


## La progresividad y proporcionalidad en el impuesto a la renta en Ecuador

### *Progressivity and proportionality in income tax in Ecuador*

Salamea, Erika<sup>1</sup> 

<sup>1</sup> Universidad de Cuenca, Campus Central, Av. 12 de Abril y Loja.

Correspondencia: erisalamea@yahoo.com

**Recepción:** 23 de julio de 2022 - **Aceptación:** 10 de octubre de 2022 - **Publicación:** 23 de diciembre de 2022.

### RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo determinar si los principios de progresividad y proporcionalidad se cumplen en el impuesto a la renta, tal como este se encuentra establecido en el régimen tributario ecuatoriano. Para cumplir con dicho propósito se aplica una metodología que se sustenta en la revisión bibliográfica de literatura académica en torno a variables como: impuesto a la renta, progresividad y proporcionalidad; así como en la revisión documental de información oficial y de normativa tributaria nacional. Se concluye ratificando que tanto el principio de progresividad como el de proporcionalidad se cumplen en la aplicación del impuesto a la renta en el sistema tributario ecuatoriano, particularmente cuando se establecen porcentajes diferenciados para los distintos ingresos de las personas naturales. Sin embargo, es en la tarifa del 25% que se aplica a la base imponible de las sociedades, donde se evidencian visos de incumplimiento del principio de progresividad.

**Palabras clave:** impuesto a la renta, principios tributarios, progresividad, proporcionalidad

### ABSTRACT

The purpose of this article is to determine whether the principles of progressivity and proportionality are complied with in the income tax, as it is established in the Ecuadorian tax system. To fulfill this purpose, a methodology is applied based on a bibliographic review of academic literature on variables such as income tax, progressivity, and proportionality, as well as on a documentary review of official information and national tax regulations. It is concluded by ratifying that both the principle of progressivity and the principle of proportionality are complied with in the application of income tax in the Ecuadorian tax system, particularly when differentiated percentages are established for the different incomes of individuals. However, it is in the 25% rate applied to the taxable income of corporations where there is evidence of non-compliance with the principle of progressivity.

**Key words:** income tax, tax principles, progressivity, proportionality

### INTRODUCCIÓN

Alcanzar la equidad y ciertas condiciones de vida que resulten favorables para la mayoría de la población es un propósito clave de las sociedades actuales; la búsqueda del cumplimiento de dicho objetivo ha encaminado a los Estados a diseñar políticas públicas que contribuyan y aseguren que los beneficios lleguen a los diferentes miembros de la sociedad, principalmente a aquellos sectores tradicionalmente relegados. Una de las herramientas a través de las cuales los gobiernos buscan cambiar la distribución es, justamente, el sistema impositivo. En los estados de bienestar, especialmente, la política fiscal propia del sistema impositivo desempeña tres funciones decisivas: reasignación de recursos, redistribución del ingreso y estabilización macroeconómica (Moreno, 2017).

A su vez, entre los distintos tipos de impuestos que los Estados han implementado para asegurar la redistribución de la riqueza y la ejecución de obra pública, ocupa un papel clave el denominado impuesto a la renta (en adelante IR); tributo establecido anualmente que grava las rentas que provienen tanto del trabajo como de la explotación de un capital. En el caso del Ecuador, el IR se aplica sobre aquellas rentas que obtienen las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades tanto nacionales como extranjeras (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021).

En razón del impacto que la aplicación del IR ha tenido para la economía de los ecuatorianos, la literatura académica se ha volcado al análisis de este impuesto desde diversas aristas. Un repaso a una selección mínima de tales estudios permite adquirir una panorámica de las líneas investigativas asumidas: Morales et al. (2009), por ejemplo, analizan las causas e impacto de la evasión fiscal del IR en Ecuador; mientras que Ramírez y Castillo (2017) evidencian que el significativo crecimiento en la recaudación ecuatoriana se dio por una mayor eficiencia de la administración tributaria. Cano (2017), a su vez, estudia el efecto redistributivo del IR, al tiempo que Jara (2020) aborda los distintos retos y riesgos que se derivan de la aplicación de este impuesto. En líneas generales, se observa que los estudios desarrollan aproximaciones respecto al impacto que la implementación del IR tiene tanto en la recaudación como en la economía de las personas y las naciones. No obstante, se echan de menos abordajes que analicen el IR desde una perspectiva que se enfoque en los principios tributarios de progresividad y proporcionalidad, y que verifique si estos criterios –tan importantes para asegurar el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes– se cumplen en la manera como está actualmente aplicado el IR.

Debido a lo expuesto, el presente artículo busca responder a la siguiente pregunta general: ¿Se cumplen –y de qué manera– los principios de progresividad y proporcionalidad en el IR, tal como ha sido establecido por el régimen tributario ecuatoriano? A su vez, esta interrogante se subdivide en preguntas específicas: ¿Cuáles son las características del IR que lo convierten en el instrumento recaudatorio más adecuado? Y ¿Qué particularidades tienen los principios de progresividad y proporcionalidad al interior de los sistemas tributarios de los Estados?

Para dar respuesta a estas interrogantes se realiza una aproximación bibliográfica a textos y artículos académicos, información oficial y normativa tributaria nacional. Por su parte, la estructura del artículo comprende una aproximación teórica a los conceptos: impuestos en general, impuesto a la renta y los principios de progresividad y proporcionalidad. Cabe señalar que este artículo se constituye en una aproximación parcial a una cuestión que deberá profundizarse a través de futuros estudios; por ahora, se presenta como una tentativa de respuesta a la interrogante planteada.

## ESTADO DEL ARTE

### Impuestos: antecedentes y clasificación

En las economías modernas, los impuestos son la fuente más importante de ingresos gubernamentales. Estos difieren de otras fuentes de ingresos en razón de que son gravámenes obligatorios y no correspondidos; es decir, por lo general no se pagan a cambio de algo específico, como podría ser en el caso de un servicio público en particular, la venta de propiedad pública o la emisión de deuda pública. Si bien los impuestos se recaudan presumiblemente para el bienestar de los contribuyentes en su conjunto, la responsabilidad del contribuyente individual es independiente de cualquier beneficio específico recibido, tal como lo señala Neumark (2022).

Durante el siglo XIX, la idea predominante fue que los impuestos debían servir principalmente para financiar a los gobiernos. En épocas anteriores, así como en la actualidad, los gobiernos han utilizado los impuestos para fines distintos a los meramente fiscales. Por su parte, una forma práctica de ver el propósito de los impuestos es –a criterio de Puchet y Torres (2000)– distinguir entre los objetivos de asignación de recursos, redistribución de ingresos y estabilidad económica. Desde esta perspectiva, el primer objetivo se fomentaría si la política fiscal no interfiere con las asignaciones determinadas por el mercado; el segundo objetivo (la redistribución del ingreso) pretende disminuir las desigualdades en la distribución del ingreso y la riqueza. Finalmente, el objetivo de una estabilización implementada a través de la política fiscal, la política de gasto público, la política monetaria y la gestión de la deuda, es mantener un alto nivel de empleo y estabilidad de precios. La revisión de estos objetivos permite constatar la profunda incidencia que la implementación de cualquier impuesto tiene en el desarrollo de los países, tal es el caso de Ecuador, donde existen brechas sociales y económicas que no han logrado ser superadas en tantos años de existencia republicana. De ahí la importancia de un concepto como *obligación tributaria*, al que se define como aquel vínculo jurídico obligacional que se genera entre la entidad fiscal como sujeto activo, que posee el interés de una prestación pecuniaria a título de tributo, y, por otro lado, un sujeto pasivo, impelido a dicha prestación (Villegas, 2001).

Por otra parte, los impuestos se clasifican según quién paga por ellos, quién soporta su carga final y otros criterios. De modo más común se clasifican en directos o indirectos, siendo un ejemplo del primer tipo el IR y del segundo el impuesto sobre las ventas (Beltrán y Pico, 2020). Los impuestos directos agravan, principalmente, a personas

físicas y, por lo general, se basan en la capacidad de pago del contribuyente, medida por sus ingresos, consumos o patrimonio neto. Los IR a las personas naturales suelen gravarse sobre la renta neta personal total del contribuyente (que puede ser una persona, una pareja o una familia) que supere un mínimo estipulado. También se ajustan comúnmente para tener en cuenta las circunstancias que influyen en la capacidad de pago, como el estado familiar, el número y la edad de los hijos y las cargas financieras resultantes de la enfermedad.

Los impuestos a menudo se imponen a tarifas graduadas, lo que significa, a criterio de Neumark (2022), que las tarifas aumentan a medida que aumentan los ingresos. Las exenciones personales para el contribuyente y la familia pueden crear un rango de ingresos que está sujeto a una tarifa de impuesto de cero.

Así mismo, los impuestos se pueden distinguir por el efecto que tienen sobre la distribución del ingreso y la riqueza. Un impuesto proporcional es aquel que impone la misma carga relativa a todos los contribuyentes, es decir, donde la obligación tributaria y los ingresos crecen en igual proporción. Por su lado, un impuesto progresivo se caracteriza por un aumento más que proporcional de la obligación tributaria en relación con el aumento de la renta. Finalmente, un impuesto regresivo se caracteriza por un aumento menos que proporcional de la carga relativa.

En razón de lo expuesto, y siguiendo a Krugman y Wells (2006), podría señalarse que los impuestos progresivos reducen las desigualdades en la distribución del ingreso, mientras que los impuestos regresivos pueden tener el efecto de aumentar estas desigualdades. A su vez, los impuestos que generalmente se consideran progresivos incluyen el IR de las personas naturales y los impuestos sobre el patrimonio. Sin embargo, el IR –que es nominalmente progresivo– puede volverse menos progresivo en las categorías de ingresos más altos, especialmente si se permite que un contribuyente reduzca su base imponible declarando deducciones o excluyendo ciertos componentes de su renta imponible. Las tarifas impositivas proporcionales que se aplican a las categorías de menores ingresos también serán más progresivas si se declaran exenciones personales.

### Impuesto a la renta: concepto y generalidades

Para profundizar en el IR, es importante antes establecer qué es la renta. Desde una perspectiva general, se define a la renta como el valor que perciben los individuos, sociedades o gobiernos durante un periodo específico de tiempo, y que se deriva del trabajo personal o de ser propietario de los factores de producción. A partir del concepto de renta, se puede definir al IR como aquellos impuestos generales a la renta que gravan toda la afluencia de riqueza (Fenochietto y Pessino, 2013). Este impuesto se calcula sobre la base de los ingresos percibidos. Por lo general, se clasifica como un impuesto directo porque la carga recae presumiblemente sobre las personas que lo pagan.

Ahora, como instrumento de política nacional el IR de las personas físicas ha jugado diferentes roles en distintos países y durante varios momentos. Esto comenzó en Gran Bretaña a fines del siglo XVIII, mientras que para 1914 el IR personal había llegado a ser considerado en varios Estados no solo como un importante instrumento de ingresos, sino

también como una herramienta para lograr la reforma social a través de la redistribución del ingreso. Finalmente, en la mayoría de los países se utilizó para reconducir las decisiones económicas a través del tratamiento preferencial de diversas actividades (Pava, 2021).

Al IR también se lo ha concebido como un estabilizador frente a las fluctuaciones económicas; esto debido a su efecto sobre el poder adquisitivo, que varía inversamente con los cambios en los ingresos y el empleo. En cuanto al IR de las empresas, casi todos los países los gravan, pero las disposiciones y las tarifas difieren ampliamente. Dado que los países industrializados generalmente tienen sectores corporativos más grandes que los países menos desarrollados, el IR de las empresas en los países desarrollados tienden a ser mayores en relación con el ingreso nacional y el ingreso total del gobierno, excepto en las principales áreas productoras de minerales de los países menos desarrollados (Pava, 2021).

Dentro del plano eminentemente tributario, la aceptación del IR como el tipo de impuesto más justo se basa en la premisa de que el ingreso de un individuo es el mejor índice individual de su capacidad para contribuir al apoyo del gobierno. Además, y como señala Ulloa (2017), en comparación con los impuestos sobre las ventas o los impuestos sobre la propiedad, el IR es más fácil de cambiar cuando la capacidad impositiva del contribuyente se ve afectada por diversas circunstancias (la cantidad de dependientes que mantiene el contribuyente o los gastos médicos extraordinarios).

Otro argumento a favor del IR procede de su relación con el desempeño económico de una nación; así lo plantean Gale y Samwick (2016). En comparación con los montos producidos por los impuestos sobre las ventas o los impuestos sobre el patrimonio, los ingresos del IR tienden a aumentar más abruptamente en los auges económicos y a caer más abruptamente en las recesiones (Sorensen y Yosha, 2001). Lo cual ocurre, en parte, porque el ingreso individual en sí mismo es bastante sensible a los cambios en el nivel de actividad económica general.

Además, el IR suele regularse por una estructura de tributo progresivo. Como resultado, un aumento en el ingreso individual crea un ingreso adicional que se grava a un porcentaje más alto. Por el contrario, una caída en los ingresos individuales hace que algunos contribuyentes paguen impuestos con porcentajes más bajos. Debido a esto, las obligaciones tributarias de los contribuyentes fluctúan más que sus ingresos: el IR de las personas físicas en realidad compensa algunos efectos de las fuerzas expansivas y contractivas durante los ciclos económicos. Las excepciones a un código tributario, como las deducciones, la indexación de exenciones y la medición de los ingresos del capital para la inflación, reducen el potencial de estabilización (Pava, 2021).

Se preguntan Ronquillo y Ronquillo (2017) si otros impuestos pueden lograr el mismo fin de manera más eficiente o con menos efectos secundarios indeseables. Se ha argumentado que el IR discrimina el ahorro y es menos favorable para el crecimiento económico que un impuesto sobre el gasto porque el primero grava todos los ingresos, incluso los que se ahorran y se ponen a disposición para la inversión, mientras que el impuesto sobre el consumo no grava los dineros que se ponen en ahorros. Por otro lado,

el IR no distorsiona los patrones de gasto del consumidor de la forma en que tienden a hacerlo los impuestos especiales selectivos (haciendo que los compradores pasen de artículos gravados a artículos no gravados).

### **El impuesto a la renta en el sistema tributario ecuatoriano**

En la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) (2021), art. 1, se establece el impuesto a la renta global obtenida por las personas naturales, las sucesiones indivisas, así como las sociedades tanto nacionales como extranjeras; para lo cual, en el art. 2 de la misma norma, se parte de un concepto de renta, que incluye todos aquellos ingresos de fuente nacional que hayan sido adquiridos, sea a título gratuito u oneroso, y que provengan de fuentes como el trabajo, el capital o la combinación de ambos. Estos ingresos, ordena el mismo artículo, pueden consistir en dinero, especies o servicios. Así mismo, se considerará como ingresos aquellos valores alcanzados en el exterior por personas naturales domiciliadas en el Ecuador, o por sociedades nacionales. En el art. 3 del mismo cuerpo normativo se dispone que el sujeto activo del IR es el Estado ecuatoriano.

Los aspectos relacionados a la cuantificación de los ingresos y a la definición del sujeto pasivo se encuentran, a su vez, ordenados en el Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno (2021), que en su art. 1, señala que los ingresos que se obtengan tanto de fuente ecuatoriana como externa por las personas naturales que residen en el Ecuador deberán registrarse por el precio del bien transferido o del servicio prestado o, en su defecto, por el valor bruto de los ingresos producidos por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. Cuando los ingresos sean en especie o servicios, el valor será determinado sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

A su vez, en el art. 37 de la LRTI (2021) se manda que los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en territorio nacional, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base imponible.

Por otra parte, aspecto relevante es que el porcentaje que se cancelará al Servicio de Renta Internas (SRI) depende de la fracción básica que resulte de sumar ingresos y deducir gastos. A continuación, se presenta la tabla de IR correspondiente al año 2022 para personas naturales y sucesiones indivisas, en el que se constata que, a mayor ingreso, mayor es el porcentaje del impuesto que sobre la fracción excedente se debe cancelar.

Realizada esta breve aproximación al IR en Ecuador, se procede a abordar los principios tributarios de progresividad y de proporcionalidad, esto con el fin de dar respuesta a la pregunta formulada al inicio del presente artículo; y por ende, determinar si estos principios se cumplen en el IR, tal como este se aplica en el sistema tributario ecuatoriano.

Tabla 1

*Impuesto personas naturales y sucesiones indivisas (2022)*

Fracción básica	Hasta	Impuesto sobre la fracción básica	Porcentaje impuesto sobre la fracción excedente
0	11.310,00	0	0%
11.310,01	14.410,00	0	5%
14.410,01	18.010,00	155	10%
18.010,01	21.630,00	515	12%
21.630,01	31.630,00	949	15%
31.630,01	41.630,00	2.449	20%
41.630,01	51.630,00	4.449	25%
51.630,01	61.630,00	6.949	30%
61.630,01	100.000,00	9.949	35%
100.000,01	en adelante	23.379	37%

Fuente: SRI (2022)

## DESARROLLO

### Los principios tributarios de progresividad y proporcionalidad

Los principios del derecho tributario, a criterio de Valdés Costa (1996), no se constituyen necesariamente en creación o aporte original de la rama tributaria del derecho, sino que, tal como ocurre con aquellos principios de otras áreas del derecho, resultan a partir de una puntualización de principios generales. Los principios tributarios, en tal sentido, se constituyen en paradigmas jurídicos que aseguran a las personas, que sus derechos ciudadanos no se vean afectados por las exigencias impositivas de los estados. Distintos principios jurídicos tributarios se encuentran establecidos en la Constitución (2008), y son adoptados por el gobierno ecuatoriano por medio de las variadas políticas públicas. A continuación, se procederá a revisar puntualmente los principios de progresividad y proporcionalidad, y a constatar su cumplimiento en el IR, tal como este se aplica en la actualidad.

#### *Principio de progresividad: definición y características*

El principio de progresividad surgió a partir de la evolución de los sistemas tributarios y desde aquella época ha sido empleado como un instrumento de redistribución de rentas (Díaz, 2006). Este principio establece que, a medida que aumenta la riqueza del sujeto pasivo, deberá aumentar su contribución. En tal sentido, aquellos con una mayor capacidad económica realizan una contribución superior a la que realizan quienes poseen menos recursos económicos. La progresividad, por tanto, deviene en una exigencia propia del principio de igualdad. Si se concibe a un sistema fiscal sobre la base del principio de igualdad, entonces contendrá impuestos con valores progresivos; así lo considera Romo (2009).

Desde una perspectiva técnica, el principio de progresividad se fundamenta en las diversas teorías económicas en torno a la utilidad marginal decreciente; particularmente en las del sacrificio igual, proporcional o mínimo (Cruz et al., 2010). Ahora, y desde una visión jurídica, habrá que entenderlo como un principio constitucional, lo que implicaría establecer su fundamento en

otros principios y fines consagrados en el texto constitucional.

Agrega Saltos (2017) que, detrás del principio de progresividad se encuentra la disyuntiva entre, por un lado, asegurar un trato igualitario de la ley para todas las personas y, por otro, la aplicación diferenciada de la normativa tributaria para los distintos sectores de la sociedad obligados a la tributación. Por ello, señala Saltos, la implementación de este principio dependerá mucho de la visión gubernamental del Estado; es así que, si el Estado pretende alcanzar la solidaridad por medio de la redistribución de la riqueza, aplicar tarifas impositivas porcentuales idénticas para todos los sujetos pasivos resultaría poco adecuado.

Siguiendo una línea similar, Mendoza (2014) establece que una tributación progresiva asegura que la igualdad entre dos contribuyentes –que están en situación de igualdad relativa– no se altere después del pago de sus impuestos. En tal sentido, ambos contribuyentes experimentarán un sacrificio proporcional en relación con la utilidad que se deriva de sus particulares niveles de renta. Romero et al. (2013), por su parte, consideran a la progresividad como una característica esencial del sistema tributario; esto en el sentido de que el incremento de la riqueza del contribuyente deviene en el aumento de las arcas del Estado. Por ende, tal principio constitucional, a criterio de estos autores, se vuelve más efectivo en materia de impuestos directos, a través del recurso de establecer tarifas progresivas con relación a un mismo gravamen, siempre según los niveles de renta o patrimonio del sujeto contribuyente. Mientras que en aquellos casos de impuestos indirectos (como el IVA), la progresividad resulta más difusa, debido a que se origina en la presunción relativa respecto a la mayor capacidad adquisitiva de aquellos individuos que gastan en bienes o servicios más costosos y, supuestamente, menos vinculados a la satisfacción de necesidades básicas.

#### *Cumplimiento de la progresividad en el impuesto a la renta en Ecuador*

Previo a determinar si existe cumplimiento del principio de progresividad en el IR, tal como se aplica en Ecuador, es indispensable revisar lo que se dispone, puntualmente, en el art. 300 de la Constitución (2008); ahí se establece que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”, al tiempo que se otorgará prioridad a los impuestos directos y progresivos. Esto se encuentra ratificado en el art. 5 del Código Tributario (2021). Por tanto, se constata que el principio referido se encuentra amparado constitucionalmente, por lo que su incumplimiento no tendría solamente visos antijurídicos sino también anticonstitucionales. De ahí la importancia de asegurar y constatar su cumplimiento.

En tal caso, si se analiza el IR tal como se establece en el sistema tributario ecuatoriano, y para ello se dirige la observación a los detalles y valores expresados en tabla impuesto para personas naturales y sucesiones indivisas (Tabla 1), se constatará que aquellos sujetos pasivos que presentan ingresos dentro de la franja 11.310,01 - 14.410,00 están obligados a pagar un porcentaje de 5% sobre la fracción excedente, mientras que aquellos que presentan ingresos de

100.000,01 en adelante están impelidos a un pago del 37% sobre dicha fracción excedente. Es decir, existe una diferencia de 32 puntos porcentuales entre ambos segmentos. Tal diferencia lleva a ratificar que el principio de progresividad sí se cumple en el IR.

Lo evidenciado ratifica los hallazgos de Cano (2017), quien a partir de la aplicación de los índices de progresividad de Kakwani y Suits, combinados con el análisis de la curva de concentración, demostró que las personas con mayores ingresos, por lo general, tributan más IR con relación a las más pobres. No obstante, un dato relevante que se obtuvo cuando se analizaron los tipos impositivos efectivos cancelados por los contribuyentes de ingresos muy altos, es que tales tipos impositivos se reducían.

### ***Principio de proporcionalidad: definición y características***

Previo a la descripción del principio de proporcionalidad en materia tributaria, resulta necesario analizarlo de manera general. Armienta (2013) señala que la proporcionalidad se constituye en una noción general que puede ser aplicada sin mayores dificultades en distintas áreas del conocimiento y no únicamente en la jurídica o en la tributaria. En el ámbito puntual del derecho, por ejemplo, el principio de proporcionalidad operó tanto como barrera constitucional al poder estatal como herramienta de control respecto a las normas, siempre con la finalidad de que los derechos humanos básicos no se viesan afectados en su contenido esencial.

Desde una perspectiva eminentemente tributaria, el principio de proporcionalidad consiste en que los impuestos que se pagan para los gastos públicos, no sean desmesurados en cuanto a las capacidades económicas de los sujetos pasivos; así lo señala Mendoza (2020). Tal principio, a criterio de Mendoza, se remonta a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789), que en su art. 13 establecía que la contribución común debía distribuirse equitativamente entre todos los ciudadanos, siempre de acuerdo con sus facultades.

Apuntan Mancilla y Lozano (2021), que el principio de proporcionalidad se vincula con la obligatoriedad del ciudadano de contribuir al gasto público. Por tal razón, resulta un precepto concomitante al ingreso del contribuyente: entre mayor el ingreso del ciudadano, mayor la proporción de impuesto, es decir, se incrementará la contribución. Según plantea Fernández (2000), este principio posibilita el aseguramiento de que el impuesto que se impone a ciertos rubros o servicios mantenga una debida relación equitativa con estos; por medio del establecimiento de pautas permanentes e inequívocas, esto como una manera de respetar el principio básico de igualdad ante la ley y similar repartición de los tributos. La proporcionalidad conlleva, en líneas generales, que la carga tributaria sobre la riqueza sea adecuada y razonable; por tanto, que la presión ejercida por el tributo, si se busca que sea justa, no sobrepase lo que suele aconsejar la prudencia. Como señala Villegas (2001), el principio de proporcionalidad establece que la fijación de los tributos para los ciudadanos o sociedades sea “en proporción”

a sus particulares manifestaciones de capacidad contributiva; en síntesis, que el aporte no resulte desproporcionado en relación a dicha capacidad.

Mendoza (2014) señala que la capacidad contributiva deviene en presupuesto que legitima los tributos. En tal sentido, no podría existir imposición frente a la ausencia total de capacidad económica, mientras que no puede dejar de haber un tributo cuando existe capacidad contributiva. Al existir capacidad contributiva debe aplicarse el principio tributario de igualdad; a partir del cual se establece que las cargas públicas deben estructurarse de modo proporcional y progresivo a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. Desde la perspectiva de Mendoza, los principios de igualdad, proporcionalidad y progresividad no se constituyen en principios distintos, sino que los dos últimos resultan exigencia inevitable del primero. La proporcionalidad y la progresividad antes que principios propiamente dichos, son –a criterio del autor citado– técnicas a través de las cuales se cumple el principio de igualdad como fundamento que inspira al sistema tributario, siempre en busca de una real igualdad de hecho (Spisso, 2011).

### ***Cumplimiento de la proporcionalidad en el impuesto a la renta en Ecuador***

Si se observan las diferentes tarifas porcentuales que deben pagar las personas naturales y sucesiones indivisas (Tabla 1), se constata que el principio de proporcionalidad sí se estaría cumpliendo. Para ejemplificar lo anterior, puede evidenciarse que aquellas personas que presentan una fracción básica de menos de \$11.310 no están obligadas a pagar ningún porcentaje (0%). Es decir, quien gana menos de 11.310 al año es alguien cuyos ingresos mensuales bordean los \$942 mensuales; por lo que si se le obligase a pagar a estas personas, el IR se estaría yendo en contra de la definición del principio de proporcionalidad, que señala que los tributos deben resultar razonables y no sobrepasar lo sugerido por la prudencia, ya que alguien que gana un ingreso mensual como el establecido difícilmente tendría capacidad contributiva. No así quien declara una fracción básica que sobrepasa los 41.630 dólares, pues esta es una persona natural cuya capacidad económica no se encuentra en conflicto con su capacidad contributiva, es decir el IR es proporcional respecto a personas naturales dado que existe una tarifa fija para cada rango de ingresos establecidos en la tabla de impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas.

En donde se evidencia claro cumplimiento del principio de proporcionalidad es en el IR de sociedades en el cual la tarifa establecida es del 25%. En ciertos casos dicha tarifa alcanzará hasta un 28%<sup>1</sup>, pero nunca más allá de ello, es decir los sujetos pasivos conformados por las sociedades aportan con dicho impuesto en base a su capacidad contributiva.

## **CONCLUSIONES**

A partir de la elaboración del presente artículo se obtienen las siguientes conclusiones:

<sup>1</sup> La tarifa de impuesto a la renta para sociedad subirá al 28% en los siguientes casos: (i) cuando el 51% o más de los accionistas residan en paraísos fiscales; (ii) en caso de que la participación de accionistas en

paraísos fiscales resulte inferior al 50% se aplicará el 28% sobre la proporción de la base imponible correspondiente; y (iii) si la sociedad no informa sobre la participación de sus accionistas en el anexo correspondiente (SRI, 2022).

El IR se constituye en un instrumento recaudatorio más justo, en razón de ser un impuesto directo que posibilita que la carga tributaria recaiga en las personas de mayores ingresos; a su vez, en comparación con otros impuestos (a las ventas o a la propiedad), sus ingresos suelen aumentar en los auges económicos y caer durante las recesiones. En razón de sus virtudes, es obligación de las instituciones responsables de su aplicación buscar su continuo perfeccionamiento, de modo que los propósitos para los que fue concebido se cumplan cabalmente.

El principio de progresividad, por su parte, se sustenta en la idea de que aquellos con una mayor capacidad económica realizarán una contribución superior en virtud de que existe mayor carga tributaria; mientras que, el principio de proporcionalidad se encuentra estrechamente relacionado al ingreso del contribuyente, de ahí que, entre mayor es el ingreso del sujeto pasivo, mayor la proporción de impuesto en función de una tarifa fija establecida. Se pudo constatar que ambos principios están profundamente arraigados en el principio de igualdad, que establece que los esfuerzos tributarios de los integrantes de una sociedad deben ser equitativos; ello no implica que todos deban contribuir similar cantidad monetaria o las mismas tarifas, sino que el esfuerzo impositivo sea equilibrado.

Al observar que las tarifas impositivas del IR se incrementan varios puntos porcentuales (de 0% a 37%), dependiendo de la fracción básica declarada por las personas naturales, se ratifica que el principio de progresividad se cumple.

Así mismo, en la tarifa del 25 % que se aplica a la base imponible de las sociedades, se evidencia cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Al comparar la tarifa de personas naturales con fracción básica a partir de \$51,630.00 en adelante, el impuesto a aplicar puede llegar hasta el 37%; en tal sentido, en primera instancia se presume que se estaría dejando la puerta abierta a la posibilidad de que una persona natural que presenta una fracción básica determinada termine contribuyendo proporcionalmente más que una empresa con utilidades millonarias; sin embargo, dicho escenario se desvirtúa dado que la cadena de aportación del IR no termina con la contribución del 25% por parte de las sociedades; posterior a ello, con la distribución de dividendos a accionistas, la sociedad actúa nuevamente como agente de retención teniendo la obligación de retener hasta el 25% de dicho ingreso gravado.

El presente artículo verifica el cumplimiento de los principios tributarios de progresividad y proporcionalidad en el IR. Es correcto que la administración tributaria ecuatoriana encamine esfuerzos a fin de regular la progresividad del IR, pues si bien los porcentajes van del 0% al 37%, existe una diferencia marcada entre los rangos monetarios de cada fracción básica que se encuentran en la tabla del impuesto. Entre las primeras fracciones existe una diferencia promedio de alrededor de cuatro mil dólares, al siguiente rango la diferencia se dispara a diez mil dólares, hasta llegar al final de la tabla con una diferencia de hasta treinta y ocho mil dólares. Es necesario considerar estas diferencias, pues con ello se mejorará la progresividad; con lo cual el tratamiento para los sujetos pasivos será más equitativo y, por ende, se asegurará la redistribución de la riqueza.

## BIBLIOGRAFÍA

- Armienta, G. (2013). El principio de proporcionalidad y la justicia fiscal. *Revista Jurídica Jalisciense*(49), 153-175. [http://148.202.18.157/sitios/publicacionesite/pperiod/jurjal/jurjal49/jurjal49\\_8.pdf](http://148.202.18.157/sitios/publicacionesite/pperiod/jurjal/jurjal49/jurjal49_8.pdf)
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. [https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4\\_ecu\\_const.pdf](https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf)
- Beltrán, P. G. y Pico, A. (2020). Los impuestos directos e indirectos y su incidencia en el crecimiento económico en el Ecuador. *Identidad Bolivariana*, 4(2), 103-128. <https://identidadbolivariana.itb.edu.ec/index.php/identidadbolivariana/article/download/153/183>
- 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), 61-70. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/42694/1/RVE123\\_Cano.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/42694/1/RVE123_Cano.pdf)
- Código Tributario*. (29 de Noviembre de 2021).
- Cruz, L., Regueros, S., Pardo, G. y Lodoño, F. (2010). *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Tomo I*. Editorial Universidad del Rosario.
- Díaz, C. (2006). El principio de progresividad. Enfoque de Derecho Tributario. *Temas Socio-Jurídicos*, 24(51), 185-200. <https://revistas.unab.edu.co/index.php/sociojuridico/article/view/2074/1855>
- Fenochietto, M. y Pessino, M. (2013). *Understanding countries' tax effort*. International Monetary Fund.
- Fernández, M. (2000). Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*, 27(2), 357-371. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2650180.pdf>
- Gale, W. y Samwick, A. (2016). Effects of Income Tax Changes on Economic Growth. *Economics Studies at Brookings*, 1(1), 1-15. [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/09\\_effects\\_income\\_tax\\_change\\_s\\_economic\\_growth\\_gale\\_samwick.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/09_effects_income_tax_change_s_economic_growth_gale_samwick.pdf)
- Jara, J. (2020). Impuesto a la renta en la economía digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador? *Iuris Dictio*(25), 105-119. doi:<http://dx.doi.org/10.18272/iu.v26i26.1834>
- Krugman, P. y Wells, R. (2006). *Introducción a la Economía. Microeconomía*. Editorial Reverté.
- Ley de Régimen Tributario Interno*. (29 de Noviembre de 2021). <https://vlex.ec/vid/codificacion-26-ley-organica-671648277>
- Mancilla-Rendón, E. y Lozano-Arizmendi, C. (2021). El principio de proporcionalidad aplicado en los impuestos estatales y el impuesto sobre la renta. *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, 15, 26-26. <http://revistaderecho.posgrado.unam.mx/index.php/rpd/article/view/182/358>
- Mendoza, M. (2020). *Según el principio de proporcionalidad tributaria, cada contribuyente debería pagar impuestos según su capacidad para hacerlo*. <https://amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2018/10/Que-es-el-principio-de-proporcionalidad-tributaria.pdf>
- Mendoza, R. (2014). El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en Perú. 22 (44), 103-107. <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/qui/article/download/11041/9931/38813>
- Morales, C., Ruiz, F. e Ycaza, W. (2009). *Análisis de la evasión fiscal en el impuesto a la renta del Ecuador*. (Escuela Superior Politécnica del Litoral) <https://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/745/1/1396.pdf>

- Moreno, V. (2017). Progresividad y redistribución del impuesto de renta societario en Europa y Latinoamérica. *Suma de negocios*, 8(18), 140-149. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2215910X17300289>
- Neumark, F. (2022). *Taxation*. (Britannica). <https://www.britannica.com/topic/taxation>
- Pava, M. (2021). *Income Tax*. (Britannica). <https://www.britannica.com/topic/income-tax/additional-info#contributors>
- Puchet, J. y Torres, F. (2000). *Las finanzas públicas y la política fiscal en las económicas de Centroamérica durante los años noventa y perspectivas de corto y mediano plazo*. (CEPAL). [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/75181/S00020089\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/75181/S00020089_es.pdf)
- Ramírez, J. y Carrillo, P. (2017). Indicador de eficiencia recaudatoria del impuesto al valor agregado y del impuesto a la renta de Ecuador (No. IDB-WP-852). IDB Working Paper Series. *IDB Working*, 1-27. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/173901/1/IDB-WP-852.pdf>
- Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*. (23 de Abril de 2021). [http://gobiernoabierto.quito.gob.ec/Archivos/Transparencia/2021/02febrero/A2/ANEXOS/PROCU\\_REGLAMEN TO\\_PARA\\_APLICACION\\_LEY\\_DE\\_REGIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO.pdf](http://gobiernoabierto.quito.gob.ec/Archivos/Transparencia/2021/02febrero/A2/ANEXOS/PROCU_REGLAMEN TO_PARA_APLICACION_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO.pdf)
- Romero, C., Grass, Y. y García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *DIXI*, 15(17), 67-78. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5572582.pdf>
- Romo, D. (2009). *Alcance y efectos de la introducción del principio de progresividad en el sistema constitucional tributario ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008*. <https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/321/1/91249.pdf>
- Ronquillo, S. y Ronquillo, E. (2017). Las recaudaciones tributarias y el crecimiento económico. Un análisis a través del PIB de Ecuador. *Empresarial*, 11(44), 33-39. <https://editorial.ucsg.edu.ec/ojs-empresarial/index.php/empresarial-ucsg/article/download/109/102>
- Saltos, M. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(2), 61-67. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6128116.pdf>
- Sorensen, B. y Yosha, O. (2001). Is state fiscal policy asymmetric over the business cycle? *Economic Review-Federal Reserve Bank of Kansas City*, 86(3), 43-64. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.420&rep=rep1&type=pdf>
- Spisso, R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. Abeledo Perrot. <https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/product/files/41219898/41219898.pdf>
- SRI. (2022). *Impuesto a la Renta*. <https://www.sri.gob.ec/impuesto-renta>
- Ulloa, M. (2017). Efecto de los beneficios tributarios en la recaudación del impuesto a la renta. *Quipukamayoc*, 25(47), 55-63. <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/download/13803/12235/47735>
- Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario* (Segunda ed.). Depalma, Temis, Marcial Pons.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Séptima ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.