirlo; al contrario, es lograr que estos últimos pasen a ser también accionistas y propietarios de los medios de producción.

La Constitución del año 2008 creó como rama de la economía al sistema popular y solidario. En el mismo, la sociedad cooperativista no es guiada por el capital, la mayoría democrática gobierna independiente del monto invertido. La mera calidad de socio le da igual derecho en la toma de decisiones dentro de la sociedad que cualquier socio mayoritario, aunque la repartición de beneficios económicos es sobre la base de la cantidad de certificados de aportación³⁷.

Pese a lo novedoso del sistema popular y solidario, el objetivo no es crear incentivos que tiendan a la formación de un sistema cooperativo en que la toma de decisiones no se relacione con la propiedad en el capital social. La idea es democratizar la propiedad en el capital social, como lo propone el sistema social y solidario, pero manteniendo las decisiones en manos de los socios mayoristas, como determina el sistema societario. La capacidad con-

36 En la norma Constitucional, en el Art. 300 no aparece de forma expresa el principio de capacidad contributiva; debe entenderse como que tal omisión determina que el mismo no es aplicable en la norma tributaria. Conforme lo sostiene Patiño (2013), la doctrina tributaria desde sus orígenes ha explicado que el acatamiento del deber de prestación que tiene el ciudadano frente al Estado debe ser supeditado a su capacidad económica, ya que el límite de un sistema tributario justo impone evitar que se coloque una carga tal al contribuyente que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio. Jurídicamente, el deber de tributación se concreta únicamente en función de la capacidad contributiva como medida que sustenta la prestación atribuida al contribuyente. Sobre lo expuesto, el actor concluye que el sentido de innovación social que mantiene la actual Constitución determina que los principios rectores de la tributación que se suprimen en la Carta Magna del Ecuador están garantizados en la vigencia y el contenido axiológico de los otros principios constitucionales que se mantienen y se agregan. Desde nuestra perspectiva, aun cuando el texto Constitucional no la incluya, la capacidad contributiva constituye la piedra angular de la tributación. Bolaños (2017), por su parte, considera que la capacidad contributiva de los sujetos y grupos empresariales, junto con la progresividad, permite alcanzar mayores grados de redistribución del ingreso nacional. Ergo, sostienen que dentro del principio constitucional de capacidad contributiva en el sistema fiscal se encuentran enmarcados los principios de equidad, progresividad y no retroactividad, como ejes fundamentales de la tributación.

37 Ver Barrera (2016).

tributiva y su propuesto novel propósito de combatir la pobreza mediante la creación de nueva riqueza a distribuirse en su fuente se sustentaría en estímulos que impulsen a los actuales propietarios a desprenderse de porcentajes minoritarios de su capital social, transformando así a sus trabajadores en sus socios, sabiendo, no obstante, que las decisiones aún dependen del porcentaje de propiedad en el capital.

Sobre la base de dicho análisis, existiría justificativo para la creación de incentivos tributarios no solo en cabeza de la empresa, además para los socios en el reparto de las utilidades; eso sí, con distinto tratamiento entre los dividendos y el capital reinvertido.

En el evento que los socios decidan transformar toda su utilidad en dividendos, tal proceder no representa ninguna ventaja para el progreso general. Dicha situación, si bien está creando riqueza, no está combatiendo la pobreza en cumplimiento de la capacidad contributiva. Los socios verán incrementarse su patrimonio, lo que, si bien es legítimo desde la perspectiva de la inversión realizada, no proporciona méritos para que el sistema tributario destine gasto público a su promoción. Tal actividad debe simplemente someterse a las normas generales.

Situación diferente es que los accionistas decidan reinvertir dichas utilidades o un porcentaje representativo de ellas. Dicha decisión, a primera vista implica que el objetivo de los accionistas no es el mero enriquecimiento personal. El agrandar el patrimonio de la sociedad por sí mismo determina nuevas oportunidades productivas y generación de empleo. Si bien esta situación genera un impacto general positivo, es relevante considerar que la capacidad contributiva obliga a que dicha expectativa se traduzca en hechos. El aumento del patrimonio tendrá un verdadero significado en la lucha contra la pobreza si este constituye realmente ahorro productivo y no una simple forma de encubrir el ahorro por descarte en cabeza de la sociedad. Por tal motivo es que la reinversión como paso inicial se cumplirá en cuanto el aumento en el patrimonio vaya acompañado de nuevos procesos productivos, inversiones productivas y, sobre todo, la generación de empleo. Cumplido este primer paso, podría considerarse oportuno que el sistema tributario conceda incentivos, aunque no será la capacidad contributiva su justificativo. Es necesario que la nueva riqueza sea distribuida en la propiedad de los medios de producción.

Dicha segunda instancia propone que cualquier reinversión en el capital social tenga un efecto de incremento patrimonial a favor de los empleados que decidan participar. El proceso impone un límite obligatorio minoritario que los accionistas deberían ofrecer a favor de sus trabajadores, quienes tendrían la decisión final de adquisición. Dicho límite reducido se fijará en función de dos aristas. Por un lado, no desincentivar la iniciativa privada de los inversionistas como motor de la riqueza individual y social, y por otro, la repartición de la riqueza en la fuente.

La expresión para esta interacción no es confiscación³⁸. De ninguna manera se pretende que la cesión de acciones o participaciones sea a título gratuito ni a favor de todos los trabajadores. El generar riqueza adquiere contenido el momento en que todos participan para su consecución. Ergo, los trabajadores, para ser beneficiarios, deben demostrar compromiso con la producción, medición a lograr a través del tiempo de permanencia y dedicación exclusiva. Los accionistas deben recibir, como contraprestación, la valoración de su participación accionaria con el límite de la valoración patrimonial.

Este proceder devendría en procesos positivos de intercambio, transparencia y repartición de la riqueza. Tener el capital social difuminado entre un universo compuesto de trabajadores conscientes que el valor de sus acciones dependerá en gran medida de su esfuerzo individual no solo mejoraría los índices de productividad y relaciones laborales, sino que multiplicaría el mercado bursátil de intercambio de títulos societarios. Adicionalmente, las valoraciones patrimoniales serían reales y actualizadas permitiendo, sobre todo, reducir la intención de camuflar el ahorro por descarte del accionista mayoritario en el patrimonio de la empresa. El incentivo de incrementar el capital social con bienes no relacionados con la actividad mercantil no tendría sentido si el socio mayoritario conoce que parte del derecho sobre dichos bienes también les corresponderá a los accionistas minoritarios.

En el Código de la Producción Comercio e Inversiones³⁹ vigente desde el año 2011, el legislador ecuatoriano ya lanzó un esbozo de propuesta de dis-

38 En el Ecuador, el Derecho de Propiedad está garantizado en los Arts. 66 numeral 26; 321 y 323 de la Constitución, Art. 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y Art. 23 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Por su parte, en países de la Comunidad Andina como Colombia, autores como Plazas (2006) sostienen que el camino es moderación como lineamiento de los tributos, en el cual, mediante un análisis cuantitativo que descarte los extremos de la expropiación de hecho de la confiscación, pero no aludido a porcentajes o alcúotas específicas.

39 El Código de la Producción Comercio e Inversiones, mediante la disposición reformatoria 2.9.- ordena que a continuación del Art. 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se incorpore la siguiente norma: "Art. 39.1.- La sociedad cuyo capital accionario, en un monto no menor al 5%, se transfiera a título oneroso a favor de al menos el 20% de sus trabajadores, podrá diferir el pago de su impuesto a la renta y su anticipo, hasta por cinco ejercicios fiscales, con el correspondiente pago de intereses, calculados en base a la tasa activa corporativa, en los términos que se establecen en el reglamento de esta ley. Este beneficio será aplicable siempre que tales acciones se mantengan en propiedad de los trabajadores. En caso de que dichos trabajadores transfieran sus acciones a terceros o a otros socios, de tal manera que no se cumpla cualquiera de los límites mínimos previstos en esta norma, el diferimiento terminará de manera inmediata y la sociedad deberá liquidar el impuesto a la renta restante en el mes siguiente al que se verificó el incumplimiento de alguno de los límites. El beneficio aquí reconocido operará por el tiempo establecido mientras se mantenga o incremente la proporción del capital social de la empresa a favor de los trabajadores, conforme se señala en este artículo. El reglamento a la Ley, establecerá los parámetros y requisitos que se deban cumplir para reconocer estos beneficios. Se entenderá que no

tribución de la riqueza desde el origen, propuesta que se la presentó no como un aporte a la productividad o un desarrollo de la capacidad contributiva. Más bien, constituía un aislado esfuerzo enfocado a crear ventajas en el impuesto a la renta que permita la recuperación en las inversiones extranjeras frente a la desaceleración que en esa época se presentaba en beneficio de nuestros vecinos Colombia y Perú, a raíz de la publicación de la Ley de Equidad Tributaria.

El esfuerzo de modificar la concepción ortodoxa y entender a la capacidad contributiva bajo este nuevo prisma y, sobre todo, su novel aplicación directa en las sociedades, provocaría cambios de fondo hasta lograr que al sistema tributario se le adicione la chapa de ser un instrumento productivo. El carácter impositivo que dificulta la creación de una cultura tributaria, en su aplicación, perdería fuerza, e incluso provocaría impacto en actividades colaterales. La adquisición de derechos societarios por parte de trabajadores necesariamente debe venir acompañado del otorgamiento de créditos directos o en instituciones financieras en condiciones favorables e incluso con la garantía real de las mismas acciones.

Principio de generalidad

La capacidad contributiva constituye el fundamento de la justicia tributaria. Los tributos son para los ciudadanos una carga económica personal; sin embargo, al mismo tiempo, son instrumentos para lograr la financiación indispensable del gasto público. Por consecuencia, el fin de la justicia tributaria es alcanzar la equidad de dicha interacción. En este aspecto, desde una concepción de autores clásicos⁴⁰, la capacidad contributiva es el capital primordial para lograrla, ya que incluso con la incorporación de los fines extra fiscales, tal principio proscribía la existencia de tributos frente a la ausencia de riqueza real.

Con el avance social, dicha teoría se ha tornado en insuficiente para abarcar las diversas posibilidades en lo económico y social. El entender que los tributos además de permitir ingresos logran el equilibrio y progreso en la inversión social, implica que el criterio de justicia debe ser abonado además por principios inspiradores como la generalidad.

La generalidad surge como una idea social en lo político, que luego fue introducido de una forma hasta violenta en lo jurídico. La historia entre pueblos

aplica la presente disposición respecto de los trabajadores a cuyo favor se realice el proceso de apertura de capital si, fuera de la relación laboral, tienen algún tipo de vinculación conyugal, de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o como parte relacionada con los propietarios o representantes de la empresa, en los términos previstos en la legislación tributaria." (Código de la Producción Comercio e Inversiones, 2010, p. 15).

40 Véase Sainz de Bujanda (1963).

presenta como denominador común la imposición y abuso de los vencedores sobre los vencidos. Como símbolos de la victoria y supremacía guerrera, los antiguos conquistadores imponían sus propias conductas, tradición y hasta su religión sobre los perdedores; en lo económico, llegaban a adoptar medidas para que aquellos sientan el rigor de la derrota mediante la adjudicación de los costes de la batalla. Por ende, un trofeo usual era imponer como parte de los mismos que los derrotados debían asumir exclusivamente el pago de tributos para solventar el gasto público. Tal idea, desde lo conceptual, fue imponiéndose en la evolución de Estado, en los gobernantes y hasta, de cierta forma, también en los súbditos. Como una especie de analogía, aceptaban que a la realeza, a los feudales y a los poderosos no les correspondía obligaciones tributarias, ya que las mismas estaban limitadas para los perdedores en el orden social; es decir, tenía que pagar la población general.

No obstante, en el año de 1789, la revolución social inicia y, con ella, la introducción repentina en el orden jurídico de la igualdad estricta. Su entrada, como se mencionó, no fue el producto de una evolución pacífica sobre la base de un sereno raciocinio o experiencia; el ímpetu de una revolución y su irrefrenable deseo de terminar con las castas sociales impusieron una igualdad matemática y con ello la eliminación total de las exenciones en lo tributario.

Surge así el principio de generalidad en el reparto de las cargas estatales. Plazas (2006) señala que la generalidad proscribe los injustos privilegios a favor de determinadas personas, grupos o sectores. La generalidad no solo prohíbe discriminaciones no justificadas o arbitrarias, además logra eliminar la existencia de ciertos privilegiados beneficiarios de exoneraciones odiosas.

La carga económica que implican los tributos dejó de ser visto como una sanción o incluso una consecuencia negativa frente a la falsa conducta de no pertenecer a las clases privilegiadas. Las diferencias de cuna se habían eliminado y con ello surgía el deber general de pagar tributos. La expresión *todos* determinaba la abstracción e impersonalidad de las obligaciones tributarias. La normativa no podía abarcar el análisis *intuitio personae*, las exenciones fiscales por definición debían ser eliminadas y nadie, individualmente o como parte de un grupo, era merecedor de las mismas. Esta idea primaria ciertamente significó un avance. La generalidad de la norma frente a las personas implicaba la eliminación de discriminaciones negativas y las barreras propias de un sistema político en el cual no existía la idea de igualdad de aptitudes u obligaciones.

Dicho nuevo sistema jurídico y político significó progreso, aunque en la actualidad se presente como primitivo. La antigua generalidad estricta concibe presupuestos de hechos que no pueden estar limitados por situaciones individuales o grupales de los sujetos pasivos. Las excepciones no existen, la obligación tributaria persigue solamente fines recaudatorios, debiendo el Estado

limitarse a considerar que los tributos son exclusivamente instrumentos para obtener recursos, y, por lo tanto, la imposición no puede ser modificada con exoneraciones.

Este primigenio concepto de generalidad no existe más en la realidad contemporánea. Los beneficios tributarios son parte de la recaudación, pero, sobre todo, son valiosos medios para lograr objetivos sociales dotados de cobertura constitucional. Tejeiro (2008) menciona que la concesión de beneficios fiscales de los que disfrutarán solamente una parte de los que resulten sujetos al tributo puede estar justificada siempre que la misma sea un expediente para la consecución de los objetivos que gozan de respaldo constitucional.

El ímpetu de la revolución no permitió pensar que la generalidad no debe ser lineal. Si bien la norma debe ser abstracta, las personas no deben ser tratadas sin consideraciones personales o grupales; ni mucho menos el fin exclusivo del sistema tributario debería ser fiscal. La extra fiscalidad desempeña incluso un papel más importante en aras de la justicia social.

La generalidad, en la actualidad, es un principio que se encuentra expresamente contenido en la Constitución de la República como referente de la tributación⁴¹. Si bien el mismo nace desde la igualdad y está íntimamente ligado a aquella, hasta el punto que autores como Lejuneuve (2001) lo considera como parte de una misma fase de elaboración y construcción doctrinal, la concreción y matización de los mismos, conllevan consecuencias distintas en su aplicación⁴². La generalidad como primer elemento impone la obligación

41 Conforme al análisis de la jurisprudencia constitucional en América Latina, el máximo Tribunal Constitucional colombiano sostiene que “la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos, no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación” (Hernandez, 2015, p. 366). “Este principio cubre subjetivamente a todas las personas con capacidad económica suficiente, y objetivamente a todas las situaciones reveladoras de riqueza suficiente, y, al contrario, solo se excluirá a aquellos que carezcan de capacidad económica” (Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado, 2013, p. 62).” La generalidad es un obstáculo contra privilegios históricos que declaraban no obligados al pago de tributos a determinadas personas, clases o estamentos y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio principio de igualdad ante la ley” (Merino, Lucas y Fernández, 2014, p.169).

42 En países de la Comunidad Andina de Naciones, autores como Landa (1995) señalan que, bajo la generalidad, todos los ciudadanos están obligados a concurrir en el sostenimiento de las cargas públicas; ello no supone, sin embargo, que todos deben, efectivamente, pagar tributos, sino que deben hacerlo todos aquellos que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en los hechos tipificados en la ley. Es decir, no se puede eximir a nadie

de definir como hecho generador toda actuación o negocio indicativo de capacidad económica a ser impuesto sin excepción a toda aquel que adecue su conducta a dicha tipificación. Esto permite, en una segunda instancia, la existencia justificada de exenciones en aras de objetivos de justicia y protección social. La generalidad, a diferencia de la igualdad, es la que, de forma particular, debería ser la limitante constitucional para la existencia de reducciones impositivas injustificadas.

Así, la naturaleza de los beneficios tributarios implica una situación de poca fluctuación. Por tanto, la diversidad de posiciones, justificaciones y objeciones permite abordar el tema desde varias aristas.

Autores como La Rosa (2001), la analizan desde una perspectiva individual. Considera que las mismas no pasan de ser una forma de menor imposición que deriva en la creación de ventajas particulares. La diferencia en la imposición permite que el beneficiario cuente con una mejoría dentro de un sistema de mercado, posición que, además de conllevar repercusiones negativas para sus competidores, afecta la soberanía en la decisión de los consumidores. Desde la visión individual, las exoneraciones tributarias afectan la dinámica de la economía de mercado y generan posiciones extra mercado para sus beneficiarios, por lo que la excepción a la generalidad solo se justifica como una discriminación positiva individual hacia personas vulnerables en lo social, económico o familiar.

Esta visión, si bien aborda las afectaciones económicas de un sistema de mercado y encuentra justificativos en aspectos particulares o grupales del contribuyente, es aún incompleta para nuestro país.

Está claro que el estudio de la afectación al mercado fue el origen de la contemporánea generalidad; empero, el sistema tributario no es el único componente en una economía de mercado, menos aún en una economía social y solidaria como la ecuatoriana, en la cual el factor mercado fue dejado a segundo plano. En el año 2008, el Ecuador zanjó la discusión sobre el sistema económico mediante una definición sustantiva. Los assembleístas constituyentes decidieron sacar al Ecuador del modelo neoliberal en que los procesos de producción eran los que en la práctica dictaban la distribución y satisfacción de

de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. El principio de generalidad es el presupuesto para la realización, por ejemplo, del principio de igualdad. Ello es así en la medida que, por un lado, este principio supone la interdicción de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos; de lo cual se deriva, por un lado, que el deber de tributar alcanza a todas las personas, pero también constituye un requerimiento dirigido directamente al legislador para que cumpla con la exigencia de tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. También debe ser contrario a la concesión de exenciones fiscales que carezcan de necesidad, idoneidad y proporcionalidad.

las necesidades dentro de un esquema competitivo. Actualmente, el modelo económico es social y solidario, el sentido colectivo y solidario modifica el esquema neoliberal. Por esta razón, para el principio de generalidad, los efectos de las exoneraciones en las dinámicas de mercado no son lo importante, mucho menos las condiciones individuales de los contribuyentes, considerados como simples sujetos de las interacciones económicas.

Es por tal razón que a esta posición individualista se la debe de confrontar con quienes conciben a la exención desde una perspectiva social, como una forma de gasto público.

Conceptualizar al gasto público no constituye un negocio menor, pues, para empezar, no es posible una definición estática. Como lo sostiene Founruge, citado por Martín (1985), existe una constante evolución del concepto ligada al desarrollo de la teleología estatal, así como al apareamiento de nuevas teorías sociales. En otros tiempos las erogaciones estatales eran tomadas como un consumo de índole administrativo para, actualmente, incluso constituir una verdadera herramienta de acción pública en la economía.

En el análisis de la evolución del concepto de Estado que presenta Plazas (2006) se indica que, bajo el paraguas del Estado no interventor, el gasto público se identificaba bajo el concepto de gasto mínimo. La limitada idea hacendística de que los gastos son solo recursos para solventar la compra de indispensables bienes y servicios, impone la necesidad de su reducción, ergo, la razón de la improductividad de los mismos acusa su tendencia a la disminución. El liberalismo clásico determina que el propio mercado proveerá los mecanismos e instrumentos para su regulación; por tanto, constituyendo lo económico un factor vital en el bienestar, la tarea estatal está limitada a espectral el devenir económico. John Keynes, luego de la crisis mundial del año de 1929, evolucionó la teoría económica y con ella la finalidad del Estado. Los grandes problemas del capitalismo, la concentración de riqueza y el desempleo no podían ser dejados a la auto regulación del mercado. El Estado debía intervenir de forma directa, no limitándose a vigilar sino a constituir un actor protagónico, para lo cual el gasto público se transformó en un aparejo importante de la política económica que permite influir en los niveles de consumo, inversión y empleo.

En este estado Keynesiano de Bienestar, la economía debía analizarse bajo un concepto macroeconómico en el cual los principios del intercambio económico no siempre corresponden a reglas objetivas. La decisión de consumo o inversión también dependen de consideraciones de tipo psicológico. Es por tal razón que el concepto de gasto no está limitado a la noción de erogaciones; además, se involucra la inversión estatal y, con ella, se introduce la idea de que la exención es una verdadera renuncia a los ingresos estatales y, por tanto, un instrumento del gasto público. De esta forma, se deben considerar como gas-

to público, las erogaciones y las inversiones, así como las renunciaciones de ingresos a la que acude el Estado para el cumplimiento de su finalidad, sea que esta corresponda a una economía social y solidaria, neoliberal o neointervencionista; estas últimas, teorías actualizadas del liberalismo clásico y Keynesiano.

La generalidad como principio regulador de los tributos permite la existencia de exenciones⁴³ que deben ser consideradas como verdaderas formas de gasto público. Es evidente, entonces, que la capacidad contributiva y su actual objetivo de disminución de la pobreza no es el único argumento para la existencia de estímulos. La generalidad también permitiría incluir a las empresas como beneficiarios de estos; pero, siempre y cuando, la renta no gravada se verifique como una verdadera inversión estatal para la distribución de la riqueza.

Empero, la generalidad, por su evidente interacción con el gasto público, debe además considerar principios económicos tales como el beneficio y coste marginal. Este principio que varios autores lo relacionan con análisis cuantitativos debe incorporarse al concepto de exoneración, para evitar su abuso. Sobre la base del análisis del costo marginal respecto del beneficio marginal⁴⁴ de la nueva riqueza, la inclusión de una excepción debería ser medible mediante un estudio cuantitativo antes que sobre los beneficios cualitativos.

Si el costo marginal que representa la renuncia a los ingresos que implica tal exoneración es inferior al beneficio tangible de la nueva riqueza y su poste-

43 Para Rodríguez (2013), el principio de generalidad no implica la prohibición de la concesión de exoneraciones. El autor sostiene que, en ciertas ocasiones, será constitucionalmente necesario y legítimo que el Estado recurra a ellas para la realización de otros principios constitucionales -como la igualdad y la capacidad contributiva- o la concretización de los deberes esenciales del Estado y de los derechos sociales y económico.

44 En teoría económica, el coste marginal es el incremento del coste total resultante de la producción de una unidad adicional del bien. El coste marginal mide la tasa de variación del coste dividida por la variación de la producción. Para comprender mejor el concepto de coste marginal, se suele expresar el coste marginal como el incremento que sufre el coste cuando se incrementa la producción en una unidad, es decir, el incremento del coste total que supone la producción adicional de una unidad de un determinado bien. En el campo tributario dentro de la generalidad, tal análisis debe realizarse bajo una perspectiva diferente, no centrada en la microeconómica ni en la producción, sino en la valoración que implica, por un lado, la inclusión de una exoneración tributaria entendida esta como la variable coste marginal, frente a los beneficios adicionales que se generarán frente a dichos costos marginales. Si bien el análisis marginal es una herramienta empresarial para la toma de decisiones en aras de maximizar las ganancias potenciales, bajo un sentido de fiscal, lo importante es que el gasto que implica la exoneración, cuantitativamente se justifique frente a los futuros nuevos ingresos fiscales generados a partir de disminuir la pobreza y ampliar los sujetos con capacidad contributiva. Si a corto plazo, la exoneración implicó una mayor base de sujetos activos cuyo aporte compensa el gasto público, la exención debería mantenerse. El objetivo es determinar si los costos asociados con las exoneraciones resultarán en un beneficio que sea suficiente para compensarlos.

rior repartición en la fuente, se habrá justificado la excepción. La generalidad pierde fuerza en la inclusión de exoneraciones sin la justificación previa de la creación de nuevos activos medibles monetariamente. Los objetivos extra fiscales constituyen un escenario ideal para la justificación de beneficios supuestos, intangibles, o no medibles monetariamente (mejora en educación, investigación, salud, o defensa del medio ambiente), y son herramientas válidas de política económica; sin embargo, el primer objetivo del sistema tributario sigue siendo la recaudación.

Al igual que la capacidad contributiva estaba limitada y no permitía la inclusión de riqueza potencial, de igual manera las empresas deben justificar un beneficio marginal real. De la expresión marginal se colige la necesidad que la riqueza generada sea adicional a la que se venía obteniendo. Este límite, que parece hasta arbitrario al dejar de lado a empresas con balances negativos o similares al anterior de la inclusión de la exoneración, desde la teoría planteada, es necesario. El justificativo de la imposición tributaria es la existencia de una verdadera manifestación de riqueza en concordancia con el concepto planteado de capacidad contributiva y progresividad. La exoneración que permita combatir la pobreza requiere indispensablemente una mayor producción y riqueza añadida a la que se venía obteniendo.

La generalidad empata con el enfoque dado al resto de principios cuando se concibe el objetivo de combate a la pobreza como un fin que, si bien podría entenderse como un correctivo social y económico más allá de la simple recaudación, requiere de datos medibles cuantitativamente para alcanzarlo. Este planteamiento evidencia que el gasto tributario (exoneración) si bien es en aras de lograr un objetivo extra fiscal, requiere la demostración numérica de un superávit marginal para su existencia.

La generalidad y su afectación al gasto público imponen la necesidad de fundamentos contrarios a cualquier singularidad injustificada o subjetiva⁴⁵. Este planteamiento, que debería ser aplicado para todo tipo de actividad o clase de contribuyente, resalta al tratarse de compañías. Las sociedades cuyo objetivo principal es el lucro no pueden ser destinatarias de excepciones para *per se* lograr más riqueza. De ninguna manera se pretende desnaturalizar el

45 En el sector del Comercio, los datos estadísticos señalan que entre los años 2015 al 2019, un porcentaje que no supera el 6% de las empresas se acogen a incentivos tributarios. Tal información demuestra que, desde la perspectiva del Fisco, las exoneraciones tributarias son entendidas como un limitante para la recaudación (gasto mínimo) antes que una forma de gasto público. Es claro que el actual sistema de incentivos tiene poca relevancia y carece de una teleología definida. La Tabla I muestra que al momento constituyen esfuerzos aislados en beneficios de determinadas actividades antes que un proyecto estructural centrado en combatir la inequidad mediante la generación de riqueza.

sentido social y solidario que mantiene el Ecuador y que proscribía la simple acumulación de riqueza. El objetivo final de la norma es mejorar el ambiente social y económico en que se desenvuelven las personas, mismo que en una economía comprimida e inequitativa como la ecuatoriana, solo se logrará incrementando la riqueza y distribuyéndola entre la mayor cantidad de personas de la forma más equilibrada posible.

Principio de igualdad

La generalidad y la igualdad se derivan del concepto de justicia en materia tributaria. Al igual que la generalidad, la igualdad también surgió frente a la miseria que representaba la época monárquica⁴⁶. La mayoría, cansada de las prebendas en lo económico y social a favor del grupo gobernante, destruyó tales cimientos e implantó la igualdad estricta. Este nuevo sistema se presenta como progresivo, empero tal equidad horizontal derivada de la concepción aristotélica de justicia, con el tiempo evolucionó a una igualdad material.

El reconocimiento de la desigualdad es precisamente la evolución de la igualdad formal, pues solo distinguiendo las diferencias es posible lograr equidad. La Constitución de Montecristi determina que el Ecuador es un Estado garantista de los derechos fundamentales; es decir, un Estado que, partiendo de los mismos, impide la actuación arbitraria del poder público. Su tarea no se

Tabla I.

Empresas que aplican incentivos tributarios por año, sector comercio, periodo 2015-2018

Año	Porcentaje de empresas que no aplican incentivos Tributarios	Porcentaje de empresas que aplican incentivos Tributarios	Incentivo tributario (millones USD)
2015	96,75%	3,25%	\$ 22.215,10
2016	97,28%	2,72%	\$ 16.031,33
2017	96,48%	3,52%	\$ 48.600,75
2018	94,13%	5,87%	\$ 79.612,03
		Total:	\$ 166.459,21

46 La palabra igualdad de acuerdo a la Real Academia Española significa la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones. Los antecedentes de la lucha por la igualdad se remontan a la Revolución Francesa en donde por primera vez se promulgó una carta de derechos fundamentales del ser humano, inspiración para la posterior Declaración Universal de los Derechos Humanos llevada a cabo por la Organización de las Naciones Unidas. Conforme lo sostiene Zabala, la igualdad surge de la convicción que todos los hombres son iguales entre sí, por ello los criterios de igualdad son relativos históricamente, no estando proscribido por el principio que el legislador establezca diferencias entre las personas siempre y cuando se justifiquen racionalmente.

circunscribe a limitar el poder arbitrario, es más proactivo que el estado liberal de derechos, pues debe propender y motivar se cumplan con los derechos sociales. En este sistema, en que las normas pueden expresarse tanto como reglas como principios, son los valores que motivaron el pacto social (entre los que se encuentra la igualdad), los que determinan el camino hacia la gobernanza de los derechos sociales⁴⁷.

La igualdad como valor se concreta en la declaración Universal de los Derechos Humanos, expedida a raíz de la Segunda Guerra Mundial. Tanto en su Art. 2 como en su Art. 7, se establece que todos los hombres son iguales ante la ley y tienen derecho a la protección de la misma. Esta igualdad ante la ley se concibe como una igualdad de derechos que conlleva el impedimento que, desde lo jurídico, se creen situaciones de discriminación sobre la base de condiciones subjetivas. Esto, sin embargo, no impide que se contemplen diferencias en el goce de derechos que se justifiquen objetivamente o, lo que algunos autores⁴⁸ llaman diferencias racionales; es decir, no pensadas en relación a la persona sino a una condición específica del individuo. La racionalidad, además de la objetividad, exige proporción en los medios empleados en relación al objetivo a lograr. La defensa de los grupos vulnerables, que nuestra Constitución denomina prioritarios, por tanto, es la fuente de la igualdad material.

En la Constitución se reconocen como parte de los grupos prioritarios exclusivamente a las personas naturales, no existiendo cabida para las sociedades, situación que tiene total sentido. De acuerdo al Art. 23 *Ibidem*, está proscrito a los legisladores normar sobre la base de diferencias relativas al ser humano tales como edad, sexo, etnia, religión, filiación política, etc. La igualdad como valor impone que, ante la ley, deben ser tratados iguales todos quienes se encuentren en una misma situación, y de forma diferente a quienes estén en una situación diferente.

El sentir que todos los hombres son iguales, en la práctica, creaba tantas situaciones injustas como las castas de la monarquía. La función del sistema

47 "La significación de ser un Estado constitucional de derechos es una superación a nuestra construcción como un Estado social de derecho realizada en la Constitución de 1998, como éste lo fue del Estado soberano que fuimos antes. El Estado social de derechos contiene la demanda de la satisfacción de los derechos sociales mediante prestaciones, obligaciones de hacer por parte del poder público, sin embargo, tan solo mediante la inclusión de normas pragmáticas, caracterizadas por su discrecionalidad y no vinculadas por el principio de legalidad. (...) Hemos construido al Ecuador como estado constitucional de derechos, empero aceptamos que esa no es la realidad (el ser), es una creación normativa (deber ser) y, por lo tanto, admitamos que no es lo existente, los ecuatorianos hemos creado una proposición jurídica, que como todo, son artificiales. (...)" (Zabala, 2010, p. 141).

48 Ver Zabala (2010).

legislativo⁴⁹ no podía ejercerse pensando que las personas debían ser valoradas con idéntico criterio matemático, más aún, en aspectos tributarios en los que el carácter patrimonial de la obligación fiscal tiende a la cuantificación de las reglas. El poder tributario ejercido por el ámbito legislativo, a iniciativa del poder ejecutivo, si bien cuenta con amplitud al momento de delinear políticas tributarias, no es absoluto ni debía ser ejercido bajo la premisa de *igualdad para todos*. Un modelo de Estado social nacido con el fin de evitar injusticias debía reconocer las diferencias para tratar a los hombres con igualdad entre iguales.

En el tema fiscal, la incidencia impositiva ya no podía ser lanzada de forma abstracta. Se imponía el concepto de igual carga tributaria para iguales, y desigual para desiguales. Ahora, la equidad horizontal compartía estadio con la vertical. Al colocar a las personas en diversos grupos sobre la base de denominadores comunes, el legislador está obligado a crear normas iguales para todos aquellos dentro del conjunto, pero distintas entre las diferentes agrupaciones. No obstante, unas normas disímiles no implican que necesariamente deben ser modelos totalmente diferentes; la diferenciación también permite la existencia de puntuales excepciones.

En ámbito tributario, autores como Casado (en Queralt et ál., 2008) consideran que la igualdad, además de ser un principio de aplicación independiente, también forma parte del principio de capacidad contributiva, ya que situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera. El autor se

49 Para Landa (1995), el derecho a la igualdad se concretiza tanto en la igualdad ante la ley, en la ley y en la aplicación de la ley. El primero de ellos -igualdad ante la ley- quiere decir que la norma, como disposición abstracta, general e intemporal, debe tratar a todos por igual. La igualdad en la ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales y que, cuando ese órgano considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer, para ello, una fundamentación suficiente y razonable. La igualdad en la aplicación de la ley supone que esta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en las normas. Derivado de ello, se debe tener en consideración que el Estado, a veces, conscientemente promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables. Esto es lo que en la doctrina constitucional se conoce como discriminación positiva o acción. La finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la discriminación real en la que se encuentran, a través de acciones concretas por parte del Estado. Bajo estas consideraciones constitucionales es que debe ser entendido el principio de igualdad en materia tributaria. En particular, en relación con los impuestos directos, en la medida que es un principio que implica el reconocimiento y respeto de ciertos presupuestos como el de capacidad contributiva. Esencialmente, este principio en materia tributaria directa debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado.

pronuncia en el sentido que el principio de igualdad es el que permite descargar la presión que existe sobre la capacidad contributiva como único criterio de justicia tributaria; y se debe valorar la igualdad en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo en el ámbito de las relaciones que se proyecte. Lejenueve (2001) proclama que la igualdad surge para igualdad de derechos y garantías, pero fundamentalmente, para las oportunidades jurídico-públicas y jurídico-privadas, que ponen de manifiesto que la capacidad contributiva no es el criterio exclusivo de justicia tributaria ni, por tanto, el criterio único para fundamentar obligaciones tributarias.

La igualdad, sin lugar a dudas, constituye un criterio de cuantificación de las obligaciones tributarias. En lo referente al estudio de los tributos como ingresos, la igualdad obliga a que frente a la existencia de capacidad contributiva siempre exista carga impositiva y que, ante lo inexistencia de aquella, no exista tributo. Es claro que adherirse a la tesis de Casado resulta adecuado; la igualdad es indisoluble de los principios de capacidad contributiva, generalidad y progresividad, mismos que en conjunto permiten que el sistema impositivo tenga límites tanto para sus acciones (respetar la capacidad económica de todos los individuos), como para sus omisiones (impedir la creación de normas que permita a las Administraciones Tributarias dejar fuera de la imposición a personas que demuestren riqueza).

Estando los principios entrelazados y constituyendo como meta a la justicia tributaria, la configuración de dicho objetivo ético se alcanzará además analizando a la igualdad bajo el prisma de los gastos. La extra fiscalidad constituye parte determinante en la tributación, lo que obliga a la igualdad en la redistribución de la riqueza para que todos puedan lograr cubrir sus necesidades fundamentales e incluso algunas superfluas, lo que algunos autores definen como justicia de hecho. En este planteamiento, la igualdad pasa, en primer lugar, a garantizar un mínimo vital que, además de reflejarse en la fracción básica exenta, permita entregar recursos mediante subsidios o pensiones. La presión fiscal diferenciada sobre sectores se justificaría en una desigual proyección sobre el gasto en los mismos, mientras que la inclusión de exoneraciones puntuales se explicaría en el objetivo de la creación de nueva riqueza que, al ser distribuida, permita cubrir necesidades fundamentales.

Al final, la igualdad como un valor fundamental en la sociedad merece ser analizada desde una visión global que incluya un análisis tanto de los ingresos como de los gastos. Aunque, desde una perspectiva de estricta técnica legal tributaria, no existe vinculación jurídica entre la obligación tributaria y la calidad en el gasto público (hasta el punto que la incorrección de la última no determina la ilegalidad de los ingresos), desde un matiz constitucional, la igualdad admite la existencia de exoneraciones como formas de gastos público que legitimen la cultura tributaria.

De ello se desprende que, si bien la igualdad se refiere en primeros términos a la posibilidad de excepciones para grupos vulnerables, desde la tesis planteada, esta también permitiría que se considere a las sociedades como instrumentos para alcanzar la justicia cuando la riqueza marginal se distribuya de forma directa a favor de trabajadores y de quienes no tengan capacidad de cubrir sus necesidades básicas.

Esto no significa que las empresas puedan ser sometidas al mismo tratamiento que a las personas naturales en relación a las necesidades fundamentales y fracción básica exenta, ni que a estas últimas se las puede dejar sin dichas prerrogativas tributarias relacionadas con su calidad de seres humanos⁵⁰. Tampoco significa que las sociedades pueden ser asimiladas a seres humanos, ni mucho menos incluidas como parte de grupos vulnerables. La igualdad, desde la perspectiva planteada, pasa a constituir un medio para generación de riqueza y su posterior distribución.

Las sociedades, al constituir un instrumento, deben ser idóneas en aras de combatir la pobreza. Bajo tal prisma, el concepto de igualdad no significa equidad empresarial dentro de un concepto de libre competencia. Bajo el esquema propuesto, los factores de libre acceso al mercado sucumben frente a exoneraciones tributarias que incluso podrían entenderse como prerrogativas en la competencia empresarial.

La libre competencia es la situación de mercado en la que los agentes dentro de un espacio relevante desarrollan su actividad empresarial con libertad de entrada y bajo condiciones y reglas comunes a todos ellos. Desde esta configuración, las normas no deben ser intromisivas ni mucho menos pueden significar ventajas particulares. Las empresas deben ser tratadas en ámbitos de igualdad estricta en protección a la libre competencia en la que los consumidores gozan de la libertad de acceso a la oferta de productos y servicios.

En el ámbito tributario, desde el enfoque propuesto, el principio de igualdad interpreta a las empresas no como el fin o las destinatarias del mismo, más bien como instrumentos para alcanzar justicia distributiva en las personas naturales. Ergo, las sociedades no podrían argumentar trato igualitario, ni tampoco pueden cuestionar la desigualdad frente a exoneraciones tributarias que incluso provoquen afectación a la libre competencia empresarial. Si una empresa es destinataria de una reducción fiscal y dicha nueva exoneración le genera ventajas competitivas que incluso consoliden o expandan posicio-

50 El principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria, por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva. Landa (1995) señala que el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias directas han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

nes de dominio, la afectación al mercado y a los consumidores debería ser considerada como una externalidad coyuntural frente a la prelación de que la compañía se convierta en un instrumento para distribución en la fuente de la nueva riqueza.

Dos conceptos básicos en el derecho a la competencia lo constituyen el mercado relevante y la competencia eficaz⁵¹. Es evidente que, si una empresa competidora dentro de un mercado relevante y que además represente indicadores de competencia directa, se beneficia de una exoneración fiscal que la coloca en una mejor posición económica que a su vez le produce ventajas competitivas, los otros oferentes, al sentir el impacto competitivo que en el mercado provoca el gasto público (vía exoneración) van a verse motivados o incluso obligados, en aras de continuar disputando el mercado, a ser también beneficiarios de tal beneficio tributario. Así se provoca un efecto multiplicador.

La igualdad como principio del derecho tributario que pretende combatir la pobreza mediante la generación de riqueza no tendrá una aplicación efectiva que permita cuantitativamente medir sus efectos, salvo que se generalice entre la comunidad empresarial⁵². Estando en la idiosincrasia de la mayoría

51 La libre competencia es un término complejo. Mauricio Velandia considera que se entiende por libertad de competencia económica a la posibilidad efectiva que tienen los participantes en un mercado, de concurrir a él en contienda con los demás, con el objetivo de ofrecer y vender bienes o servicios a los consumidores, y de formar y mantener una clientela. Para la Superintendencia de Industria y Comercio de Colombia, competencia es “el conjunto de esfuerzos que desarrollan los agentes económicos que actuando independientemente rivalizan buscando la participación efectiva de sus bienes y servicios en un mercado determinado”. La libertad es un elemento necesario para la existencia de competencia, así como la variación de precio, de calidad y otros factores que llevarán a los consumidores a tomar decisiones informadas y, más importante aún, a decidir libremente qué productos o servicios prefieren. Joaquín Garrigues considera que «libre competencia, en sentido jurídico significa, igualdad jurídica de los competidores». De igual manera, Bauche García define a la libre competencia como «libre ejercicio de la actividad del empresario, encaminada a la producción de bienes y servicios para el mercado». Belisario Betancur define al derecho de la competencia como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la rivalidad entre los distintos agentes económicos para la búsqueda y conservación de una clientela”. Para Velandia (2016), mercado es el lugar territorial en donde se cruzan las empresas interesadas en ofrecer un producto con los sujetos económicos interesados en satisfacer sus necesidades con la adquisición de ese bien o servicio. El mercado relevante es completamente necesario para determinar el poder de una empresa en un mercado determinado y la posición dominante que esta pueda llegar a tener.

52 Se levantaron datos estadísticos del porcentaje de empresas que, en el sector de la Manufactura, aplican incentivos tributarios. El estudio fue realizado entre los años 2015 al 2019. El porcentaje de empresas que se acogen a incentivos tributarios no supera el 9% en ningún período fiscal. Tal información demuestra que, desde la perspectiva del Fisco, las exoneraciones tributarias son entendidas como un limitante para la recaudación antes que una forma de gasto público. Es claro que el actual sistema de incentivos tiene poca relevancia y carece de una teleología definida. La Tabla II muestra que, al momento, constituyen esfuerzos aislados en beneficio de determinadas actividades, antes que un proyecto

de empresarios ecuatorianos que la acumulación es un reflejo de bienestar y éxito⁵³, la vía inmediata para lograr que la propiedad de los medios de producción se distribuya es precisamente que la competencia empresarial y ese impulso al progreso dentro de un sistema competitivo de recursos limitados lo imponga. Al ver cómo su rival se consolida económicamente vía exoneraciones tributarias, el competidor que desee permanecer en el mercado va a tener que acoplarse al nuevo sistema.

estructural centrado en combatir la inequidad mediante la generación de riqueza.

Tabla II.

Empresas que aplican incentivos tributarios, sector manufactura, periodo 2015-2018

Año	Porcentaje de empresas que no aplican incentivos Tributarios	Porcentaje de empresas que aplican incentivos Tributarios	Incentivo tributario (millones USD)
2015	94,01%	5,99%	\$ 32.865,06
2016	94,54%	5,46%	\$ 37.175,43
2017	94,02%	5,98%	\$ 58.369,49
2018	91,24%	8,76%	\$ 87.903,63
		Total:	\$ 216.313,61

53 Se realizaron tres grupos focales de investigación compuesto por 16 empresarios de la ciudad de Cuenca-Ecuador, sabiendo que algunos desarrollan actividades a nivel nacional. Los mismos se desenvolvían en el área de la Construcción, Educación, Manufactura, Comercio y Servicios. El primer grupo estuvo compuesto por jóvenes emprendedores de hasta 10 años de experiencia; el segundo, por empresarios maduros de más de diez años de experiencia; y el tercer grupo, conformado por grandes empresarios con más de 15 años de experiencia. Ante la interrogante de si estaría dispuesto a compartir su capital accionario con sus trabajadores, a cambio de exoneraciones tributarias, el 85% de los empresarios del Grupo 1 señalaron su conformidad, frente al 50% del Grupo 2 y al 33% del Grupo Focal 3. Es evidente que la edad y la experiencia avanzan en sentido contrario a la propuesta presentada, lo que constituye para los nuevos empresarios una forma de socializar la propiedad de los medios de producción, así como una manera de mejorar su eficiencia empresarial. Quienes otorgaron respuestas afirmativas razonan desde la perspectiva estatal de la generación de riqueza con progresividad, pero sobre todo desde una perspectiva individualista de lucro. Esta situación deja ver la robustez de la misma, pues sin desincentivar la iniciativa privada como motor de la economía, logra acortar la brecha de riqueza. Entre las argumentaciones de los empresarios a favor, resaltamos las siguientes:

“No podemos subestimar la capacidad de un trabajador “

“Los trabajadores deben experimentar ser parte de un grupo de inversionistas que buscan el progreso de la sociedad”

“Si se diese la propuesta, sería una forma de incentivar al trabajo y la economía”

“Hay que romper algunos paradigmas en los empleados que buscan su seguridad en el sueldo”

“Considero que los empleados y empresas están carentes de circulante y necesitas enfocar los beneficios desde otro punto más inmediato”.

El ejercicio de los derechos no es absoluto. Es claro que las exoneraciones tributarias generan ventajas económicas que el Estado brinda a determinadas empresas, ventajas que incluso podrían conllevar a distorsiones en un mercado relevante. No obstante, las mismas, en realidad, son aparentes. Si el efecto multiplicar obliga a que todos los oferentes se decidan por acceder a las exoneraciones, no existiría una situación particular, sino más bien generalizada. La competencia eficaz no se alteraría y se lograría, implícitamente, una eficiencia económica, no empresarial, sino del Estado y sus ciudadanos.

El principio de igualdad en materia tributaria jamás puede ser analizado bajo las reglas del derecho de la competencia, ni mucho menos puede ser interpretado como un justificativo para la igualdad empresarial tendiente a asegurar la permanencia de oferentes en el mercado. La igualdad como principio regulador de la tributación, al tener como objetivo superior el combate a la pobreza, se impone sobre normas societarias o empresariales, permitiendo incluso, desde la perspectiva propuesta que aquellas empresas que generan riqueza y que permitan que la misma se distribuya en la fuente, gocen de exoneraciones tributarias, aunque en la práctica las mismas impliquen ventajas competitivas o incluso sirvan para consolidar posiciones dominantes.

Al igual que la generalidad, la igualdad impone la necesidad de argumentos objetivos y justificados para la exención. Jamás empresas cuyo objetivo unipolar es el lucro podrán ser destinatarias del gasto público. Al final, la generalidad, la igualdad y la capacidad contributiva son principios transversales cuyo análisis debe ser realizado en conjunto y direccionado a la teleología principal, la distribución en la fuente de la propiedad de los medios de producción.

Principio de suficiencia recaudatoria

La suficiencia recaudatoria como principio regulador de los tributos recién fue incorporado en la Constitución de Montecristi. El poder constituyente de la Asamblea del año 2008 consideró que la Carta Magna, además de una norma jurídica y fuente de derecho, en su proceso de expedición debía implantar un camino para regular y limitar la acción gubernamental.

Constituyendo el modelo de Estado planteado, un mero instrumento para alcanzar el fin representado en el bienestar social, dicha herramienta solo se presentaría eficaz en la medida que le dotemos a dicho modelo de organización sociopolítica de recursos suficientes para suplir las necesidades primordiales de la población que, al final, son los cimientos para la prosperidad del ciudadano como ser humano.

La obtención de recursos y la actividad financiera estatal adquieren protagonismo solo a partir del año de 1919, cuando la crisis mundial generada a raíz de la Primera Guerra Mundial obligó a los Estados a intervenir directa-

mente en la economía. Dicha nóvel intervención, si bien buscaba regular los desequilibrios del sistema de mercado y convertir al Estado en un instrumento para alcanzar el bienestar, también incrementó el gasto público y con ello el ensanchamiento de las fuentes de los ingresos estatales. Así, la naturaleza de esta actividad financiera estatal, se presentaba como compleja, hasta el punto de adquirir autonomía como objeto del conocimiento. Autores como Carmelo Lozada señalan que la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina autónoma, de forma unitaria, con una metodología común y bajo directrices de principios comunes; ergo, la llamada justicia financiera (Queralt et ál., 2008).

Es dicha justicia financiera la que determina que el ámbito del derecho que la regula se concibe como biangular. Por un lado, está la obtención de ingresos y por otra, la realización de gastos; aunque ambas aristas confluyen en la satisfacción de necesidades colectivas como fin supremo. La regulación de dicha actividad fiscal está a manos del derecho financiero, que introduce en este esquema como bien jurídico protegido la institución de la *Hacienda Pública*, entendida como el "conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad le corresponde al Estado" (Queralt et ál., 2008, p. 34).

El Derecho Financiero está encargado de la regulación de la Hacienda Pública; sus instituciones, principios y regulaciones abarcan todos los derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, tanto aquellos a través de los cuales se logran ingresos, así como los que se destinan a la satisfacción de necesidades públicas. En este estadio, el Derecho Financiero se presenta como genérico, siendo el Derecho Tributario una parte de aquel. Al derecho tributario se lo concibe como la rama del derecho encargada de regular los derechos y obligaciones emanados de los tributos, así como los caminos para solucionar las controversias derivadas de su aplicación. Los tributos son prestaciones pecuniarias; es decir, una de las fuentes a través de las cuales el Estado logra recursos. Es evidente que dicho instituto jurídico, así como el derecho tributario, presentan una génesis enraizada en la normativa financiera.

Es sobre dicho planteamiento que los principios propios y derivados del ámbito financiero se convierten también en reguladores de la tributación. El equilibrio presupuestal y el déficit fiscal son principios específicos del derecho financiero que, a su vez, se han convertido en los cimientos sobre los cuales se levanta la suficiencia recaudatoria aplicada al Derecho Tributario.

El equilibrio presupuestal y el déficit fiscal

El derecho de la Hacienda Pública, o Derecho Financiero, ha tenido una evolución histórica desde el concepto de gasto ligado a la definición del Estado.

Para los clásicos que siguen el sistema de Adam Smith, la labor del Estado se limita al control, a una labor gendarme en la economía que veda el incremento del gasto a labores mínimas como son las funciones de justicia, fuerza pública y cancillería. Desde esta perspectiva, el gasto público es entendido como una carga para el ciudadano que debe ser restringido, pues directamente no le reporta ningún beneficio más allá de la sensación de ser parte de la organización. Dicha carga pública está representada no solo en los tributos, además existen otras especies, tales como obligaciones de hacer que impone el Estado. Sobre lo expuesto, la relación entre el gasto público y los ingresos es netamente financiera, orientada a la neutralidad. Los ingresos no pueden superar a los gastos, el Estado no puede recibir más allá de lo que necesita, ni tampoco puede existir déficit, pues el Estado tampoco puede gastar más allá de lo que recibe.

En esta situación de neutralidad, así como el superávit incrementa innecesariamente la carga pública, el déficit es inflacionario "en la medida que conlleva un incremento del dinero circulante frente a una situación estática de bienes y servicios" (Plazas, 2006, p. 321). Sobre la base de este planteamiento, el presupuesto estatal debe llevarse mediante un equilibrio matemático propio de las organizaciones privadas en que los préstamos son concebidos como recursos extraordinarios que modifican los presupuestos futuros. Estos se justificarían únicamente cuando los costos propios de la deuda se expliquen en las reducidas áreas de acción Estatal, incluso más allá de que se transforme en inversiones productivas, ya que no son tareas del Estado sino del sector privado.

En la concepción moderna, cuyos presupuestos básicos fueron impuestos por John Maynard Keynes, el equilibrio presupuestario no es matemático, es económico. Al final de la primera guerra mundial, los paradigmas clásicos evidenciaron su error en la práctica. La miseria que produjo la recesión demostró que el papel del Estado no podía limitarse a ver cómo la mano invisible de la economía corrige las distorsiones, el Estado debía intervenir activamente en la Economía. La hacienda no puede ser neutra ni el gasto público cumple una misión exclusivamente financiera. Keynes demostró que el déficit en situaciones de crisis es beneficioso, pues aun cuando el mismo implique falta de recursos o empréstitos, la inversión pública y el aumento del gasto tienen un efecto multiplicador en el empleo. El equilibrio presupuestal no puede estar limitado a la parte financiera, existen incluso objetivos más relevantes como la distribución de la riqueza o la satisfacción de necesidades públicas.

El papel del Estado se modificó y, con ello, el concepto de gasto y carga pública. Los tributos como parte de esta última ya no podían ser entendidos con una naturaleza sancionadora con tendencia a ser limitados. El gasto constitu-

ye un instrumento de bienestar cuyo objetivo es la “ocupación plena”⁵⁴, es factible en determinadas situaciones aumentar los tributos y crear superávit en la medida que se transforme en un sistema redistributivo no solo entre personas sino entre entidades territoriales. Mientras que, en otras instancias, lo correcto es lo contrario, la disminución de los impuestos, si bien puede incrementar la inflación y el déficit, también incrementa las decisiones de consumo y ahorro indispensable en épocas de depresión.

54 John Maynard Keynes supuso un ataque frontal a la clásica Ley de Say, que consideraban que la reversión de las crisis de los ciclos económicos. En un mercado libre totalmente flexible era automática, porque los subsiguientes ajustes en las tasas del interés y en los salarios eran suficientes para lograr el equilibrio del ahorro e inversión y la plena ocupación. Sus tesis económicas se basan en el análisis del previsible comportamiento de los individuos que actúan conforme a pautas, cuyas expresiones cuantificables se asimilan a variables matemáticas, con valores adecuados a las circunstancias de cada momento, pero que se adaptan a situaciones futuras, a tenor de las previsiones, simulando funciones. El objetivo de la política económica ha de ser el favorecer el progreso de una sociedad que registre plena ocupación. Para ello, hay que asegurar la continuidad de la Inversión (incluida exportación) y del Consumo. A tal propósito, debe encaminarse la actuación pública con medidas que promuevan la actividad económica, sobre todo en áreas principales: A largo plazo, las Leyes que afectan a los factores básicos del sistema; 1) Calidad (educación, formación profesional) y Cantidad (regulaciones migratorias, natalidad) de la Fuerza del Trabajo y del Capital (incentivos a la re/inversión, amortización acelerada, potenciación recursos naturales); 2) Técnica existente (investigación y desarrollo); 3) Grado de competencia (liberalización de mercados); 4) Gusto de los consumidores (usos sostenibles, hábitos saludables); 5) Estructura social que determina la distribución del ingreso (impuestos y cotizaciones sociales, pensiones, subsidio desempleo).

A medio y corto plazo, medidas (cuantificadas por indicadores), que pueden modificar el comportamiento de individuos, empresas e instituciones, como : 1)- Intervención en el mercado, cuya Masa Monetaria ha de ser adecuada, para lograr la “plena ocupación” (Objetivo prioritario de la Reserva Federal de EEUU, responsable de aumentar/reducir la Liquidez) y controlar la “inflación” (Objetivo prioritario del Banco Central Europeo, responsable de estabilizar la Liquidez aumentada/reducida por los Estados, con supervisión del Consejo). 2)- Equilibrio presupuestario anticíclico, para ayudar a estabilizar la economía; esto es, con déficits/superávits en las respectivas fases recesivas/expansivas, y contención de las deudas públicas y privadas, cuyo exceso frena el empleo. 3)- Apoyo e incentivos fiscales a las Inversiones, que han de ser rentables y basadas en mejoras tecnológicas, suficientemente financiadas a una moderada y estable tasa de interés, y como complemento. Si el paro registrado es elevado, inversiones públicas extraordinarias en obras rentables (y en viviendas, si estas escasean) y que dicho gasto no desaliente las inversiones del sector privado, evitando el competir con ventaja con él, en captación de materias, recursos financieros y bienes de equipo. 4)- Adecuación del Consumo, variando los tipos fiscales aplicables a Ventas, Impuestos Especiales-Energéticos y Rentas, de modo que los aumentos/rebajas sean a favor de los rentistas menores, pero sin desalentar las iniciativas y capacidades de los agentes más productivos, cuyo consumo, cuando varían los impuestos, varía en menor proporción (baja propensión marginal a consumir) de lo que varía el consumo de aquellos (alta propensión marginal a consumir). 5)- Arbitrio de negociaciones colectivas entre asociaciones de empresarios y de trabajadores, para referenciar los salarios a la productividad y/o beneficios de las empresas y modulación de las cargas sociales, para que las empresas puedan competir en costes salariales, en los mercados interior y exteriores (Keynes, 2021).

El equilibrio presupuestal al final se sitúa en torno a la medida intervencionista que la sociedad le dé al Estado en la economía. En esta época moderna, es fácil señalar que la propuesta de Smith de un equilibrio matemático es impensada. Jamás la medida del establecimiento de tributos puede ser la cantidad de gasto público que se requiera. Más importante es el equilibrio económico sustentado en la teoría de la ocupación plena, aun cuando, para alcanzarla, debamos aplicar alguna de las dos corrientes principales del liberalismo moderno, la moderada o la extrema.⁵⁵

Al inicio del equilibrio presupuestal debe acompañarse el déficit fiscal. La noción de déficit abarca varias definiciones y posibilidades. Para algunas personas, la expresión correcta es déficit fiscal que es el resultado negativo entre los ingresos corrientes y no corrientes. Para otros, lo que existe es un déficit presupuestal que gira alrededor de los ingresos y gastos efectivamente percibidos y ejecutados más allá de su registro, mientras que otro grupo habla de un déficit de operaciones efectivas que son el resultado neto de ingresos versus gastos. Más allá de las diferentes posibilidades, conforme lo analiza Juan Camilo Restrepo, citado por Plazas (2006), en la época actual tal concepto está vinculado a entender al presupuesto como un programa fiscal que, en analogía, sería una simple báscula. Si la balanza se inclina al lado de los ingresos, existe un excedente; pero si la balanza está de lado de los gastos, se produce el déficit.

Es claro que el déficit se presenta como una alteración negativa al equilibrio y, aunque el superávit se entendería como positivo, ambos resultados son anormales. Al existir excedentes, se entiende que el Estado ha tomado más allá de lo que necesita y, por tanto, consume improductivamente capitales que, en el sector privado, significarían empleo y desarrollo. El segundo escenario revela la insuficiencia de las rentas públicas que, a su vez, aumentarán las dificultades ciudadanas porque habrá la necesidad de gravarlos con mayores tributos.

Aplicación en el ámbito tributario

Tanto el déficit como el superávit son alteraciones al equilibrio económico y, por consiguiente, un factor a considerar en la suficiencia recaudatoria.

55 Cabe recordar que el liberalismo moderno, de raigambre Keynesiana, es partidario de un papel activo y predominante del sector público y el neoliberalismo en medio de proclamas lasseferistas y libertarias, oscila entre dos corriente definidas: las moderadas, según las cuales la ignorancia y la existencia de externalidades hacen necesaria la actividad estatal para garantizar una formación adecuada de los asociados, a nivel físico e intelectual, como base para el desarrollo de la libre empresa y como condición fundamental de la eficiencia; y las extremas, partidarias de las más absoluta privatización, con planteamientos como los de David Friedman o Murray Rothbard y los seguidos de la predica anarcocapitalista de la abolición del Estado (Plazas, 2006).

Como se mencionó, la suficiencia recaudatoria como principio que regula la tributación fue incluida recién en la actual Constitución y, de acuerdo a autores como el ecuatoriano Patiño (2013), constituye un elemento más bien fiscalista, de estrategia tributaria que le permitiría a la autoridad pública la configuración de la carga fiscal bajo objetivos recaudatorios. El autor ecuatoriano analiza el principio bajo un sentido crítico de interpretación administrativista, tendiente a la apertura de un doble camino. El primero, para que la función legislativa ejerza el poder tributario considerando prioritariamente las necesidades fiscales; y el segundo, para que el sujeto activo goce de herramientas jurídicas que le permitan cumplir metas de recaudación.

Desde la perspectiva de la definición sustantiva que la Constitución contiene respecto de la economía ecuatoriana, si bien como lo intuye Patiño, existiría la posibilidad de realizar falsas interpretaciones pro Estado de la suficiencia recaudatoria, el carácter de una economía social y solidaria nos acerca mucho más a la interpretación a favor de la eficiencia del sistema y, sobre todo, de la eficacia de la asignación de recursos en aras de la equidad⁵⁶.

56

Tabla III.

Cumplimiento meta de recaudación de impuestos (miles de dólares), periodo 2012-2020

Años	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Recaudación bruta	\$11.263.894	\$12.757.722	\$13.616.817	\$14.341.207	\$12.091.606	\$13.679.643	\$13.878.693	\$14.268.846	\$12.382.207
Recaudación meta	\$10.560.000	\$12.500.000	\$14.132.396	\$14.690.000	\$14.086.809	\$14.086.809	\$14.450.000	\$14.872.611	\$11.788.364
% Cumplimiento	106,67%	102,06%	96,35%	97,63%	85,84%	97,11%	96,05%	95,94%	105,04%

Fuente: Servicio de Rentas Internas (2021).

La meta y su cumplimiento son establecidos y verificados anualmente por el Servicio de Rentas Internas. De acuerdo a la tabla, en los años 2012, 2013 y 2020, los niveles de recaudación han superado lo proyectado, lo que ha generado un mayor aporte de recursos para el Estado en función a lo que esperaban recibir a través de la meta. Sin embargo, en el período 2014-2019, la recaudación bruta no alcanza la recaudación meta. Para el año 2019, a pesar de que existe crecimiento en la recaudación, en relación al año anterior, y se considera una de las más altas de la historia, la meta prevista por parte de la Administración Tributaria no se cumplió. Dado esto, los organismos de control deben continuar generando herramientas que apoyen a mitigar los factores que afectan a los recaudos obtenidos, pero, sobre todo, la implementación de controles tributarios que contribuyan a mejorar el nivel de recaudación.

La economía ecuatoriana, al momento, está marcada por un sentido colectivo y solidario ya que, si bien los procesos productivos son los que en práctica dictan la distribución y satisfacción de las necesidades dentro de un esquema de mercado, al materialismo individual lo desplazaron las expectativas de alcanzar justicia social. Este modelo se acerca a las expectativas que tenía Keynes, esquema en el cual la intervención estatal en la economía es necesaria, en el cual el déficit no debería simplemente cubrirse con mayor imposición, en el cual el endeudamiento externo es posible y hasta adecuado para enfrentar crisis, y en el cual, conforme al aporte de los constituyentes ecuatorianos, la equidad está basada en relaciones de solidaridad, cooperación y reciprocidad que privilegian (sobre el capital) al trabajo y al ser humano como sujeto y fin de su actividad.

Desde esta perspectiva, la suficiencia recaudatoria, cuyos orígenes parten de principios del derecho financiero, no debe entenderse bajo un criterio estrictamente fiscalista. El incremento en la carga fiscal no está ligado a un concepto matemático para cubrir el gasto público o reducir el déficit.⁵⁷ La suficiencia recaudatoria debe ser analizada desde la perspectiva del ser humano y su lucha por alcanzar bienestar. Antes que una herramienta recaudatoria a favor del Estado, tal principio da lugar a un fenómeno contrario, impone un deber ser en la conducta estatal para propender a una estabilidad económica basada en la generación de nueva riqueza y, sobre todo, en una distribución equitativa de la misma.

El equilibrio en el presupuesto no es la meta fundamental ni tampoco la vía para alcanzarlo está basada en retirar recursos, vía tributos, del sector privado. El incremento en el gasto público, a través de exoneraciones o ventajas tributarias, no debe limitarse por desequilibrios en la balanza ya que, aún en época de carestía fiscal, estos son bienvenidos siempre y cuando logren *a priori* mayor riqueza diversificada en la mayor cantidad de personas.

57 De acuerdo con Salcedo et ál. (2017) la política del Gobierno Ecuatoriano está enfocada en elevar el gasto público con la intención de mejorar el bienestar de la sociedad, alentados a través de reformas tributarias para incrementar el percibo fiscal. Sin embargo, la teoría económica establece que existe una relación directa entre los impuestos y los ingresos estatales, hasta llegar a un punto en el cual, debido a la presión tributaria que ejerce el estado. Es decir, a pesar del aumento de las tasas fiscales, la recaudación es menor. La suficiencia recaudatoria está vinculada a la capacidad de obtener recursos adecuados con un sistema tributario establecido y un esfuerzo fiscalizador óptimo, para poder financiar el gasto público; sin embargo, factores como la evasión, informalidad y la existencia de beneficios tributarios representan una importante pérdida de recursos fiscales y afectan a la suficiencia recaudatoria del sistema tributario y al cumplimiento de metas fiscales (Sánchez, 2015). La búsqueda de eficiencia tributaria va de la mano con el aporte de la Administración Tributaria mediante acciones que permitan incrementar la recaudación, lo cual permitirá ingresos suficientes y oportunos para sostener el gasto público en el largo plazo (Ramírez y Carrillo, 2020).

El mayor financiamiento del gasto público se conseguirá invirtiendo en métodos para que más personas alcancen capacidad contributiva, produciéndose así un fenómeno propio de una inversión social con cuyos resultados no únicamente se logrará mayor bienestar ciudadano, sino, coyunturalmente, que el Estado encuentre nuevas fuentes de recursos representadas en nuevos sujetos pasivos de los cuales consiga aportes al presupuesto Estatal.

Desde la propuesta investigativa, aún en época de crisis financiera, la distribución en la fuente de los ingresos es una herramienta para alcanzar la suficiencia en la recaudación. Las empresas que generan riqueza que se distribuya en la fuente pueden ser beneficiarias de exoneraciones tributarias direccionadas a la teleología principal, la distribución en la fuente de la propiedad de los medios de producción.

435.0015

485 545 . 5845 5

456 4 5 44 . 45

5 8 5 8 445665 4 54
485 545 . 5845 5

314

Distribución en la fuente de los ingresos dentro de un sistema de exoneraciones fiscales

0.0.00454

Distribución en la fuente de los ingresos dentro de un sistema de exoneraciones fiscales

Desde la perspectiva trazada, las exenciones fiscales deben ser parte de un sistema articulado para alcanzar la distribución en la fuente de los ingresos. Si bien las exoneraciones, como formas indirectas de gasto público, son constitucionalmente posibles respetando los principios de la tributación, si el objetivo es lograr la teleología propuesta, es también incuestionable que estas no pueden ser creaciones aisladas. Deben estar moduladas entre sí y presentes, de forma transversal, en los diferentes tipos de impuestos.

Constituyendo el impuesto a la renta el referente del estudio, la exoneración se plantea a nivel de tarifa. En la forma de conciliación que actualmente impone la declaración de este tributo, la utilidad líquida no está afectada ni por la calidad de gravado del ingreso, ni por la deducibilidad de los gastos. Al disminuir la tarifa, el objetivo es mantener indemne dicha utilidad y, por tanto, el derecho de los trabajadores a recibir sus beneficios independientemente de los deberes formales y demás requisitos de fondo que determinan el carácter de exento o no deducible de ingresos o gastos respectivamente. El sistema de exoneraciones afectaría el valor posterior a dicho cálculo. De esta forma, además de la distribución de la riqueza que impone el derecho de los trabajadores, la tesis plantea una reducción en la tarifa del impuesto aplicable sobre la utilidad gravable previo al condicionante que los trabajadores se conviertan en socios minoritarios; es decir, bajo el apremio de un cambio en la estructura patrimonial societaria.

Para empezar, su destino son las sociedades con personería jurídica, dejando para un segundo momento a las sociedades de hecho y personas naturales. Los trabajadores, convertidos en socios minoritarios, pasan a formar parte de las decisiones y esquema empresarial. Con ello, el derecho perenne a participar de las futuras utilidades, aunque también en sentido adverso, la obligación de afrontar las pérdidas del valor de sus acciones. Al trabajador se le adiciona el adjetivo de socio que, aunque minoritario, se convierte en estratégico, debido a que su desempeño laboral será también en beneficio propio.

No se busca limitar la iniciativa que llevó a la formación de la empresa o a la decisión de los socios fundadores de arriesgar su capital en pro del emprendimiento. La propuesta pretende salvaguardar el derecho de decisión en los fundadores, sabiendo que el gasto público se dirige a que los trabajadores en conjunto mantengan su posición minoritaria. Desde ninguna perspectiva, el objetivo Estatal puede proyectar que las decisiones de los trabajadores limiten la iniciativa empresarial, ni siquiera que estas puedan ser determinante para

las decisiones de la industria. Al contrario, el derecho de los emprendedores se debe mantener intacto, constituyéndose los trabajadores en socios que, comprometidos por sus propios intereses, aportan su fuerza laboral y reciben los dividendos que su participación minoritaria representa.

El limitante de la participación en el capital social, de acuerdo a la actual legislación, se ubica en el 24%⁵⁸ en las sociedades anónimas. En este tipo de compañías que contemplan la posibilidad de acciones ordinarias y preferidas, conociendo que estas últimas no conceden derecho a voto en las juntas de socios, bajo el concepto que la exención también constituya un motor para el mercado bursátil, se perfila en principio que la exención genere acciones ordinarias, empero con el limitante de que el derecho de los trabajadores en conjunto no pueda superar el 24%. Esto no significa de ninguna manera acortar los derechos que se derivan de la propiedad de acciones o participaciones; no obstante, consideramos que el esfuerzo estatal no puede llegar al 25%, que es el capital mínimo requerido para apelar las decisiones de la mayoría.

En las sociedades limitadas, el tema se perfila más complicado. Al ser compañías personalistas, la relación entre los socios determina que la sociedad solo puede abarcar máximo quince personas. Esta limitante insalvable merecería una reforma legal, pero no en el sentido en que la compañía deje de tener esa característica de confianza entre los socios, sino en la posibilidad de que el grupo de trabajadores, en su conjunto, sean considerados un solo socio en copropiedad de las participaciones a su favor. La reforma legal propuesta respeta el sentido personalista de la empresa y adiciona un nuevo socio, representado por todos sus trabajadores. Al igual que en las compañías anónimas, el porcentaje de los nuevos socios no puede sobrepasar el porcentaje del capital social antes indicado y, respecto al voto unánime para la cesión de participaciones, tal requisito funcionaría entre socios fundadores y de forma independiente entre socios trabajadores.

La reforma a la Ley de Compañías adicionalmente vendría acompañada, tanto para empresas anónimas como limitadas, de la eliminación de la unanimidad para la decisión de capitalización de futuras utilidades. Los socios trabajadores que se beneficiaron directamente de la apertura del capital social producto de la exención tributaria no tendrían derecho sobre dicha decisión. Con ello, se recalca la misión de democracia en la propiedad de los medios de producción y distribución de dividendos, pero autocracia en las decisiones societarias de los socios fundadores.

58 En la actual Ley de Compañía, se indica:

“Art. 249.- En toda compañía anónima una minoría que represente no menos del veinticinco por ciento del total del capital pagado podrá apelar de las decisiones de la mayoría. (...)” (Ley de Compañías, 2020, p. 18).

En los tipos de empresas, encomandita y en nombre colectivo, el uso casi nulo de las mismas determina que dichas formas societarias son obsoletas y, por tanto, no merecen reformas legales. A diferencia, en las sociedades de acciones simplificadas, la liberalidad de las normas de su formación y funcionamiento, permitirían sin ninguna traba la inclusión de trabajadores como socios, sin limitar las decisiones empresariales.

La propuesta está dirigida al destino de las ganancias por cada ejercicio impositivo, admitiendo reiterar su aplicación con la inclusión de nuevo trabajadores. Los socios, al reinvertir sus ganancias, hacen que la empresa se acoja a la exención, pero atándose al cumplimiento de los requisitos establecidos de democratizar la propiedad del capital social. Sin embargo, se debe evaluar que la reinversión no genere un ahorro por descarte, pues esto seguirá siendo insatisfactorio para la economía, por el simple deseo de acaparar.

La decisión, dentro de este esquema, es libre y voluntaria entre los actores. Si los socios deciden no acogerse a la exención, la sociedad simplemente no tendría derecho a ninguna rebaja. Estaríamos frente a un incremento patrimonial personal, lo cual, a pesar de ser legítimo, no logra combatir la pobreza, ya que no existe, en consecuencia, argumento para que el sistema tributario premie la individualidad sobre lo colectivo.

La investigación incluyó una indagación cualitativa para analizar el comportamiento y la percepción de los sujetos sobre la propuesta planteada⁵⁹. En este análisis, la técnica utilizada fue el grupo focal, herramienta que permite analizar las opiniones, actitudes, y respuestas de los protagonistas seleccionados⁶⁰.

Sistema de exoneraciones fiscales

La apertura del paquete accionario no conlleva una cesión gratuita de acciones o participaciones. La inversión Estatal que implica la exoneración tributaria se traduce únicamente en la apertura del capital social; por consecuencia, el trabajador deberá pagar por el paquete accionario que adquiere. En este punto, es claro que existen dos posiciones que deben ser conciliadas. En un camino están los socios fundadores y, en la contravía, el derecho de los trabajadores y la intención de distribuir la propiedad de las acciones.

59 Según Hamui y Varela (2013) los estudios cualitativos se enfocan en conocer la realidad y sus particularidades, a través del sentir de quienes forman parte de la investigación.

60 Walters (2020) destaca la percepción que pueden brindar las interacciones grupales al investigador, relacionadas con los acuerdos y opiniones contrarias de los participantes, a diferencia de las entrevistas individuales. Otra ventaja es la optimización de tiempo, al comparar con el requerido para entrevistas individuales.

Que los socios fundadores⁶¹ exijan un pago a cambio de ceder la propiedad del paquete accionario constituye un escenario legítimo. Uno de los principios fundamentales del sistema económico del estado liberal es el respecto a la propiedad privada, norma que determina la prohibición de confiscación, mucho más si el mecanismo estaría atado a una exoneración tributaria. La gratuidad del traspaso del paquete accionario no solo estaría prohibida legalmente, además volvería a la propuesta impracticable. En la indagación cualitativa se evidencia que los empresarios manejan estadísticas y análisis matemáticos para tomar una decisión que, aunque también es influida por valoraciones cualitativas, siempre es en pro del negocio.

Ergo, la tarea es regular el monto del valor por el traspaso, además de crear condiciones para su factibilidad. En cuanto al costo del paquete accionario, es clara la diferencia que la misma ley de compañías da entre el valor nominal y el patrimonial. Se sabe que los valores nominales no representan la totalidad del patrimonio, pues existen varias cuentas como revalorizaciones, reservas e incluso pérdidas acumuladas que afectan en positivo y negativo el valor nominal.

Se debería manejar obligatoriamente los valores patrimoniales. Esto, además de ser coherente, evita la especulación o un posible abuso de la parte dominante quien, conociendo el interés de sus trabajadores, podría incrementar o incluso disminuir los valores a discreción. Esta transparencia, además, se irradiaría en los estados financieros. Serían los propios empresarios quienes buscarían absoluta objetividad en los números de la empresa, lo que tal vez, además, constituya la piedra angular faltante para empezar un verdadero mercado bursátil en el Ecuador. Empero, la obligatoriedad del valor patrimonial solo tendría aplicación para el proceso de acceder a la exención tributaria; en relaciones comerciales diferentes, las reglas de la oferta, demanda y de libre mercado se imponen.

En la práctica, aun existiendo un valor patrimonial tasado y la decisión de participar por parte de los trabajadores, es difícil que un asalariado cuente con los recursos monetarios suficientes para adquirir acciones, más aún, cuando el sueldo básico ni siquiera cubre la canasta básica familiar. En este punto, para que la propuesta sea factible, la exención debe acompañarse con un sistema de incentivos; ya sea para que el accionista fundador financie directamente dicha adquisición, o mediante la creación de líneas de crédito concedidas por las instituciones de la economía popular y solidaria en cumplimiento del principio cooperativo de compromiso con la comunidad.

Tal aspiración no es inédita en el Ecuador. Como se mencionó al analizar el principio de capacidad contributiva, desde el año 2011 existe la posibilidad

61 Quienes, en circunstancias normales, serían los propietarios de las nuevas acciones o del aumento de valor de las existentes en virtud de la reinversión.

aislada de ceder acciones a favor de los trabajadores, bajo la ventaja de considerar exentos a los intereses de la financiación. No obstante, resaltando lo ya mencionado, la idea de distribuir en la fuente la propiedad de los medios de producción no puede ser un esfuerzo aislado; sería parte de un sistema que estaría presente no solo en todo el ordenamiento impositivo⁶², sino transversalmente en otros sectores de la economía, como el mencionado sector financiero.

En el triángulo ganador que se persigue, en sus aristas se ubican la persona jurídica y los socios, mientras que, sobre la base, están el Estado y los trabajadores. La empresa se beneficia bajo dos premisas. La primera es el ahorro fiscal generado por la rebaja en la tarifa del impuesto, y la segunda, la reinversión productiva que incrementa el capital empresarial, aumenta el flujo de efectivo y permite una mayor productividad empresarial. Por su lado, los socios reciben el valor monetario generado por la venta de las acciones, son propietarios de una organización de cuentas transparentes, y adhieren nuevos *partners* que, además de estratégicos y comprometidos, no limitarán las decisiones empresariales. En los cimientos están el Estado y los trabajadores. La inversión realizada torna a los empleados en dueños de la compañía, aumenta su motivación laboral y, sobre todo, logra a su favor la distribución de la riqueza en la fuente que, por consecuencia, disminuirá la inequidad social y aumentará la base de contribuyentes y recaudación a favor del Estado.

A continuación, se presentan numéricamente las posibilidades del sistema.

ESTADO DE RESULTADOS		PATRIMONIO			
Ingresos	\$420.000	Capital social		\$10.000	
Gastos	\$270.000	Accionista 1	\$4.000		
Resultado antes de partic. e impuestos	\$150.000	Accionista 2	\$6.000		
15% Trabajadores	\$22.500	Resultado del ejercicio		95.625	
Resultado antes de impuestos	\$127.500				
25% Impuesto a la renta	\$31.875	REPARTO DE DIVIDENDOS			
Resultado neto:	\$95.625	Accionista 1	\$38.250	40%	
		Accionista 2	\$57.375	60%	

El primer escenario evidencia una empresa que, por resolución de sus accionistas, decide repartir dividendos por un monto igual al resultado obtenido. Esta decisión deriva en una carga fiscal para la empresa de \$31.875, y la distribución de la riqueza entre dos personas.

62 El sistema de distribución en la fuente de los ingresos abarca también la modificación del Impuesto al Valor Agregado. Se plantea una reducción parcial y temporal de la tarifa del IVA a favor de las empresas que se incluyan en el sistema. Este tema está siendo objeto de una investigación complementaria.

ESTADO DE RESULTADOS		PATRIMONIO	
Ingresos	\$420.000	Capital social	\$10.000
Gastos	\$270.000	Accionista 1	\$4.000
Resultado antes de partic. e impuestos	\$150.000	Accionista 2	\$6.000
15% Trabajadores	\$22.500	Resultado del ejercicio	\$95.625
Resultado antes de impuestos	\$127.500	Reinversión	\$114.750
10% Impuesto a la renta	\$12.750	Rebaja impuesto	15%
Resultado neto:	\$114.750	Apertura de capital	\$5.738
		Nuevos accionistas	5

El segundo escenario muestra una decisión distinta de sus accionistas. La empresa decide acogerse al nuevo enfoque, lo cual se refleja en un ahorro en la carga fiscal por una disminución de la tarifa impositiva. Además, para el año posterior, la empresa tendrá un patrimonio más solvente y nuevos accionistas que forman parte de la empresa, en calidad de trabajadores. Desde la óptica de los accionistas, recibirán el valor monetario equivalente por la negociación de sus acciones.

ESTADO DE RESULTADOS		PATRIMONIO	
Ingresos	\$420.000	Capital social	\$124.750
Gastos	\$270.000	Accionista 1	\$47.605,0
Resultado antes de partic. e impuestos	\$150.000	Accionista 2	\$71.405,5
15% Trabajadores	\$22.500	Accionista 3	\$1.147,50
Resultado antes de impuestos	\$127.500	Accionista 4	\$1.147,50
25% Impuesto a la renta	\$31.875	Accionista 5	\$1.147,50
Resultado neto:	\$95.625	Accionista 6	\$1.147,50
		Accionista 7	\$1.147,50
		Resultados del ejercicio	\$95.625

Si la empresa toma la decisión de reinvertir, en el periodo posterior se reflejará el incremento patrimonial y la distribución del capital entre un número mayor de accionistas, sin que los socios fundadores pierdan el control, o la toma de decisiones empresariales. El cambio fundamental se evidencia al momento de repartir los dividendos que, para este caso, se han planteado en el mismo valor, pero que se esperaba que sean superiores, por la nueva inversión realizada y por la mayor eficiencia generada. El monto de \$95.625 ya no sería repartido entre dos accionistas, como en el primer caso; se repartiría entre siete accionistas lo que muestra que se tendría cinco nuevos beneficiarios con ingresos adicionales.

La diferencia es simple.

	Primer escenario	Segundo escenario	Diferencia
Accionistas	2	5	
Carga fiscal	\$31.875,00	\$12.750,00	\$-19.125,00
Capital social	\$10.000,00	\$124.750,00	
Reparto de dividendos			
Accionista 1	\$38.250,00	\$36.490,81	\$-1.759,19
Accionista 2	\$57.375,00	\$54.736,21	\$-2.638,79
Accionista 3 (trabajador)		\$879,60	\$879,60
Accionista 4 (trabajador)		\$879,60	\$879,60
Accionista 5 (trabajador)		\$879,60	\$879,60
Accionista 6 (trabajador)		\$879,60	\$879,60
Accionista 7 (trabajador)		\$879,60	\$879,60
	<u>\$95.625,00</u>	<u>\$95.625,00</u>	

Es evidente, que el nuevo método coloca a las empresas como el principal actor de la economía, convirtiéndose en un medio para lograr la equidad. Este *modus operandi*, según la concepción teórica, genera una ventaja competitiva que origina un efecto multiplicador para que sus competidores se adhieran a ella. La concepción empresarial se impregna de un compromiso visible de responsabilidad social, con empresas transparentes y sin asimetría en la información, hasta el punto que prácticas de adquirir bienes improductivos dejarían de tener sentido dentro de estas nuevas unidades económicas.

Inmerso en este nuevo enfoque se encuentra el mercado bursátil. La generación de nuevos inversionistas y la libre negociación de acciones empezará a ganar terreno. El trabajador sentirá su inversión segura, de fácil acceso a la oferta y demanda, que le generará, además de liquidez inmediata, una rentabilidad por su transacción.

El esfuerzo estatal reflejado en el gasto tributario asumido será en el corto plazo, pues a mediano y largo plazo se tendrán empresas más rentables, con nuevos inversionistas y, sobre todo, con nuevos sujetos pasivos que aportan al presupuesto estatal.

La indagación cualitativa buscó analizar el comportamiento y percepción sobre el planteamiento realizado, entre distintos grupos de empresarios mediante un análisis de las argumentaciones en un espacio de intercambio de experiencias entre los participantes. El proceso inició con la definición de los grupos focales y la cantidad de participantes que formarían parte de cada uno de estos. Se establecieron tres grupos focales para el estudio.

Los criterios de inclusión de los participantes seleccionados fueron:

- Profesionales que laboran o hayan laborado en el campo empresarial.
- Propietarios de negocios, antiguos o actuales.
- Profesionales con saberes en el campo de la tributación; en particular, con conocimientos sobre constitución empresarial, impuesto a la renta, y manejo de utilidades.

Fueron excluidos del estudio aquellos profesionales que, a pesar de cumplir con los criterios antes mencionados, estaban desvinculados de la actividad empresarial por un tiempo superior a un año. Además, se excluyeron profesionales que tengan experiencia en sectores con regulaciones especiales; por ejemplo, empresas del sector financiero y de seguros.

Los perfiles que debían tener los participantes de cada grupo se definieron como sigue:

- Grupo focal 1: empresarios jóvenes, hombres o mujeres, menores de 30 años de edad, con emprendimientos inferiores a 5 años en el mercado, y que formen o hayan formado parte de la dirección o administración del mismo.
- Grupo focal 2: empresarios maduros, hombres o mujeres, con más de diez años de experiencia en el campo empresarial, que sean o hayan sido dueños o inversionistas de una empresa, y que formen o hayan formado parte de la dirección o administración de la misma.
- Grupo focal 3: empresarios de experiencia, hombres o mujeres, con más de quince años de experiencia en el ámbito empresarial, que sean o hayan sido dueños o inversionistas de una empresa con altos niveles de operación y manejo de un importante número de trabajadores, y que formen o hayan formado parte de la dirección o administración de la misma.

Para definir el número de participantes se consideró lo expuesto por Sampieri et ál. (2014), referente a que el ideal para que la comunicación sea efectiva es conformar grupos focales con no menos de tres ni más de doce participantes.

El acercamiento con los participantes se manejó de manera individualizada, con una explicación del tema de investigación y su participación en el grupo focal. La programación estuvo dividida en cuatro fases: introducción sobre la temática, objetivo de la investigación cualitativa y antecedentes, presentación del nuevo método y diálogo entre los participantes. Finalmente, se pidió a los

participantes completar una encuesta, con el fin de contrastar la información obtenida en el grupo de enfoque.

La propuesta fue planteada simulando el resultado de una empresa y su relación con la generación y pago del impuesto a la renta en dos escenarios comparativos. El primero, con información sobre la base del actual sistema tributario; y el segundo, aplicando una rebaja del impuesto a la renta, a cambio de reinvertir las ganancias y la apertura del capital hacia los trabajadores. En primera instancia, se realizó un acercamiento con un grupo previo de muestra, con el objetivo de validar la metodología, los contenidos, el material utilizado, la modalidad y tiempos. Los participantes del grupo focal de muestra fueron seleccionados bajo los mismos criterios de inclusión del estudio.

La información recaba se manejó con total confidencialidad, al igual que la privacidad de la identidad de los participantes, pues los resultados fueron manejados en conjunto. Luego de la etapa de recolección de datos (anotaciones, grabaciones y encuestas), de acuerdo a la metodología establecida por Hernández y Mendoza (2018) se procedió con el análisis e interpretación de los resultados mediante un análisis hermenéutico⁶³ con una codificación alfanumérica para la transcripción literal. Para el contraste de la información, se analizaron los resultados de manera agregada y por cada grupo focal.

Los resultados evidenciaron que el nivel de aceptación de este nuevo enfoque se incrementa cuando los empresarios son de menor edad; es decir que, mientras más jóvenes son los dueños y quienes gerencian la empresa (Grupo 1) hay menor aversión al cambio. Todos los empresarios jóvenes estarían dispuestos a aceptarlo; en contraste, únicamente lo aceptarían el 33% de empresarios con experiencia (Grupo 3). De forma agrupada, el 75% de los empresarios optarían por acoger la propuesta.

Otro aspecto a considerar fue el porcentaje de la composición accionaria que estarían los empresarios dispuestos a compartir con sus trabajadores. Los resultados evidencian un comportamiento distinto con relación a la edad y experiencia de los empresarios. Más del 80% de los empresarios maduros (Grupo 2) y con experiencia (Grupo 3) estarían dispuestos a compartir hasta el 10% de su paquete accionario. Los empresarios jóvenes (Grupo 1), en su mayoría, compartirían el 20% o más de su composición accionaria, con el objetivo de contribuir al crecimiento de la organización, a través del compromiso de sus trabajadores y el ahorro en el pago de impuestos.

63 Según Grondin (2015) el análisis hermenéutico reviste de importancia por ser el arte de interpretar una expresión para comprender un sentido, partiendo de un supuesto. Para Fuster (2019) el análisis hermenéutico como método se orienta a la descripción e interpretación de estructuras fundamentales de la experiencia vivida, el mismo que se compone de un acercamiento coherente y estricto al análisis de las dimensiones éticas, relacionadas y prácticas.

Además, el 63% de empresarios consideran que es un momento oportuno para que el sector empresarial evalúe y adopte esta nueva metodología. Su aceptación se fundamenta en la necesidad de incentivar el trabajo y alcanzar niveles óptimos de liquidez⁶⁴. Desde la óptica de los trabajadores, los empresarios manifiestan que es un momento propicio para los trabajadores, debido a que sería una forma de incentivar el trabajo; además, de incrementar el compromiso y apoyo para la sostenibilidad de las organizaciones.

En términos generales, los empresarios sostienen que para las empresas el nuevo enfoque sería una oportunidad para incrementar la productividad, generar mayores ingresos y crear un vínculo sólido entre la organización y el trabajador. Desde el lado de los trabajadores, se incentiva al ahorro y la inversión, lo cual contribuye a mejorar su calidad de vida. El Estado se vería beneficiado a mediano y largo plazo con una mayor recaudación fiscal, al promover un sector empresarial más eficiente y sostenible; además, de impulsar un mercado bursátil que genere oportunidades reales de crecimiento y desarrollo empresarial.

El sistema de exoneraciones fiscales promueve empresas sostenibles con alta responsabilidad social, con una visión enfocada en su gente. Desde el sector empresarial se contribuiría a una sociedad más justa y equitativa. El sistema pretende reformar el actual sistema tributario, no como un evento apegado a la realidad actual, sino como una herramienta que ataca los polos económicos existentes, mediante la idea de distribución en la fuente de los ingresos.

64 Según Blanco et ál. (2020) las necesidades de liquidez por la crisis del Covid-19 elevan las dificultades que pueden encontrar las empresas, por lo que la propuesta sería una oportunidad para generar ahorro en el pago de impuestos y un incremento en la liquidez de la organización.

435.0015

485 545 . 5845 5

456 4 5 44 . 45

5 8 5 8 445665 4 54
485 545 . 5845 5

314

Referencias

0.0.00454

Referencias

- Abeles, M., Cimoli, M., y Lavarello, P. (2017). *Manufactura y cambio estructural: aportes para pensar la política industrial en la Argentina*. Libros de la CEPAL - Desarrollo Económico. Obtenido de <http://hdl.handle.net/11362/42393>
- Aguirre, J. (2015). Derecho Constitucional. Bogotá. TEMIS.
- Alarcón, M. (2009). Hacia un nuevo sistema de Imposición Directa. El Impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 13(09).
- Amatucci, A. (Ed.). (2001). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. TEMIS.
- Argüello, R. (2006). Sector agrícola y política de competencia. *Revista de Economía Institucional*, 8(15), 227-249.
- Asamblea Nacional (2020, 29 de DICIEMBRE). Código de Producción Comercio e Inversiones. Registro oficial 351. FIEL. Obtenido de www.fiel.web
- Avila, F. y Soares, M. (2017). A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. *Estud. Econ.*, 47, 259-293. doi:<https://doi.org/10.1590/0101-416147222fcm>
- Badenes, N. y Labeaga, J. (2013). Progresividad y Redistribución en el IRPF: Análisis nacional y Autonómico por fuente principal de la renta en los años 2007 y 2009. *Papeles de economía española*.(135), 153-171.
- Banco Central del Ecuador. (2021). Boletín de Cuentas Nacionales Trimestrales. Obtenido de <https://contenido.bce.fin.ec/home1/estadisticas/cntrimestral/CNTrimestral.jsp>
- Barrera, B. (2017). El IVA en el Ecuador, un Impuesto Acumulativo. Cuenca. Universidad del Azuay, Casa Editora.
- Barrera, B. I. (2016). Justificación de Estímulos Tributarios para las Cooperativas de Ahorro y Crédito dentro del Sistema de la Economía Popular y Solidaria. *Universidad Verdad*. 71, 166 - 179.

Batistone, F. (2001). Los Privilegios. En A. Amatucci (Ed.). Tratado de Derecho Tributario. (págs. 106 - 132). Bogotá. TEMIS.

Blanco, R., Mayordomo, S., Menéndez, Á. y Mulino, M. (2020). Las necesidades de liquidez y la solvencia de las empresas no financieras españolas tras la perturbación del Covid-19.

Bolaños, L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*(48), 54-81. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6235054>

Cano, L. (2017). Impuesto sobre la renta de las personas físicas y desigualdad de los ingresos en el Ecuador entre 2007 y 2011. *Revista CEPAL* (123), Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35870>

Cardenas, S., Mórán, C. y Rosero, C. (2019). Relación entre el gasto público en educación y salud con el desarrollo humano en países de Sudamérica. *Revista Espacios*, 40(24). Obtenido de <http://www.revistaespacios.com/a19v40n24/19402412.html>

CASO 0029-11-IN, 008-13-SIN-CC (CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR 2013).

CASO 0071-15-IN, SENTENCIA 017-17-SIN-CC (CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR 2017).

CEPAL. (2011). Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta: el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay. Santiago, Chile: Div. de Desarrollo Económico. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5345/1/S1100385_es.pdf

Chagerben, L., Moreno, N. y Chagerben, W. (2019). Productive credit and its impact on agricultural production in Ecuador. *Estudios de la Gestión: Revista Internacional de Administración*, 6. doi:<http://dx.doi.org/10.32719/25506641.2019.6.1>

Chen, C.-N., Tsaur, T.-W. y Rhai, T.-S. (1982). The Gini coefficient and negative income. *Oxford Economic papers*, 34, 473-478.

- Código Tributario del Ecuador. (2020). Registro Oficial 14 de junio de 2005 Suplemento 38.
- Cruz de Quiñonez, L. (2003). Tratamientos Tributarios Diferenciados. Una Ardua Cuestión Teórica. Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias.
- Cuestas, J. Góngora, S. (2014). Análisis crítico de la Recaudación y Composición Tributaria en Ecuador 2007-2012. *Revista EPN*, 34, 1.
- De Juano, M. (1981). Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Buenos Aires. Molachino.
- DFID - BID - CAN. (2006). Política fiscal y Equidad: Estimación de la Progresividad y Capacidad Redistributiva de los Impuestos y el Gasto Público Social en los países de la Comunidad Andina. Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Comunidad Andina (CAN)/Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Obtenido de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Pol%C3%ADtica-fiscal-y-equidad-Estimaci%C3%B3n-de-la-progresividad-y-capacidad-redistributiva-de-los-impuestos-y-el-gasto-p%C3%ABlico-social-en-los-pa%C3%ADses-de-la-Comunidad-Andina.pdf>.
- Díaz, S., Garcimartín, C. y Ruiz-Huerta, J. (2011). Progresividad y redistribución en reformas fiscales. Los efectos nivel y distancia: una aplicación al IRPF. *Revista de economía aplicada*, 19(57), 97-116.
- FAO, FIDA, y PMA. (2012). Estado de la inseguridad alimentaria en el mundo 2012 (EI). El crecimiento económico es necesario pero no suficiente para acelerar la reducción del hambre y la malnutrición. Italia: Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), del Programa Mundial de Alimentos (PMA) o del Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola (FIDA). Obtenido de <https://derechoalimentacion.org/sites/default/files/pdf>
- Fuster, D. (2019). Investigación cualitativa: Método fenomenológico hermenéutico. *Propósitos y representaciones* 7(1), 201-299. <http://dx.doi.org/10.20511/pyr2019.v7n1.267>
- Ganga, F., Cabello, X. y Piñones, M. (2013). Estado e impuestos indirectos en Chile y Latinoamérica: Análisis del periodo 2000-2011. *Revista Científica "Visión De Futuro"*, 18(1), 76-95.

- García, M. (2004). El Principio de Capacidad Contributiva. Evolución Dogmática en el Derecho Argentino. Buenos Aires. Ábaco de Rodolfo DePalma.
- García, A. y Anaya, B. (2015). Dinamismo del sector agropecuario: condición necesaria para el desarrollo cubano. *Economía y Desarrollo*, 153(1), 159-177. Obtenido de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842015000100010&lng=es&tlng=es
- García, D., Apolo, N. y Bermeo, J. (2019). Evaluación económica del sector agropecuario e industrial en Ecuador 1980 – 2015. *Revista ECA Sinergia*, 10(2), 116-128. doi:https://doi.org/10.33936/eca_sinergia.v10i2.1116
- García, M. (2002). El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Gómez de la Torre del Arco, M. (2017). Análisis de redistribución y progresividad del nuevo IRPF: un ejercicio de simulación. *Anuario Jurídico Y Económico Escurialense*, (50), 237–280. ISSN: 1133-3677.
- Grondin, J. (2015). *¿Qué es la hermenéutica?* Herder Editorial,S.L.,Barcelona.
- Guillermo, P. y Vargas, I. (2017). Recaudación potencial, eficiencia recaudatoria y transferencias federales. Un análisis para las entidades federativas en México utilizando el modelo de frontera estocástica. *EconoQuantum*, 14(1), 35-71. .
- Hamui, A. y Varela, M. (2013). La técnica de grupos focales. *Investigación en Educación Médica*, 2(5),55-60. doi:[https://dor.org/10.1015/S2007-5057\(13\)72683-8](https://dor.org/10.1015/S2007-5057(13)72683-8)
- Hernandez, F. (2015). Los Principios de Generalidad e Igualdad en la Normativa Tributaria Municipal y su Infracción por las Ordenanzas Fiscales. *Revista Boliviana de Derecho*. 19,
- Hernández, R. y Mendoza, C. (2018). *Metodología de la investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. Mc Graw Hill.
- Ingrosso, G. (1954). *Diritto Finanziario*. Napoli. Jovene Editore.

- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. (2021). *INEC*. Recuperado el 1 de septiembre del 2021 de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/empleo-mayo-2021/>
- Kakwani, N. (1977). Measurement of tax progressivity: an international comparison. *The Economic Journal*, 87, 345.
- Keynes, J. (2021). Síntesis de Teorías de Keynes. Obtenido de www.agronoms.cat: www.agronoms.cat
- La Rosa, S. (2001). Los Beneficios Fiscales. En A. Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario*. (págs. 388 - 418). Bogotá. TEMIS.
- Landa Arroyo, C. (1995). *Principios Tributarios. Una Perspectiva Constitucional*. Lima. UCSA.
- Lejenuève, E. (2001). El Principio de Igualdad. En A. AMATUCCI (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 221- 239). Bogotá. TEMIS.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2019). Registro Oficial Suplemento 463.
- Lizarraga, C. (2013). Índice de Gini: desigualdad a la palestra. *eXroikos*, 67-70.
- Llamas, L., Huesca, L. y Gutiérrez, L. (2020). Abordajes metodológicos y empíricos de la progresividad tributaria: una aplicación para el sistema fiscal de México. *Economía: teoría y práctica*(53), 121-149. doi:<https://doi.org/10.24275/etypuam/ne/532020/llamas>
- Mahon, J. (2004). Causes of Tax Reform in Latin America, 1977-95. *Latin American Research Review*, 39(1), 3-30. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/1555381>
- Martín, J. (1985). *Introducción a las Finanzas Públicas*. Buenos Aires. DePalma.
- Méndez, D. (12 de febrero de 2020). Definición de Curva de Lorenz. Obtenido de <https://www.economiasimple.net/glosario/curva-de-lorenz>
- Möllers, J. y Buchenrieder, G. (2011). Effects of rural non-farm employment on household welfare and income distribution of small farms in Croatia. *Quarterly Journal of International Agriculture*, 50,217-235.

- Mora, T. y Ferrá, J. (2008). Los efectos de la edad y la educación en la aversión al riesgo: Un análisis sobre las inversiones financieras en España. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, (41), 67-83.
- Mosqueti, F. (2001). El Principio de Capacidad Contributiva. En A. Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 221 - 239). Bogotá. TEMIS.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales de España.
- Paladines, E. (2007). Cumplimiento y Nivel de Progresividad del Impuesto a la Renta de las Personas Naturales en Ecuador 2001-2005. *Cuestiones Económicas*, 23(1), 125-155. Obtenido de <https://estudioseconomicos.bce.fin.ec/index.php/RevistaCE/article/view/176>
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano (Tomo I)*. Cuenca. Universidad del Azuay.
- Pincay, A., Pincay, Y., Cañarte, L. y Durán, M. (2019). Implicaciones tributarias de la ley orgánica para el fomento productivo sobre el sector agropecuario ecuatoriano. *Revista Científica Mundo de la Investigación y el Conocimiento*, 2, 138-164. doi:[https://doi.org/10.26820/recimundo/3.\(2\).abril.2019.138-164](https://doi.org/10.26820/recimundo/3.(2).abril.2019.138-164)
- Pino, S., Aguilar, H., Azuero, A. y Sisalema, L. (2018). Aporte del sector agropecuario a la economía del Ecuador. Análisis crítico de su evolución en el período de dolarización. Años 2000 – 2016. *Revista Espacios*, 39(32),7-18. ISSN 07981015.
- Plazas, M. (2006). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. (2ª ed. ed.). Bogotá, Colombia: Editorial TEMIS.
- Queralt, J. M., Lozano, C., Tejerizo, J. y Casado, G. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Tecnos.
- Raffinetti, E., Siletti, E. y Vernizzi, A. (2014). On the Gini coefficient normalization when attributes with negative values are considered. *Statistics methods and applications*, 11, 5-25. doi:[doi:10.1007/s10260-014-0293-4](https://doi.org/10.1007/s10260-014-0293-4)
- Ramirez, E. (2020). Estudio de la progresividad del Impuesto Sobre la Renta de personas Físicas en México. *Contaduría y Administración*, 2, 66(2), 1-27. doi:<http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2021.2654>

- Ramirez, J. y Carrillo, P. (2020). Indicador de eficiencia recaudatoria del impuesto al valor agregado y del impuesto a la renta en Ecuador. *CEPAL*, 131.
- Ramírez, J., Cano, L. y Oliva, N. (Diciembre de 2009). *Impuesto a la Renta de Personas Naturales en relación de Dependencia Un Análisis de Equidad y Redistribución*. Centro de Estudios Fiscales.
- Ramírez-Álvarez, J. y Oliva, N. (2016). Progresividad y redistribución en el análisis de reforma marginal de impuestos sobre el consumo: propuesta metodológica. *Analítika Revista de Análisis Estadístico* (11), 5-25.
- Rawal, V., Swaminathan, M. y Sekhar, N. (2008). Sobre la diversificación de los ingresos rurales: una visión desde tres pueblos de Andhra Pradesh. *Revista India de Economía Laboral*, 2, 51.
- Reynolds, M. y Smolensky, E. (1977). *Public Expenditures, Taxes and the distribution of income: the United States 1950-1961*. Nueva York. Academic Press.
- Rodriguez, A. (2013). *Jurisprudencia Constitucional y Principios de Imposición*. Valencia. Tirant Lo Blanch.
- Rousseau, J.-J. (1762). *El Contrato Social, Los Principios del Derecho Público*. Roma. Roma.
- Sagarpa. (2016). *Estrategia de Integración para la Conservación y Uso Sustentable de la Biodiversidad*. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación México. Obtenido de https://www.biodiversidad.gob.mx/media/1/planeta/internacional/files/Estrategia_Sector_Agricola_doble_p_gina_.pdf
- Sainz de Bujanda, F. (1963). *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria*. Hacienda y Derecho. Madrid. Instituto de Estudios Políticos.
- Salas, V. (2015). La manufactura española en la economía de mercado: 1980-2013. Análisis y perspectivas. *Papeles de economía española* (144), 56-172.
- Salcedo, M., Vidal, M., Caraguay, M. y Sotomayor, J. (2017). La presión fiscal frente a la recaudación tributaria en Ecuador: Medición mediante la curva de Laffer. *Revista de Humanidades y Ciencias Sociales y Multidisciplinaria*, 3(2), 33-44.

- Saltos, M. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la Constitución de Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(2), 61-67. Obtenido de <https://editorial.ucsg.edu.ec/ojs-empresarial/index.php/empresarial-ucsg/article/view/95/84>
- Sampieri, R., Collado, C. y Baptista, M. (2014). Metodología de la investigación (6th ed.). McGraw-Hill.
- Sanz, R. (2020). Progresividad fiscal (España). *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad* (18), 311-326. doi:<https://doi.org/10.20318/economia.2020.5279>
- Soler, M. (1989). Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria. Madrid. CIVITAS.
- Stiglitz, J. (2003). La economía del sector público (3ra edición). A. B. Editor, Ed. Columbia University.
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2019). *Raking empresarial*. <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/>
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2020, 10 de diciembre). Ley de Compañías.Registro oficial 212 . www.fielweb.com
- Tapia, W. y Tapia, H. (2016). Emprendedor y empresario: una construcción desde la dinámica del pensamiento económico. *Inquietud Empresarial*, 16(1), 15-52.
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*(43), 119-128. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoys>
- Torgler, B. y Schaltegger, C. (2005). Tax Morale and Fiscal Policy. *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)*, Working Paper, 30.
- Tosi, L. (2001). Efectividad, Aspectos Subjetivos y Objetivos de la Capacidad Contributiva. Bogotá. TEMIS.
- Troya, J. (2005). La Relación Jurídico-Tributaria. Quito. Inédito.

- Vega, R. (2018). Las brechas de recaudación tributaria del impuesto al valor agregado en el sector societario y su impacto en el presupuesto general del estado ecuatoriano. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*.
- Velandia, M. (2016). La Propiedad Intelectual como Elemento Coadyuvante de la Libre Competencia: Necesidad de Regular esta Materia dentro del Reglamento a la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado. Quito. Universidad San Francisco de Quito.
- Walker, T. y Ryan, J. (1990). Village and household economics in Indians semi-arid tropics. Baltimore, MD. Johns Hopkins University Press.
- Walters, R. (2020). Relinquishing control in focus groups: the use of activities in feminist research with young people to improve moderator performance. *Qualitative Research*, 20(4), 361–377. doi:<https://doi.org/10.1177/1468794119847633>
- Wolff, B. (2018). Los sentidos morales de la progresividad tributaria. *Revista Visión Contable*(16), 121-135. doi:<https://doi.org/10.24142/rvc.n16a6>
- Zabala, J. (2010). Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica. Quito. EDILEX.

435.0015

485 545 . 5845 5

456 4 5 44 . 45

5 8 5 8 445665 4 54
485 545 . 5845 5

314

Apéndices

0.0.00454

Apéndices

Apéndice #1

Distribución del resultado antes de impuesto a la renta, sector Comercio, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%
1	\$-116.766,31	-10,14%	\$-215.346,38	-30,85%	\$-162.971,92	-15,48%	\$-183.211,84	-18,19%	\$-153.778,83	-15,85%
2	\$-1.974,33	-10,31%	\$-10.263,47	-32,32%	\$-5.283,16	-15,98%	\$-5.302,73	-18,71%	\$-5.925,31	-16,46%
3	\$223,93	-10,29%	\$-527,75	-32,39%	\$-9,91	-15,98%	\$0,36	-18,71%	\$-164,61	-16,47%
4	\$1.560,54	-10,16%	\$495,62	-32,32%	\$844,08	-15,90%	\$933,64	-18,62%	\$431,36	-16,43%
5	\$4.373,20	-9,78%	\$2.363,31	-31,98%	\$3.149,31	-15,60%	\$3.365,82	-18,28%	\$2.051,78	-16,22%
6	\$9.078,42	-8,99%	\$6.081,34	-31,11%	\$7.714,36	-14,87%	\$8.297,56	-17,46%	\$5.671,61	-15,63%
7	\$17.716,07	-7,45%	\$13.634,42	-29,16%	\$16.608,37	-13,29%	\$17.098,27	-15,76%	\$12.582,89	-14,34%
8	\$34.793,85	-4,43%	\$28.138,20	-25,13%	\$34.904,46	-9,98%	\$35.857,41	-12,20%	\$26.842,05	-11,57%
9	\$80.941,70	2,60%	\$66.827,29	-15,56%	\$83.285,61	-2,07%	\$84.782,28	-3,79%	\$64.596,45	-4,91%
10	\$1.121.490,31	100,00%	\$806.706,96	100,00%	\$1.074.504,99	100,00%	\$1.045.660,47	100,00%	\$1.018.102,28	100,00%
Total	\$1.151.437,38		\$698.109,54		\$1.052.746,19		\$1.007.481,24		\$970.409,67	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice # 2

Distribución del resultado antes de impuesto a la renta, sector Manufactura, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%
1	\$-104.557,16	-6,33%	\$-152.200,97	-11,32%	\$-156.854,95	-10,04%	\$-164.729,60	-10,44%	\$-128.957,46	-10,46%
2	\$-1.057,77	-6,39%	\$-5.229,15	-11,71%	\$-2.795,17	-10,22%	\$-3.000,49	-10,63%	\$-2.954,74	-10,70%
3	\$214,86	-6,38%	\$-94,34	-11,72%	\$47,52	-10,22%	\$45,1	-10,63%	\$6,57	-10,70%
4	\$1.119,10	-6,31%	\$406,97	-11,69%	\$660,23	-10,18%	\$575,95	-10,59%	\$376,37	-10,67%
5	\$2.967,04	-6,13%	\$1.650,41	-11,56%	\$2.126,26	-10,04%	\$1.959,04	-10,47%	\$1.405,60	-10,56%
6	\$6.201,63	-5,76%	\$4.117,86	-11,26%	\$5.015,76	-9,72%	\$4.696,79	-10,17%	\$3.440,51	-10,28%
7	\$12.190,28	-5,02%	\$8.549,41	-10,62%	\$10.388,64	-9,05%	\$9.948,48	-9,54%	\$7.259,78	-9,69%
8	\$27.009,72	-3,39%	\$20.053,06	-9,13%	\$23.689,57	-7,54%	\$22.339,23	-8,12%	\$16.496,47	-8,35%
9	\$79.370,05	1,42%	\$60.367,86	-4,64%	\$67.847,43	-3,19%	\$66.809,25	-3,89%	\$50.986,67	-4,21%
10	\$1.628.281,70	100,00%	\$1.406.727,62	100,00%	\$1.611.667,57	100,00%	\$1.639.371,04	100,00%	\$1.284.664,59	100,00%
Total	\$1.651.739,45		\$1.344.348,72		\$1.561.792,85		\$1.578.014,78		\$1.232.724,35	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice # 3

Distribución del resultado antes de impuesto a la renta, sector Agricultura, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%	RAI	%
1	\$-134.276,21	-80,00%	\$-109.349,70	-34,50%	\$-109.598,90	-27,00%	\$-145.496,11	-46,40%	\$-156.909,22	-50,60%
2	\$-6.590,06	-83,90%	\$-4.491,01	-35,90%	\$-3.651,18	-27,90%	\$-6.154,99	-48,40%	\$-5.228,57	-52,30%
3	\$-394,56	-84,10%	\$-278,05	-36,00%	\$-162,19	-28,00%	\$-252,12	-48,50%	\$-340,7	-52,40%
4	\$80,2	-84,10%	\$150,01	-36,00%	\$227,2	-27,90%	\$125,39	-48,40%	\$59,2	-52,40%
5	\$774,68	-83,60%	\$1.069,47	-35,60%	\$1.285,70	-27,60%	\$906,43	-48,10%	\$603,13	-52,20%
6	\$2.355,19	-82,20%	\$3.143,70	-34,60%	\$3.719,93	-26,70%	\$3.091,05	-47,20%	\$2.233,34	-51,50%
7	\$5.684,37	-78,80%	\$7.461,50	-32,30%	\$8.456,10	-24,60%	\$7.373,87	-44,80%	\$5.580,46	-49,70%
8	\$12.841,39	-71,20%	\$16.619,21	-27,00%	\$18.507,90	-20,00%	\$16.169,38	-39,60%	\$13.752,02	-45,30%
9	\$32.138,33	-52,00%	\$42.245,16	-13,70%	\$48.126,61	-8,20%	\$39.294,73	-27,10%	\$35.196,31	-33,90%
10	\$255.284,70	100%	\$360.279,74	100,00%	\$438.783,61	100%	\$398.358,39	100%	\$414.956,37	100%
Total	\$167.898,02		\$316.850,03		\$405.694,77		\$313.416,02		\$309.902,33	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice # 4

Distribución del impuesto a la renta causado, sector Comercio, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IR	%
1	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
2	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
3	\$79,92	0,02%	\$5,22	0,00%	\$23,56	0,01%	\$13,35	0,00%	\$0,61	0,00%
4	\$458,82	0,17%	\$180,52	0,08%	\$294,45	0,10%	\$252,24	0,08%	\$99,03	0,03%
5	\$1.218,61	0,54%	\$753,72	0,39%	\$967	0,42%	\$924,39	0,35%	\$525,03	0,21%
6	\$2.529,84	1,32%	\$1.832,29	1,16%	\$2.282,59	1,17%	\$2.285,10	1,02%	\$1.526,23	0,71%
7	\$4.882,11	2,82%	\$3.879,06	2,79%	\$4.713,95	2,73%	\$4.795,58	2,42%	\$3.509,58	1,88%
8	\$9.558,96	5,75%	\$7.976,51	6,13%	\$9.684,65	5,91%	\$10.296,50	5,44%	\$7.756,18	4,45%
9	\$22.129,36	12,55%	\$18.928,11	14,06%	\$22.916,50	13,46%	\$25.650,60	12,96%	\$19.285,89	10,86%
10	\$284.689,39	100,00%	\$205.029,21	100,00%	\$262.902,75	100,00%	\$296.901,73	100,00%	\$268.462,52	100,00%
Total	\$325.547,01		\$238.584,64		\$303.785,45		\$341.119,49		\$301.165,07	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice #5

Distribución del impuesto a la renta causado, sector Manufactura, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IRC	%
1	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
2	\$2,03	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
3	\$82,76	0,02%	\$16,63	0,00%	\$32,99	0,01%	\$17,45	0,00%	\$5,6	0,00%
4	\$368,04	0,10%	\$168,16	0,04%	\$241,04	0,06%	\$176,78	0,04%	\$99,6	0,03%
5	\$900,5	0,29%	\$572,58	0,18%	\$708,17	0,22%	\$601,13	0,15%	\$416,5	0,13%
6	\$1.813,97	0,68%	\$1271,47	0,49%	\$1.584,36	0,58%	\$1.433,81	0,42%	\$1.032,52	0,39%
7	\$3.572,21	1,44%	\$2665,37	1,13%	\$3.266,31	1,31%	\$3.172,63	1,01%	\$2.308,74	0,98%
8	\$7.849,48	3,11%	\$6362,61	2,67%	\$7.452,36	2,98%	\$7.686,68	2,45%	\$5.655,44	2,42%
9	\$23.815,06	8,19%	\$18952,58	7,25%	\$20.218,53	7,52%	\$22.948,74	6,76%	\$17.334,69	6,82%
10	\$430.693,39	100,00%	\$383612,76	100,00%	\$412.153,62	100,00%	\$497.323,26	100,00%	\$366.701,70	100,00%
Total	\$469.097,44		\$413.612,17		\$445.657,37		\$533.360,48		\$393.554,80	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice #6

Distribución del impuesto a la renta causado, sector Agricultura, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IRC	%	IRC	%
1	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
2	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
3	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%	\$0	0,00%
4	\$1,67	0,00%	\$5,03	0,00%	\$13,66	0,00%	\$2,31	0,00%	\$0,09	0,00%
5	\$83,53	0,20%	\$126,73	0,20%	\$180,21	0,20%	\$85,6	0,10%	\$34,24	0,00%
6	\$350,31	0,80%	\$487,2	0,70%	\$626,38	0,80%	\$432,56	0,50%	\$251,45	0,30%
7	\$936,65	2,40%	\$1.291,93	2,20%	\$1.532,73	2,20%	\$1.221,57	1,70%	\$850,37	1,30%
8	\$2.118,19	6,00%	\$3.063,29	5,80%	\$3.410,97	5,30%	\$2.941,48	4,60%	\$2.282,37	3,90%
9	\$5.676,42	15,70%	\$8.124,97	15,30%	\$9.506,03	14,00%	\$8.251,58	12,80%	\$6.446,06	11,10%
10	\$49.076,63	100,00%	\$72.517,29	100,00%	\$93.829,55	100,00%	\$87.974,70	100,00%	\$78.770,32	100,00%
Total	\$58.243,40		\$85.616,44		\$109.099,53		\$100.909,82		\$88.634,89	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice #7

Distribución del resultado después del impuesto, sector Comercio periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	RDI	%	RDI	%	RDI	%	RDI	%	RDI	%
1	\$-120.484,35	-14,59%	\$-220.288,63	-47,94%	\$-167.127,28	-22,31%	\$-189.769,57	-28,48%	\$-158.547,79	-23,69%
2	\$-3.000,08	-14,95%	\$-11.749,65	-50,50%	\$-6.527,93	-23,19%	\$-6.782,27	-29,50%	\$-7.428,37	-24,80%
3	\$56,05	-14,94%	\$-1.091,42	-50,73%	\$-242,09	-23,22%	\$-219,1	-29,53%	\$-448,06	-24,87%
4	\$855,06	-14,84%	\$199,96	-50,69%	\$407,77	-23,16%	\$445,56	-29,46%	\$169,75	-24,84%
5	\$2.746,94	-14,51%	\$1.338,72	-50,40%	\$1.903,25	-22,91%	\$2.003,93	-29,16%	\$1.141,21	-24,67%
6	\$6.063,47	-13,77%	\$3.891,87	-49,55%	\$5.066,68	-22,23%	\$5.288,20	-28,37%	\$3.524,45	-24,14%
7	\$12.298,53	-12,29%	\$9.157,45	-47,56%	\$11.309,07	-20,72%	\$11.587,90	-26,63%	\$8.443,77	-22,88%
8	\$24.698,15	-9,29%	\$19.675,05	-43,28%	\$24.643,44	-17,43%	\$24.640,97	-22,93%	\$18.531,85	-20,11%
9	\$58.174,81	-2,25%	\$47.551,70	-32,93%	\$60.019,59	-9,42%	\$58.801,57	-14,11%	\$45.343,32	-13,34%
10	\$844.481,79	100,00%	\$610.839,83	100,00%	\$819.508,21	100,00%	\$760.364,54	100,00%	\$758.514,47	100,00%
Total	\$825.690,37		\$459.524,88		\$748.960,71		\$666.361,73		\$669.244,60	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice #8

Distribución del resultado después del impuesto, sector *Manufactura*, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015		2016		2017		2018		2019	
	RDI	%	RDI	%	RDI	%	RDI	%	RDI	%
1	\$-111.352,67	-9,42%	\$-165.024,36	-17,73%	\$-160.940,59	-14,42%	\$-176.518,83	-16,90%	\$-135.828,39	-16,19%
2	\$-1.770,03	-9,57%	\$-6.533,51	-18,43%	\$-3.730,13	-14,75%	\$-4.250,78	-17,30%	\$-4.396,16	-16,71%
3	\$74,01	-9,56%	\$-358,9	-18,47%	\$-68,96	-14,76%	\$-103,67	-17,31%	\$-207,73	-16,73%
4	\$598,95	-9,51%	\$177,94	-18,45%	\$327,27	-14,73%	\$251,13	-17,29%	\$138,64	-16,72%
5	\$1.838,08	-9,35%	\$929,94	-18,35%	\$1.255,86	-14,62%	\$1.077,28	-17,19%	\$733,38	-16,63%
6	\$4.120,60	-9,00%	\$2.620,10	-18,07%	\$3.146,50	-14,34%	\$2.815,26	-16,92%	\$2.029,67	-16,39%
7	\$8.508,43	-8,29%	\$5.721,69	-17,46%	\$6.813,45	-13,73%	\$6.268,93	-16,32%	\$4.592,72	-15,84%
8	\$18.746,71	-6,70%	\$13.827,50	-15,97%	\$16.017,90	-12,29%	\$14.409,56	-14,94%	\$10.529,65	-14,59%
9	\$56.545,88	-1,92%	\$42.189,44	-11,44%	\$47.910,48	-8,00%	\$43.521,13	-10,77%	\$33.401,13	-10,61%
10	\$1.205.332,05	100,00%	\$1.037.186,71	100,00%	\$1.205.403,70	100,00%	\$1.157.184,29	100,00%	\$928.176,64	100,00%
Total	\$1.182.642,01		\$930.736,55		\$1.116.135,48		\$1.044.654,29		\$839.169,55	

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Apéndice # 9

Distribución del resultado después del impuesto, sector Agricultura, periodo 2015 – 2019

Deciles	2015			2016			2017			2018			2019		
	RDI	%	RDI	RDI	%	RDI	RDI	%	RDI	RDI	%	RDI	RDI	%	
1	\$-135.512,53	-123,60%	\$-110.473,92	\$-111.422,04	-47,80%	\$-111.422,04	\$-148042,27	-37,60%	\$-148042,27	\$-157.840,06	-69,70%	\$-157.840,06	\$-157.840,06	-71,30%	
2	\$-7.032,17	-130,00%	\$-4.931,10	\$-4.396,34	-49,90%	\$-4.396,34	\$-7219,71	-39,00%	\$-7219,71	\$-6.154,72	-73,10%	\$-6.154,72	\$-6.154,72	-74,10%	
3	\$-581,4	-130,50%	\$-459,71	\$-371,62	-50,10%	\$-371,62	\$-550,81	-39,20%	\$-550,81	\$-667,68	-73,30%	\$-667,68	\$-667,68	-74,40%	
4	\$27,09	-130,50%	\$58,31	\$73,63	-50,10%	\$73,63	\$38,62	-39,10%	\$38,62	\$13,14	-73,30%	\$13,14	\$13,14	-74,40%	
5	\$470,16	-130,10%	\$616,62	\$697,07	-49,80%	\$697,07	\$468,55	-38,90%	\$468,55	\$313,94	-73,10%	\$313,94	\$313,94	-74,30%	
6	\$1.583,65	-128,60%	\$2.040,15	\$2.410,69	-48,90%	\$2.410,69	\$1963,54	-38,10%	\$1963,54	\$1.387,02	-72,20%	\$1.387,02	\$1.387,02	-73,60%	
7	\$4.095,44	-124,90%	\$5.296,82	\$6.057,95	-46,60%	\$6.057,95	\$5172,19	-36,10%	\$5172,19	\$3.778,96	-69,70%	\$3.778,96	\$3.778,96	-71,90%	
8	\$9.621,53	-116,10%	\$12.345,97	\$13.912,60	-41,30%	\$13.912,60	\$11765,27	-31,40%	\$11765,27	\$9.966,23	-64,20%	\$9.966,23	\$9.966,23	-67,40%	
9	\$25.194,99	-93,10%	\$32.926,51	\$37.449,51	-27,10%	\$37.449,51	\$29595,93	-18,70%	\$29595,93	\$26.689,05	-50,30%	\$26.689,05	\$26.689,05	-55,40%	
10	\$211.787,86	100%	\$293.813,95	100%	\$352.183,79	100%	\$319314,89	100%	\$319314,89	100%	\$343.781,56	100%	\$343.781,56	100%	
Total	\$109.654,62		\$231.233,59	\$296.595,24		\$296.595,24	\$212.506,21		\$212.506,21		\$221.267,44		\$221.267,44		

Nota: los datos se encuentran en miles de dólares.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2019).

Este libro se terminó de imprimir y encuadernar
en diciembre de 2023 en el PrintLab de la Universidad del Azuay,
en Cuenca del Ecuador.

La obra centra su análisis en los principios del derecho tributario dentro de un esquema sustentado en la generación de nueva riqueza y su distribución en la fuente. La investigación incorpora conceptos inéditos como el *ahorro productivo* o el *ahorro por descarte*, mismos que se encuentran respaldados en teorías económicas probadas como la utilidad marginal; así como, en estudios cuantitativos basados en índices que miden la concentración del resultado y el impuesto. Todo lo descrito permite presentar a los principios tributarios de generalidad, capacidad contributiva, igualdad, progresividad y suficiencia recaudatoria desde una perspectiva que reorienta el criterio de justicia dejando de lado la tautología unipolar de la simple solidaridad, a una valoración diferente de las fuentes productivas como herramientas progresivas de interacción entre la organización de la economía privada y la hacienda pública.

ISBN: 978-9942-618-35-1



9 789942 618351

217.15

435 0015 051



UNIVERSIDAD
DEL AZUAY

Casa 
Editora