

Hacia una tributación justa: la armonización de los principios de equidad y capacidad contributiva junto a su observancia en la implementación del esquema de rebajas al impuesto a la renta para personas naturales

Towards fair taxation: the harmonization of tax equity and contributive capacity principles along with their compliance in the implementation of the income tax rebate scheme for natural persons

IVANA RAQUEL MATIJEVIC LÓPEZ*
ALBERTO EDUARDO BONILLA MANOTA**

Recibido / Received: 23/06/2023

Aceptado / Accepted: 10/08/2023

DOI: <https://doi.org/10.18272/ulr.v10i2.3022>

Citación:

Matijevic, I. A. Bonilla. “Hacia una tributación justa: la armonización de los principios de equidad y capacidad contributiva, junto a su observancia en la implementación del esquema de rebajas al impuesto a la renta para personas naturales”. *USFQ Law Review* vol. 10, no. 2, <https://doi.org/10.18272/ulr.v10i2.3022>

* Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, casilla postal 17-1200-841, Quito 170901, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: ivra.matijevic@gmail.com ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-1197-2246>

** Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, casilla postal 17-1200-841, Quito 170901, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: aebonilla14@gmail.com ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0013-7416>

RESUMEN

Este artículo examinará los conceptos contenidos en los principios de equidad y capacidad contributiva en el derecho tributario. De esta manera, se determinará si el principio de equidad suple la falta de positivización de la capacidad contributiva en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con miras a fomentar una tributación más justa. A su vez, se analizará la observancia de estos axiomas en los decretos de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 y la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar; en concordancia con las reformas al nuevo esquema de rebajas de gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales.

PALABRAS CLAVE

Derecho tributario; principios tributarios constitucionales; equidad; capacidad contributiva; justicia; deducciones; esquema de rebajas; impuesto a la renta

ABSTRACT

This paper examines the principles of equity and contributive capacity in tax law. It will determine whether the equity principle makes up for the lack of positivization of contributive capacity in the Ecuadorian legal system, in order to promote fairer taxation. In turn, the compliance with these axioms will be analyzed within the Organic Law for Economic Development and Fiscal Sustainability after COVID-19 and Organic Law for the Strengthening of the Familiar Economy, in accordance with the reforms to the new personal expenses rebate scheme for calculating income tax for natural persons.

KEYWORDS

Tax law; constitutional tax principles; equity; contributive capacity; justice; tax deductions; tax reduction scheme; income tax

1. INTRODUCCIÓN

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades”.

Adam Smith, 1778¹

Desde la promulgación de la Constitución del Ecuador de 2008, se elevaron a rango constitucional una serie de principios fundamentales que establecen las bases para la normativización, aplicación y ejecución del derecho tributario. Estos axiomas esenciales desempeñan un papel crucial en la orientación de las actividades de la administración pública, delineando un marco normativo que constriñe su conducta y prohíbe cualquier acto arbitrario. Por consiguiente, entre los referidos principios, podemos encontrar al canon de equidad, cuyo objetivo es que la carga tributaria de cada contribuyente mantenga concordancia con el nivel de sus ingresos y respectiva capacidad económica.

En los últimos años se han promulgado dos decretos ley: la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19² y la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar.³ Teniendo esto en cuenta, el primer cuerpo legal implementó un nuevo sistema de rebajas para el cálculo del impuesto a la renta en el régimen general de personas naturales, mientras que el segundo reformó dicho esquema sin alterar su estructura esencial.

El objetivo de este trabajo será analizar si dentro del ordenamiento jurídico el principio de equidad logra compensar la carencia de reconocimiento del principio de capacidad contributiva. Asimismo, se examinará la observancia de ambos axiomas en los decretos de Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 y de Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar.

Estos dilemas jurídicos se abordarán dentro del siguiente esquema: i) el desarrollo del principio de equidad bajo la óptica filosófica, económica y jurídica, así como las funciones que desempeña dentro de la estructura jurídica y económica de Ecuador; ii) la capacidad contributiva desde una arista legal; y iii) la observancia de la equidad y la capacidad contributiva en la implementación del sistema de rebajas recogido en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 y la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar.

1 Adam Smith, *La riqueza de las naciones* (Nueva York: G.P. Putnam's Sons, 1904), 310.

2 Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, R. O. Suplemento 587 de 29 de noviembre de 2021, reformada por última vez R. O. 227 de 11 de enero de 2023.

3 Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, R. O. Suplemento 335 de 20 de junio de 2023.

2. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD

2.1. POSTURA FILOSÓFICA: EQUIDAD Y JUSTICIA

A lo largo de los siglos se ha suscitado una profunda discusión filosófica en torno al concepto de equidad, que es trascendental para desarrollar y comprender la noción de justicia. Aristóteles expone que “lo justo es particularmente proporcional”;⁴ dando lugar a una interpretación de la *epiēkeia* como el trato igual para los semejantes y disímil entre desiguales.⁵ Así pues, la equidad se perfila como una suerte de virtud adherida a la justicia.⁶ En otras palabras, la equidad es una forma de justicia que difiere de la justicia jurídica, que es mucho más rígida y se basa en la aplicación exacta de normas prescritas. La equidad enmarca lo que es una visión moralmente justa, de tal forma que se amolda a las circunstancias del sujeto y así puede corregir los resultados de una justicia jurídica cuando la aplicación de la misma desemboque en un trato injusto.

A su vez, influenciado por el discurso aristotélico, Ulpiano sostiene que: “justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo”.⁷ Este discernimiento por parte del jurisconsulto, sin lugar a duda, denota la importancia para el derecho de examinar cada escenario concreto. De ahí que se logra proporcionar una justicia equitativa, procurando siempre que sea en torno a lo merecido o necesario.

Santo Tomás de Aquino ahonda en el concepto de equidad al introducir el término “equidad de la proporción”.⁸ Concepto entendido como un axioma lógico que se conjuga de manera estrecha con la justicia distributiva.⁹ Con ello, el autor devela que, para alcanzar el provecho común, el sujeto debe contribuir según su capacidad económica, forjando de tal manera los cimientos para lo que en la actualidad se concibe como capacidad contributiva.

El análisis filosófico alrededor de la equidad y la justicia evidencia que son conceptos íntimamente vinculados. Esto permite construir la siguiente exégesis: la justicia y la equidad deben prever las cargas particulares de cada individuo. Para ello, la equidad se manifiesta cuando la capacidad contributiva es observada, logrando realizar una distribución proporcional de derechos, obligaciones y responsabilidades. Por lo mismo, ambos conceptos deben ser contemplados en conjunto, y no necesariamente porque deban estar positivizados,

4 Aristóteles, *Ética a Nicómaco* (San José: Edin, 2016), 112.

5 Ibid.

6 Marta Hanna, “La doctrina de la equidad en Aristóteles”, *Sapientia* 56, n.º 210. (2001): 395, <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/12607/1/doctrina-equidad-aristoteles.pdf>.

7 Ulpiano. *Digesto. 1, 1, 1 pr.* (Pamplona: Aranzadi, 1968).

8 Santo Tomás de Aquino, *Suma teológica* (Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 2001), 853.

9 Juan Rafael Bravo Arteaga. *De Aristóteles a Santo Tomás: Ideas políticas y jurídicas, proyección en el derecho tributario* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2019), 124.

sino porque son interdependientes. Si bien la equidad es una cualidad de la justicia, la capacidad contributiva es fundamental para alcanzar la implementación objetiva de lo justo en equidad.

2.2. POSTURA ECONÓMICA

La deliberación en torno al principio de equidad tributaria se remonta a los comerciantes americanos quienes, a finales del siglo XVIII, importaban arte, tabaco y té al puerto de Boston y quienes, asediados por los exuberantes impuestos británicos, manifestaban su inconformidad respecto de las políticas económicas de la época.

Por su parte, Adam Smith respondió a dicho debate socioeconómico por medio de su obra *La riqueza de las naciones*, de tal modo que estableció los principales cánones de la tributación:

I. Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso que respectivamente disfrutaban bajo la protección del estado.

II. El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma del mismo, la cantidad a pagar, todos deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y para cualquier otra persona.

III. Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y la forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente.

IV. Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre en ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del Estado (énfasis añadido).¹⁰

Bajo la óptica de Adam Smith, el primer canon hace referencia a la equidad y capacidad de pago en la tributación. Para ello, debemos tomar en consideración que el principio de equidad puede ser valorado a través de la capacidad contributiva. De acuerdo con Mankiw, esta evaluación se da en la medida en que el individuo puede afrontar la carga impositiva.¹¹ En este sentido, existen dos conceptos que derivan del análisis: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera plantea que las personas que se encuentren en circunstancias

10 Adam Smith. *La riqueza de las naciones* (Madrid: Alianza, 1994), 746.

11 Nicholas Gregory Mankiw, *Principios de economía* (Madrid: McGraw Hill, 2004), 157.

equivalentes deben cancelar obligaciones tributarias similares.¹² En cambio la segunda se enfoca en que quienes tengan una capacidad de pago superior paguen, a su vez, más impuestos.¹³

Por consiguiente, lo señalado implica que al adoptar un sistema tributario en el que la equidad sea empleada con rigurosidad —observando cargas familiares, enfermedades crónicas o catastróficas y necesidades básicas para la subsistencia del sujeto— sería posible plantear una justicia fiscal que finalmente no sea percibida tan solo como un desiderátum que termina en el enriquecimiento del Estado. Por el contrario, debe ser empleada como una herramienta efectiva de resistencia a la ampliación de brechas socioeconómicas y de fomento a una solidaridad social junto a la reasignación de recursos para un país más próspero.

2.3. POSTURA JURÍDICA

El ordenamiento jurídico ecuatoriano recoge el principio de equidad tributaria en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008.¹⁴ Tal postulado se constituyó como uno de los pilares y límites materiales para el desenvolvimiento del sistema fiscal. En este sentido, de acuerdo con el jurista Héctor Villegas, el referido axioma trata de una armonía por la cual debe velar la materia jurídica, dado que en tal dirección será factible guiar el derecho tributario hacia la justicia.¹⁵ Esto se debe a que el principio de equidad inhibe el surgimiento de escenarios inequitativos desmedidos; en otras palabras, impide imposiciones tributarias de índole abusivas y arbitrarias.

Consecuentemente, para delimitar dichas arbitrariedades, la Corte Constitucional de Colombia ha señalado que “una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.¹⁶ Bajo el mismo prisma, la Corte Constitucional del Ecuador ha manifestado que “la equidad es sinónimo de justicia”.¹⁷ En esta línea, la equidad está presente cuando el derecho tributario incide sobre quienes se encuentran en una misma circunstancia contributiva, es decir, en una equidad horizontal. Se debe considerar la realidad de cada individuo, tal como lo propuso la vertiente aristotélica y que *a posteriori* fue adoptada por la doctrina tributaria, la cual explicó que el principio de equidad impone al sistema tributario el requisito de afectar de igual manera a iguales y de forma desigual a desiguales.¹⁸

12 Joseph Eugene Stiglitz, *La economía del sector público* (Madrid: Antoni Bosch, 2003), 503.

13 Ibid.

14 Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, R. O. 449, 20 de octubre de 2008.

15 Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2002), 275.

16 Causa n.º C-734/02, Corte Constitucional de Colombia, 10 de septiembre de 2002, párr. 2.

17 Causa n.º 0017-15-IN, Corte Constitucional del Ecuador, 23 de septiembre de 2015, 12.

18 Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (Bogotá: Temis, 2005), 429.

A partir de esto, y en palabras de Carmen Simone Lasso, se puede afirmar que:

La equidad entonces es, al propio tiempo, un medio y un fin: un medio porque a través del trato equitativo se persigue conseguir justicia; y un fin, porque para conseguir la equidad, se requiere el contar con tributos que atiendan a la capacidad contributiva y que respeten principalmente el canon de la progresividad.¹⁹

De esto se concluye que el principio de equidad es bidimensional debido a que, en un primer momento, es el criterio orientador a modo de hermenéutica jurídica y, a la vez, el objetivo primordial del régimen tributario.

3. FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD

Los principios del derecho sirven como interpretadores y aplicadores de las instituciones y los conceptos jurídicos. El principio de equidad, como principio constitucional, cumple dos funciones principales dentro del régimen tributario ecuatoriano relacionadas con dos campos en los que se desenvuelve la tributación en general: i) coadyuva a cumplir el fin extrafiscal de redistribución de la riqueza; y ii) sirve como límite al ejercicio de la potestad legislativa tributaria.

3.1. REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA

En cuanto a su primera función, la equidad puede ser considerada como una herramienta para alcanzar y direccionar los fines extrafiscales de los tributos. El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 cobija *inter alia* la redistribución, el estímulo de empleo, la producción de bienes y servicios, además de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables, como objetivos del régimen tributario ecuatoriano.²⁰ Si bien no se trata de los únicos ámbitos en los que podría operar la equidad, estas áreas se encuentran constitucionalmente positivizadas.

Así pues, dichas metas no recaudatorias recogen una serie de objetivos sociales en los que actúa el tributo, que busca causar un impacto en la sociedad, ya sea en forma de incentivo, desincentivo o de otras maneras. Por consiguiente, la meta del tributo no solo es alimentar el erario público (fin ulterior del tributo), sino, por el contrario, “el sistema tributario se mueve, cada vez más, en un contexto económico que obliga al Estado a utilizar el tributo como medio de política económica”.²¹ Esto es, las manifestaciones del tributo deben ser consideradas dentro de la construcción económica de las naciones como fuente principal de ingresos, regulador de operadores económicos, fomento

19 Carmen Amalia Simone Lasso, “La equidad tributaria en el Ecuador”, en *XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* (Quito, 2010), 10.

20 Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

21 Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2020), 119.

al consumo y también para la consecución de conductas ecoamigables, entre otros propósitos.

Ahora bien, recordemos que la redistribución de la riqueza, como fin extrafiscal reconocido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador del 2008, es un mandato constitucional que deberá ser logrado con la ayuda del régimen tributario. Por lo que cabe cuestionarse: ¿cómo puede contribuir la equidad a una efectiva redistribución de la riqueza?

Para ello, hay que atender de nuevo al significado de la equidad vertical, que puede resumirse en lo siguiente: “un sistema tributario satisface al valor ‘equidad’ cuando los sectores de mayor capacidad contributiva, los de mayor ingreso, pagan una cuota de impuesto más elevada relativamente a los demás sectores”.²² Por ende, el Estado debe procurar que los mayores grupos económicos sean los que más alimenten las arcas fiscales, mediante la implementación de herramientas como el incremento progresivo de tarifas y el reconocimiento de rebajas, deducciones y exenciones; aplicando en estos casos el principio de capacidad contributiva como eje rector.

Una de las formas de conseguir la progresividad en casos de impuesto a la renta, impuesto sobre el patrimonio o sucesiones es: “articular una tarifa progresiva a aplicar sobre la base”.²³ Romo Rodríguez enfatiza que: “en líneas generales, el criterio de progresividad, acompañado de los principios de capacidad contributiva e igualdad, nos va a permitir una búsqueda óptima del margen que existe entre justicia social y redistribución de la riqueza”.²⁴ Por esta razón, un incremento de tarifa progresivo en proporción a mayores rentas habilitará al Estado a incrementar su exacción a los contribuyentes con mayores recursos.

Dentro de estos términos, es oportuno mencionar que la tarifa progresiva no es ajena al principio de equidad. La progresividad está íntimamente relacionada con la equidad ya que a mayores ingresos, mayor pago de tributo por incremento de tarifa (principio de progresividad). De la proposición anterior se desprende el siguiente enunciado: el contribuyente que escala entre la banda de ingresos tendrá una mayor capacidad contributiva que el resto. Por consiguiente, este deberá pagar un valor superior (principio de equidad vertical) en consideración con el incremento de tarifa experimentado por el sujeto pasivo.

22 Juan Carlos Gómez Sabani et al., *La equidad distributiva y el sistema tributario: Un análisis para el caso argentino* (Santiago de Chile: CEPAL, 2002), 12.

23 Expansión Diario Económico, “Principio de progresividad”, *Expansión Diario Económico*, accedido 4 de septiembre de 2023, <https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-progresividad.html>.

24 David Mauricio Romo Rodríguez, *Alcance y Efectos de la Introducción del Principio de Progresividad en el Sistema Constitucional Tributario Ecuatoriano, a Partir de la Constitución del 2008*. Quito: USFQ, 2009. 51. <https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/321/1/91249.pdf>.

3.2. LÍMITE AL EJERCICIO DE LA POTESTAD LEGISLATIVA TRIBUTARIA

Por otro lado, la segunda función de la equidad tiene relación con su desempeño como límite al proceso de creación de la normativa tributaria. El artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador consagra el derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.²⁵ Es esencial destacar que la Corte Constitucional del Ecuador ha mandado que la igualdad formal y material exige al legislador que la norma jurídica *prima facie* trate a todos por igual y, a pesar de aquello, podrá crear excepciones a dicho trato igualitario bajo criterios que justifiquen el tratamiento diferenciado.²⁶

En este sentido, si bien los detentores de la iniciativa legislativa tributaria gozan del fuero otorgado por el principio de libertad de configuración legislativa, el ejercicio de esta iniciativa no podrá ser ilimitada. Dicho límite no solo aplica al procedimiento colegislativo en sede parlamentaria en conjunto con la iniciativa del Ejecutivo, pues también es necesario para el desarrollo de normas secundarias programáticas por parte de las administraciones tributarias y por órganos legislativos de los gobiernos seccionales autónomos.

Exclusivamente para el régimen impositivo, la igualdad formal y material se manifiesta a través del principio de equidad tributaria, con el objetivo de evitar la emisión de tributos que atenten contra la garantía de igualdad. El principio de equidad no solo ha servido como guía de política pública económica, sino que también tiene un rol determinante dentro de la creación de normas tributarias. Es decir, un freno a la arbitrariedad y desproporcionalidad en las que podrían incurrir aquellas entidades administrativas que ejercitan la iniciativa legislativa tributaria.

Motivo por el que existe una vulneración a la equidad e igualdad formal y material cuando el legislador crea situaciones normativas en las que no se toma en consideración las diferencias económicas que inciden en la capacidad contributiva de cada individuo. En consecuencia, la igualdad permitirá realizar discriminaciones razonables cuando no nos enfrentamos ante supuestos de hecho idénticos.²⁷ La equidad reduce el campo de acción de la libertad de configuración legislativa y constriñe la voluntad de crear tributos que puedan afectar a la subsistencia de las personas.

25 Artículo 66, numeral 4, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

26 Causa n.º 0090-15-IN, Corte Constitucional del Ecuador, 22 de marzo de 2016, 16.

27 Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 112.

4. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

4.1. POSTURA LEGAL

El concepto de capacidad contributiva estaba prescrito dentro del artículo 231 de la Constitución Política del año 1998 como parte de los criterios para la asignación de recursos hacia los gobiernos seccionales autónomos.²⁸ Curiosamente, en el año 2007 los asambleístas constituyentes tomaron la decisión de no incluir en el nuevo texto constitucional uno de los principios más importantes que regla el régimen tributario ecuatoriano. A pesar de esto, Jaramillo y Simone mencionan que: “es un principio que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad”.²⁹ En consecuencia, su ausencia dentro del andamiaje constitucional no debe ser motivo para su inobservancia, puesto que la capacidad contributiva ha logrado manifestarse y estar presente, a manera de analogía, a través de otros principios.

La Corte Constitucional del Ecuador, dentro de la causa n.º 65-17-IN, definió al referido axioma en los siguientes términos: “el principio de capacidad contributiva implica que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria”.³⁰ Es decir, ante la inexistencia de algún indicio de capacidad económica, ya sea renta, patrimonio, riqueza u otros, no podrá crearse un vínculo tributario con el sujeto pasivo. Esto significaría rozar la prohibición de confiscatoriedad mediante impuestos.

Ante estos conceptos se puede inferir que, al igual que la equidad, la capacidad contributiva constituye un límite material al ejercicio de la creación normativa tributaria. La principal diferencia radica, en términos temporales, en que la capacidad contributiva marca la génesis de la carga tributaria, a la que posteriormente será aplicada la equidad. Dicho de otra forma, una vez verificada la existencia de la unidad de medida de la riqueza, se podrá continuar al siguiente paso, que corresponde configurar las situaciones similares o de discriminación justificada.

Por todo lo mencionado, se puede evidenciar que tanto el principio de equidad como el de capacidad contributiva logran alcanzar niveles de similitud que, ante la ausencia de uno, la presencia del otro protege a los contribuyentes de tributos excesivos y arbitrarios. Por ende, el principio de equidad logra, en el nivel normativo, compensar la falta de reconocimiento de la capacidad contributiva dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano; y, en este sentido,

28 Artículo 231, Constitución Política del Ecuador, R. O. 1, 11 de agosto de 1998.

29 José Vicente Troya, y Carmen Simone Lasso, *Manual de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 129.

30 Causa n.º 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, párr. 47.

los configuradores legislativos lo tienen a su alcance como herramienta para hacer respetar la igualdad formal y material.

5. OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA DE REBAJAS DENTRO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

5.1. SENTENCIA N.º 110-21-IN/22 Y ACUMULADOS

La Corte Constitucional del Ecuador realizó un examen de constitucionalidad en cuanto a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19. En relación con los dos ejes de análisis, la Corte Constitucional no encontró vulneración alguna respecto a los cargos vertidos por los accionantes de la demanda de acción pública de inconstitucionalidad. En primer lugar, la Corte Constitucional determinó que la reforma sobre la tabla de ingresos para el cálculo de la base imponible no supone una afectación a los principios constitucionales tributarios de progresividad, capacidad contributiva y equidad; por otro lado, no identificó vulneración de los derechos a la vida digna, salud y educación por la reforma al régimen de deducción de gastos personales a un sistema de rebajas.³¹

No obstante, ¿la implementación de un esquema de rebajas dentro del cálculo del impuesto a la renta inobserva los principios de equidad y capacidad contributiva? Cabe acotar que la Corte Constitucional, dentro del dictamen n.º 110-21-IN/22, realizó un análisis respecto a la eliminación del sistema de deducción de gastos personales. Sin embargo, este se basó en analizar su constitucionalidad por presuntamente contrariar otros derechos, por lo que no abordó en su estudio el principio de equidad, al no haber sido alegado por los accionantes.

5.1.1. ANÁLISIS DE LA LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y LA SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19

¿La implementación de un esquema de rebaja dentro del cálculo del impuesto a la renta contraviene los principios de equidad y capacidad contributiva? Para responder esta interrogante debemos recordar que anteriormente la Ley de Régimen Tributario Interno permitía que los gastos personales sean descontados hasta un monto por año.³² Así se establecía la base imponible en lo que concernía el impuesto a la renta. Asimismo, para que los gastos sean

³¹ Causa n.º 110-21-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, 28 de octubre de 2002, 82.

³² Causa n.º 110-21-IN/22, párr. 205.

deducidos debían pertenecer a las siguientes categorías: vivienda, salud, alimentación, vestimenta, educación, incluyendo en este cálculo arte y cultura.³³ De esta forma, el contribuyente tenía la oportunidad de colocarse en una banda menor gracias al reconocimiento legal de los gastos personales, dado que originariamente lo hubiera situado en una banda superior si tan solo se consideraban sus ingresos brutos.

Tras la reforma, se optó por un sistema distante al anterior. Actualmente la estructura de rebajas opera de la siguiente manera: las deducciones ya no serán aplicadas previo a la obtención de la base imponible, sino que se restarán las rebajas del impuesto causado según lo dispuesto en el artículo innumerado anterior al artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En este sentido, se desglosará la reforma a continuación:

Tabla 1. Ecuación para la obtención del impuesto a la renta correspondiente al año 2022

<p>Ingresos brutos - gastos deducibles = base gravada</p> <p>↓</p> <p>base gravada → remisión a la tabla de ingresos = impuesto causado - rebajas</p> <p>=</p> <p>impuesto a pagar</p>
<p>*Los gastos personales pueden alcanzar un valor de USD 5344,08 (7 canastas básicas)</p> <p>*(La fracción básica desgravada) (2,13%) = USD 24 967,86</p> <p>≤ de la fracción 20 %</p> <p>≥ de la fracción 10 %</p>

Elaboración propia a partir de los datos de la Ley de Régimen Tributario Interno.³⁴

A partir de esta sustitución de esquema, los gastos deducibles para las personas naturales en relación de dependencia corresponden solo a las aportaciones realizadas al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Esto se debe a que el artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establecía otras categorías para la aplicación de deducibles fue derogado.

33 Artículo 10.6, Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R. O. Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004, reformado por última vez R. O. 335 de 20 de junio de 2023.

34 Elaboración propia a partir de los datos de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo innumerado anterior al artículo 11.

Por su parte, los gastos deducibles mutaron a lo que ahora se denomina “rebaja” y en consecuencia fueron trasladados a otra ubicación dentro de la ecuación vigente para calcular el impuesto a la renta del año fiscal 2022. En el esquema anterior las deducciones se restaban previo a la obtención de la base gravada, apreciando de tal manera la capacidad contributiva del sujeto pasivo y otorgándole la oportunidad de colocarse en un rango inferior acorde a sus ingresos. Ahora las rebajas se sitúan al final de la ecuación, lo que impone al contribuyente la limitación de aminorar su carga impositiva.

Además, se establecen los valores máximos de gastos personales, que son restringidos dado que encasillan a los contribuyentes en dos categorías: i) quienes perciben un ingreso menor o igual a USD 24 967,86; ii) quienes perciben un ingreso mayor a USD 24 967,86. Si bien ambos pueden alcanzar un valor máximo de USD 5344,08 por concepto de gastos personales, la rebaja depende de su renta bruta anual. Es decir, si percibe ingresos menores o iguales que USD 24 967,86, puede rebajarse USD 1068,82 como valor máximo de gastos personales; y si gana más de USD 24 967,86, puede tan solo rebajarse la mitad.

La ecuación tributaria para el cálculo del impuesto a la renta hasta el año fiscal 2022 supone, en primer lugar, una defectuosa apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo dado que, dependiendo de sus ingresos, puede acceder a un esquema de rebaja de hasta solo USD 1068,82 o USD 534,41, que no atiende al caso particular del individuo. Ambas clasificaciones son reduccionistas al momento de atender las cargas familiares y enfermedades que puede cargar el contribuyente porque elimina la posibilidad de considerar en su totalidad los gastos personales de subsistencia en los que incurre la persona, estableciendo artificialmente techos máximos.

Como ejemplo, X que gana al año USD 25 000,00 y Z que gana USD 1 000 000 comparten el mismo rango para obtener un valor de rebaja de USD 534,41. El sistema de rebajas no considera que la realidad económica de X, que percibe USD 2083,33 mensuales, es muy diferente de la de Z, que recibe USD 83 333,33 al mes, en especial si nos colocamos en la siguiente hipótesis: el primer sujeto tiene bajo su cuidado seis cargas y el segundo es soltero.

El ejemplo anterior muestra la confusión de los conceptos de equidad vertical y equidad horizontal por parte del Ejecutivo. Esto se debe a que el contribuyente X está obligado a pagar un tributo que no valora de manera justa su situación personal, por eso el yerro se comete al intentar aparejar a X y Z, que tienen ingresos diferentes, en una sola clasificación de rebajas. Dicho de otra manera, a pesar de que los sujetos tengan ingresos muy diferentes, la norma otorga tratamientos iguales a situaciones distintas, creando de tal modo un menoscabo a la noción horizontal de equidad.

Por otro lado, el incumplimiento de la equidad vertical se halla en la propia conformación del límite de ingresos gravados que sirve para determinar el monto máximo de rebajas. Para ilustrar un caso, el contribuyente A posee ingresos brutos anuales de USD 24 000,00 y B percibe ingresos de USD 25 000,00. Se puede dilucidar que la norma está otorgando tratamientos diferentes a situaciones iguales, tomando en cuenta que ambos sujetos pasivos rozan el límite de renta bruta anual de USD 24 967,87.

Posiblemente este sistema de rebajas se forjó con fines recaudatorios y para garantizar el principio de sostenibilidad fiscal, sin embargo, el mismo vulnera uno de sus límites materiales: la equidad.

Es así como este esquema deriva en un trato inequitativo, desfavorable e injusto porque no atiende a la equidad desde su punto fundamental: la capacidad contributiva.

El legislador añadió una franja exenta de impuesto con la finalidad de no gravar a quienes, según su criterio, por razón de sus ingresos no deben tributar. Sin embargo, la presencia del principio de capacidad contributiva debe permanecer uniforme y continuo a lo largo del resto de franjas. Por lo que vale recalcar la importancia de los deducibles, en principio, porque son mecanismos que asisten a la visibilización de la capacidad contributiva y de la equidad, puesto que permiten atender las cargas que enfrenta el contribuyente antes de obtener la base gravada. Representa una ayuda que esclarece la situación económica individual de los sujetos pasivos que se someten a este régimen. En la ecuación del año fiscal 2021 se tomaban en cuenta directamente los gastos personales, dicho de otro modo, su globalidad si esta no superaba el 50 % del ingreso neto.

Tal como se ha constatado, existe una equidad camuflada en las rebajas. El problema no es el cambio de esquema, sino el esquema mismo. Desde la reforma de 2022, la función de los gastos personales se ve minimizada ya que representan un mero descuento. Dado esto, se concluye que el sistema vigente hasta el ejercicio fiscal del año 2021 transparentaba la situación económica personal de los contribuyentes al otorgarle la posibilidad de reubicarse en la banda pertinente a su capacidad contributiva.

5.2. LEY ORGÁNICA PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ECONOMÍA FAMILIAR

El 17 de mayo de 2023 se emitió el decreto ley de urgencia económica n.º 74, que corresponde a la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, que fue aprobada mediante dictamen favorable de la Corte Constitucional del Ecuador el 16 de junio de 2023 y publicada en el Registro

Oficial el 20 de junio. La actual reforma contempla cargas para una rebaja de hasta el 18 % de los valores personales declarados y el valor de la canasta básica familiar multiplicado por 7 y en otros casos por 20 para personas con enfermedades catastróficas o raras.³⁵

El presidente de la república declaró que la “reforma busca aplicar una progresividad acorde a la realidad nacional, manteniendo los principios constitucionales de progresividad y equidad del impuesto a la renta”.³⁶ Además, se menciona que la estructura de rebajas por cargas familiares responde a la transparencia y equidad como principios tributarios.³⁷ Sin embargo, ¿es equitativa esta configuración?

Para ahondar en el análisis, se debe acotar que el valor de rebaja irá incrementando a medida que aumentan las cargas familiares. Se trata de un intento por insertar los principios de equidad y capacidad contributiva dentro de la reforma. Sin embargo, existe un problema grave. Si bien el esquema actual pretende considerar a las cargas familiares como índice para rebajar los gastos personales, no se toman en cuenta los ingresos brutos o netos del sujeto pasivo. Por ende, la reforma continúa sin tomar en cuenta los hechos individualizados o la situación de cada contribuyente. El sistema de rebajas opera actualmente con una configuración que no logra palpar el nivel efectivo de gastos en los que incurre una persona, por lo que se usa un criterio subjetivo que inobserva la equidad.

Cabe enfatizar que, refiriéndonos al principio de equidad, el sistema actual es un *rebranding* del esquema que se insertó en 2022, dado que se mantiene la misma estructura de rebajas. A pesar de que la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar contempla las cargas familiares y enfermedades catastróficas o raras, a primera vista pueden darse ocasiones en que de nuevo se otorgue tratos iguales a situaciones diferentes y tratos diferentes a situaciones iguales.

35 Artículo 3, Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familia, R.O. Suplemento 335, de 20 de junio de 2023.

36 Dictamen n.º 1-23-UE/23, Corte Constitucional del Ecuador, 16 de junio de 2023, 6.

37 Ibid.

Tabla 2. Esquema de rebaja al impuesto a la renta de acuerdo con la reforma de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar correspondiente al año 2023

Cargas familiares	Valor máximo de gastos personales	Valor máximo de rebaja
0	USD 5353,00	USD 964,00
1	USD 6882,00	USD 1239,00
2	USD 8412,00	USD 1514,00
3	USD 10 706,00	USD 1927,00
4	USD 13 000,00	USD 2340,00
5 o más y personas a cargo de personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfanas.	USD 15 294,00	USD 2753,00

Elaboración propia a partir de los datos de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar.³⁸

Incluso mediante la Resolución NAC-DGERCGC23-00000020, el Servicio de Rentas Internas emitió las normas para la aplicación de la rebaja del impuesto a la renta por concepto de gastos personales.³⁹ En esta norma infralegal, el SRI insiste en contravenir los principios de equidad y capacidad contributiva, puesto que en su artículo 3 numeral 1 literal c) dispuso que: “En ningún caso, dos o más contribuyentes podrán considerar a una misma persona como carga familiar para el periodo fiscal respectivo”.⁴⁰ Para graficar, consideremos una familia compuesta de dos progenitores en cuidado de un hijo. El padre se encarga de los gastos educativos mientras que la madre de los gastos médicos. Bajo la norma citada, solo uno de los padres podrá considerar ambos gastos, mientras que el otro no. Por esto, de manera reiterada, el SRI otorga tratos desiguales a situaciones idénticas.

A pesar de que ampliamente la doctrina ha considerado a la capacidad contributiva interdependiente de la equidad, del análisis *ut supra* se desprende

³⁸ Elaboración propia a partir de los datos de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, artículo 3.

³⁹ Resolución n.º NAC-DGERCGC23-00000020, Servicio de Rentas Internas [Normas para la aplicación de la rebaja del Impuesto a la Renta por concepto de gastos personales], R. O. 344 de 30 de junio de 2023.

⁴⁰ Artículo 3, numeral 1, literal c, Resolución n.º NAC-DGERCGC23-00000020.

que en la reforma al sistema de rebajas instaurado, a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, las autoridades administrativas flagrantemente inobservaron ambos principios. Aunque mediante la emisión del nuevo formato, consagrado en la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, se intentó enmendar esta desatención, no se logró subsanar la falta de reconocimiento de la equidad como límite a la configuración normativa tributaria.

Por este motivo, se puede asegurar con certeza que el principio de equidad, normativamente hablando, funciona como análogo a la capacidad contributiva. Los dos principios poseen similares características, pero sobre todo buscan un fin superior común: un sistema tributario justo y equitativo. Sin embargo, el Ejecutivo ha fallado materialmente en protegerlos dentro de las dos reformas presentadas, por lo que el reconocimiento tácito de la capacidad contributiva por medio de la equidad ha quedado invisibilizado. Esto nos lleva a concluir que la falta de inserción del axioma de capacidad contributiva en las últimas dos reformas no se debe a una patología de origen constitucional o legal, sino por plena voluntad del poder político de turno.

6. CONCLUSIÓN

El presente trabajo ha analizado la postura filosófica, legal y económica de la equidad. Además, se explicaron las funciones principales y su respectiva armonización con el principio de capacidad contributiva. A partir de esta contextualización se examinó, como primer problema jurídico, el desempeño de la *aequitas* para compensar la falta de reconocimiento del principio de capacidad contributiva en el régimen legal ecuatoriano.

Se presentaron dos roles fundamentales de la equidad como principio tributario. En primer lugar, como herramienta útil para el cumplimiento del fin extrafiscal de la redistribución de la riqueza a través de sistemas como la progresividad de las tarifas. En segundo lugar, se estudió a la equidad como límite a la configuración normativa tributaria, sirviendo así de anclaje para evitar que las normas vulneren garantías como la igualdad formal y material consagradas en la Constitución de la República del Ecuador de 2008.

Bajo estos preceptos, en concordancia con lo abordado, se analizó el segundo problema jurídico que trata sobre el sistema de rebajas implementado por la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 y la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales, con miras a determinar si en dichos preceptos legales se observan los axiomas de equidad y capacidad contributiva. Por consiguiente, y tras una evaluación global, se llegó a la siguiente conclusión: la estructura de dicho

sistema infringe ambos principios al disponer valores fijos para realizar el cálculo del impuesto.

En el escenario fiscal del año 2022, el sistema de rebajas contemplaba dos clasificaciones para su descuento, que atendían al hecho de superar o no un ingreso bruto anual de USD 24 967,86 sin tomar en cuenta la equidad horizontal y vertical. Mientras que, en el escenario fiscal de 2023, existe una desconexión con los gastos reales efectivos en los que podría incurrir el contribuyente, permitiendo así que las rebajas tengan como fundamento las cargas familiares, lo cual persiste en no contemplar los gastos reales. Además, ambas reformas conservan una restringida atención a los gastos personales debido que, en proporción a lo que representan, se implementa un mínimo descuento, a diferencia de la relevancia que tenían en el anterior esquema de deducciones.

Por los motivos esgrimidos, se puede evidenciar que, materialmente hablando, el principio de equidad no ha sido insertado íntegramente dentro de las reformas legales, a pesar de que existe la obligación legal de hacerlo por su presencia expresa en la Constitución de la República del Ecuador de 2008. Pese a que la corriente doctrinal preponderante ha reconocido el lazo indisoluble e interrelacionado entre la equidad y la capacidad contributiva, es evidente que la omisión de la validación del segundo axioma no nace debido a una traba legal o constitucional; más bien, esta situación se deriva de la elección intencionada del Ejecutivo de turno. Como recomendación final, los poderes políticos que tengan la posibilidad de crear tributos deben respetar los principios de capacidad contributiva y equidad para conservar la justicia tributaria.