

74

Fecha de presentación: enero, 2023

Fecha de aceptación: marzo, 2023

Fecha de publicación: mayo, 2023

EL ALCANCE

DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO ECUATORIANO

THE SCOPE OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY IN THE ECUADORIAN LEGAL TAX REGIME

Lizbeth Johana Alcaciega Ochoa¹

E-mail: lalcaciega@indoamerica.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9489-8127>

Esthela Paulina Silva Barrera¹

E-mail: esilva13@indoamerica.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4354-9258>

¹Universidad Tecnológica Indoamérica. Ecuador.

Cita sugerida (APA, séptima edición)

Alcaciega Ochoa, L. J. & Silva Barrera, E. P. (2023). El alcance del principio de capacidad contributiva en el régimen jurídico tributario ecuatoriano. *Universidad y Sociedad*, 15(3), 760-771.

RESUMEN

La investigación tuvo como objetivo principal determinar la importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen jurídico tributario nacional, para que contribuya a evitar la afectación al patrimonio de los sujetos pasivos, y a la par la proliferación de figuras elusivas y evasoras ante el excesivo pago de los tributos. Con la Constitución del 2008, el sistema tributario se rige por principios que sientan las bases para la creación, modificación y extinción de tributos los cuales están establecidos en el artículo 300. En el cual, si bien, no se encuentra el principio de capacidad contributiva de forma expresa, se encuentra inmerso en los principios tributarios de equidad y progresividad. Es por ello, que el legislador determinará la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La presente investigación aplica el enfoque metodológico cualitativo y métodos como analítico-sintético, el histórico lógico y el inductivo-deductivo.

Palabras clave: Capacidad contributiva, capacidad económica, principio, equidad, progresividad

ABSTRACT

The main objective of the research was to determine the importance of the principle of contributive capacity in the national legal tax system, in order to contribute to avoid the affectation to the patrimony of the taxpayers, and at the same time the proliferation of elusive and evasive figures in the face of the excessive taxation. With the 2008 Constitution, the tax system is governed by principles that set the basis for the creation, modification and extinction of taxes, which are established in Article 300, in which, although the principle of contributive capacity is not expressly included, it is immersed in the tax principles of equity and progressiveness. Therefore, the legislator will determine the taxpayer's taxpaying capacity. This research applies the qualitative methodological approach and methods such as analytical-synthetic, historical-logical and inductive-deductive.

Keywords: Contributory capacity, economic capacity, principle, fairness, progressivity, taxability

INTRODUCCIÓN

En la Constitución en 2008 se evidencian varios cambios a nivel normativo, mismos que garantizan el ejercicio de algunos derechos fundamentales que aseguran una vida digna. Sin embargo, no siempre fue así, dentro del marco investigativo, se desarrollará cuáles son los principios básicos en los que sienta sus bases el sistema jurídico tributario ecuatoriano para generar una justicia tributaria equitativa basada en la capacidad económica del contribuyente, para aportar al gasto público, sin que su patrimonio se vea perjudicado. Al respecto, el primer acápite de esta investigación desarrollará las generalidades básicas del tema y luego profundiza el principio de capacidad contributiva.

Dentro de los antecedentes históricos se expondrá la civilización Sumeria, considerada la cuna del derecho tributario por varios doctrinarios. La población mesopotámica crea las tablillas sumerias, que señalaban las primeras normas de carácter tributario. Desde este momento nace la necesidad de crear normas que se adecuen a la capacidad contributiva del contribuyente a partir de la desigualdad social que imperaba en la época. Actividades como labrar la tierra, cosechar productos o realización de ritos religiosos, por simples que fueran, se encontraban gravados por tributos que se destinaban al tesoro nacional del templo, tributos que solo eran aportados por la clase más pobre de, las exenciones únicamente eran para la clase dominante o aquellos que ostentaban importantes cargos en la iglesia católica.

A causa de la presencia de desigualdades en el ámbito tributario, (Cano et al., 2019) analizara la primera reforma que se conoce en la historia, la cual tienen como fin el cambio social y económico de la clase baja, Lagash, una ciudad Estado de Mesopotamia fue gobernado por Urukungina que al encontrarse con una población sumergida en pagos excesivos de tributos decidió eliminar las castas sociales y obligar a quienes tenían más poder y dinero a pagar los tributos y contribuciones.

Por otra parte, la capacidad contributiva forma parte de la justicia tributaria, lo cual permite determinar la capacidad económica del sujeto pasivo y a su vez asegurar la redistribución equitativa que es garantizada por el Estado mediante la prestación de servicios públicos, desarrollando así sus derechos fundamentales y satisfaciendo necesidades básicas, que se obtiene a través de la finalidad, objetivo y naturaleza jurídica del principio en análisis.

El principio en análisis no solamente crea una obligación para el contribuyente, sino que está más direccionado a corregir las posturas legislativas al momento de la creación, modificación o extinción de tributos, ya que es el

ente legislativo es quien tienen que identificar la capacidad económica de los sujetos, además de los derechos fundamentales que se encuentran protegidos por su capacidad económica. Con esta característica el sistema tributario se encuentra limitado bajo el principio de capacidad contributiva, es decir, el poder legislativo tiene limitación material que regula su facultad recaudadora impidiéndole sustraer más allá de lo permitido en razón del patrimonio o manifestación de riqueza del contribuyente.

Dentro del segundo acápite, se analiza la evolución histórica acerca del principio de capacidad contributiva dentro del Estado ecuatoriano para conocer cómo se determinaban las obligaciones tributarias durante la época colonial y hasta mediados del siglo XVI al XX, cómo también los campesinos tenían que pagar aportes tributarios por el uso y explotación de los recursos, lo cual provocó un deterioro a la economía individual del sujeto pasivo, provocando por primera vez, que se identifiquen métodos de evasión tributaria, los que se generan a causa de que la corona grave la actividad comercial que permitía solventar las necesidades básicas de la población quiteña.

Finalmente, el último acápite abordará temas de análisis normativo en cuanto a la vigencia actual del principio de capacidad contributiva en el régimen jurídico tributario ecuatoriano, enfocando la relación existente del principio de capacidad contributiva con los principios de equidad y progresividad conforme el análisis de la Corte Constitucional del Ecuador.

DESARROLLO

Generalidades del principio de capacidad contributiva. Antecedentes históricos

Según Lanza et al, (2017) la contribución de tributos para ayudar al Fisco es una actividad que se viene realizando desde hace mucho tiempo atrás, existieron servidores estatales responsables de su recaudación, la diferencia con el tratamiento actual radica en que, no se encontraba plenamente regulada y se identificaba con el pago de tributos alejados de un fin equitativo e igualitario. Así, si bien el objetivo de la recaudación se orientó a sostener la economía estatal mediante el aporte de tributos, la historia muestra que dichas contribuciones estaban atadas a las clases sociales existentes de la época, siendo que, la clase más baja contribuía al poder para sustentar a los nobles o clase alta.

Conforme consta en los expedientes históricos, los pobladores de Mesopotamia crearon un sistema de registro tributario, el primero en todo el mundo, denominado las "tablillas de arcilla", que citando a (García, 2022), este vestigio comprendía las aportaciones de los sumerios

que fueron introducidas en la humanidad, este instrumento era de piedra, lo que permitió que se mantengan intactas al pasar el tiempo. En cuanto a nuestro estudio, se ha determinado la existencia de soportes de carácter administrativo de las actividades económicas de la época, algunos doctrinarios expresan la idea que este objeto era como una norma suprema para la civilización, pues con esto se podía gestionar la administración, es así, que se logró identificar dentro de estos textos el cobro de varios tributos.

Al ser los mesopotámicos un pueblo dedicado a la caza, pesca y agricultura, su ingreso económico dependía únicamente del trabajo de estas personas. El gobierno de ese entonces estaba dirigido por la iglesia y quienes administraban las actividades de las Ciudades-Estado eran los sacerdotes del Templo; aquel Templo era un lugar sagrado, pues en él se llevaban a cabo las actividades comerciales y el almacenamiento del tesoro nacional; para entonces, ese lugar era el centro de recaudación de tributos, pues los impuestos se encontraban fijados de manera escrita en las tablillas de arcilla. Así, la creación de impuestos se dio frente a la existencia de la clase baja o pobre que, en su mayoría sobrepasaba la clase alta; siendo quienes se encargaban del pago de tributos.

Adicionalmente, la organización económica de la época dependía específicamente de los impuestos, podría parecer impresionante creer que las civilizaciones antiguas no tenían variedad de impuestos, sin embargo, Mesopotamia es un claro ejemplo del auge que tuvo el derecho tributario en aquel entonces, pues, se tenía una gran variedad de tributos direccionados específicamente a las actividades económicas, religiosas o ritos y transacciones.

Según Cano et al. (2019), durante la evolución histórica la administración religiosa de la civilización sumeria, designó en base a los legados de los pueblos persas, las funciones de recaudadores a los gobernadores de ciudades o *patesi* y *enclaves*, pertenecientes a las clases dominantes que ostentaban cargos religiosos, políticos o militares y que se encontraban exentos del pago de tributos, sin embargo en el siglo XXII a.c, los pueblos de origen bárbaro y persa obligaron a los *patesi* a cumplir con las obligaciones tributarias; de esta manera se veía un crecimiento proporcional en el régimen tributario, conformando el tesoro del Estado no solamente con el aporte de la clase baja o esclavos, sino también de la clase dominante.

Primera reforma tributaria en la historia.

Acorde la evolución histórica tratada anteriormente, se evidencia la inexistencia de un balance de la carga fiscal

establecida frente a la manifestación de riqueza efectivamente obtenida; todo lo contrario, quien menor capacidad económica tenía era quien estaba obligado al pago de los tributos, puesto que, el pago de tributos se materializó mediante actividades agrícolas o mineras que, aportaban al tesoro del Estado y fortalecían el poder de la clase dominante. A medida que esto causaba gran malestar en la clase baja, se realizó una de las primeras reformas tributarias que se conocen en el mundo, esto se presenta en la época del reinado de Urukungina que llega al poder de la ciudad-Estado de Lagash, a causa de encontrarse con una población sumergida económicamente por el pago excesivo de impuestos y contribuciones.

Como consecuencia de iniciar el reinado con una población asfixiada económicamente, el reinado de Urukungina se ve en la necesidad de realizar una reforma tributaria, que en su inicio fue conocida como una reforma social, pero conforme data la historia se considera la primera reforma tributaria por evidenciar una total regularización de los activos que generaba la sociedad de la época, se consideró como una modificación alternativa de madurez política, lo cual significó una participación de los súbditos en el desarrollo del pueblo respetando su capacidad contributiva e igualdad entre todos los miembros de la sociedad, pues la reforma es de carácter equitativo; se eliminaron las castas sociales y los privilegios sacerdotales para el pago de los impuestos y contribuciones, estableciéndose una limitación del poder para aquellos funcionarios que actuaban de manera discrecional e incluso para quienes gobernaban la época.

En principio, los sacerdotes usaban a su arbitrio todas las tierras que poseían y que eran trabajadas por la clase baja, quienes pagaban un impuesto por la actividad que realizaban. Los sacerdotes cobraban cantidades exageradas en alimentos y ofrendas para preceder a un ritual fúnebre y quien accedía a esta actividad estaba obligado a pagar un impuesto excesivamente caro. El acceso a un adivino, para saber su porvenir, pagaban 10 veces más de lo que normalmente costaba, porque incluía el pago de una contribución especial.

No obstante, con la reforma tributaria se derogan los impuestos sobre el oráculo, que era considerado como uno de los más costosos, de igual manera se redujeron las contribuciones por actos fúnebres, el hecho de reducir los impuestos por parte de este gobernante permitía el acceso a actos que generalmente no eran privilegios, aplicando de manera indirecta la aplicación del principio de capacidad contributiva. Tal es el caso que la reforma tenía como objetivo: estabilizar económicamente a los súbditos y permitirles de esta manera acceder a ejercer actividades o transacciones cotidianas que no necesariamente

debían estar sujetas a impuestos excesivos, lo cual generó una cultura tributaria equilibrada entre quien más capacidad poseían, siendo quienes más aportaban, sin dejar de lado la responsabilidad de los súbditos de aportar al Templo y aumentar el tesoro nacional de la época.

Definición

En vista de lo expuesto en líneas anteriores, el principio de capacidad contributiva tiene su conceptualización desde el ámbito de la justicia equitativa, con respecto a esto (Medida & Pasetto, 2020) mencionan que el principio en estudio se encuentra estrechamente relacionado con la capacidad económica del contribuyente, por lo que dentro de su convicción, el principio presume la existencia de la capacidad económica, siendo así interdependientes, generando la disposición para contribuir al gasto público y la justicia equitativa, en cuanto a la capacidad contributiva se traduce como la distribución entre la igualdad de las cargas públicas, es decir, una balanza entre Estado y el aporte de la sociedad.

Por otra parte, (Masbernat & Ramos Fuentes, 2019) afirma que el principio de capacidad contributiva es el pilar fundamental de la justicia tributaria, el poder legislativo crea, modifica o extingue tributos conforme el análisis de la capacidad económica del contribuyente, la definición de este principio en cuanto a su evolución histórica tienen una concepción diferente, ya que, antiguamente primó la teoría iusprivatista, misma que se encontraba ligada con el Derecho Privado, la aportación a las arcas fiscales eran excesivas y arbitrarias, esto quiere decir que, el Estado obligaba a la ciudadanía de manera arbitraria a aportar contribuciones inequitativas de impuestos; no obstante, como consecuencia de esto, se buscó implementar en el ordenamiento jurídico una relación equitativa entre el Estado y el contribuyente.

En cuanto a la corriente italiana, en lo que corresponde a la teoría iusprivatista, que comprendía a los creadores del principio en estudio, se desprende que los causalistas, tenían la convicción de que la contribución se basaba en una causa y comprende el elemento principal de la relación jurídico tributaria, pues genera una bilateralidad entre la obligación que tiene el contribuyente de aportar al Fisco y los beneficios sean estos directos o indirectos que recibe por el simple hecho de vivir en un Estado, que resulta en una obligación tributaria que tiene como base la capacidad contributiva. Por otro lado, los anticausalistas, defienden la idea de que el Estado tiene poder absoluto para exigir y obligar la contribución económica por parte de la sociedad.

El principio de capacidad contributiva, por ende, permite al legislador establecer el monto para la aportación económica por tributos sin la necesidad de afectar la economía individual de cada contribuyente, entonces la obligación que el Estado adquiere será en cuanto al cuidado al momento de establecer los hechos y el monto para crear o modificar un tributo. De esta manera, el contribuyente puede concurrir al gasto público en base a criterios de solidaridad, potencia económica y contraprestación, esto se deduce a pagar el precio de lo que se recibe.

Siguiendo la misma línea dentro del ámbito histórico de la definición de este principio, Orellana et al. (2021) afirman que este fue mencionado por primera vez como el principio de igualdad en el siglo XVI, esto permitía que la justicia tributaria sea igual para todos, es decir, que la contribución devuelva en el mismo nivel en bienes o servicios. De igual forma recalcan que la evolución conceptual de este principio se debe inicialmente a las reglas que fueron incorporadas por Adam Smith, considerado también como el creador de este principio, donde se reconocía a la capacidad o facultad de pago como la regla para que el contribuyente aporte económicamente al Estado conforme sus ingresos y egresos.

La aportación tributaria dependerá entonces, de la unidad de cada miembro que integra la sociedad, por ende, como guía o factor principal para crear una cultura tributaria equitativa se encuentra la capacidad global de pago del contribuyente, por lo tanto, claramente los individuos están sujetos a la potestad tributaria del Estado, pero en medida de participación voluntaria y sacrificio, esto es que cada contribuyente soporte las cargas públicas en mayor o menor medida, pero siempre tomando en cuenta las condiciones individuales de cada particular.

Principales características de la capacidad contributiva

Una de las principales características sobre la capacidad contributiva como principio fundamental del sistema tributario, corresponde a la creación de tributos conforme la carga impositiva individual como objeto de determinación tributaria. Desde esta visión debe estar plenamente relacionada con la aptitud económica del sector; la capacidad contributiva debe ser absoluta, evaluar los ingresos y egresos del contribuyente en cuanto a la manifestación de riqueza que puede ostentar. En caso de tenerla, esta podrá ser gravada para la aportación económica, pero se convierte en relativa, cuando se analiza en qué medida, un cierto porcentaje de la riqueza del contribuyente, puede ser objeto de soportar la obligación tributaria.

En segundo término, con lo mencionado por (González, 2021), se desprende que el principio tiene un triple alcance, en cuanto a su fundamento, límite y la orientación de la actividad en el ámbito tributario

En cuanto al fundamento, se refiere a la aptitud económica del individuo que se encuentra bajo el régimen tributario de un Estado, esto genera la obligación de aportar al gasto público, por lo que la capacidad contributiva es vista como el soporte indispensable e ineludible para la existencia de los tributos, para ello, es necesario que se generen sistemas que puedan evidenciar la responsabilidad y las diligencias de cada persona, sea esta natural o jurídica para determinar su opulencia que será gravada y que esta debe atender a criterios de congruencia e igualdad sobre la aptitud económica.

La función del límite por su parte, comprende a la capacidad contributiva como el punto principal a ser identificado por el legislador, permitiéndole determinar el aporte exacto que podrá ser destinado a las arcas fiscales, la obligación por lo tanto no solamente es del poder legislativo y la administración central, sino de toda entidad encargada de crear, modificar y recaudar contribuciones especiales, así lo manifiesta el artículo 65 en cuanto a las administraciones seccionales, por lo que la limitación evita las exageraciones o excesos en el cobro de tributos, limita el poder tributario y permite la existencia de disposición en cuanto a la carga tributaria por el sujeto pasivo.

Por consiguiente, en cuanto al alcance de orientación, permite identificar la posibilidad económica de los sujetos con obligaciones tributarias y está dirigida a quien tiene la potestad legislativa de crear o modificar los tributos, pues se deberán observar los derechos primordiales de las personas antes de que se les sea asignada la obligación de contribuir al Estado, pues indirectamente se relaciona con la capacidad contributiva, ya que, sería ilógico establecer un aporte obligatorio sin tener en cuenta el contexto personal, social y económico de cada individuo. Por ejemplo, el contribuyente no puede aportar una tasa impositiva prevista para un nivel de ingresos distinto del que efectivamente le corresponde; es decir, si un ciudadano forma parte del grupo de contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Del mismo modo, Amatucci (2001) afirma que hay dos características principales de la capacidad contributiva; la limitación material y la causa jurídica de la tributación; la primera, relacionada con la facultad que tiene el Estado para sustraer una parte de la riqueza o patrimonio del contribuyente, restringiendo el poder del Estado al determinar la realidad económica del sujeto pasivo y extraer el aporte justo de su patrimonio, por lo tanto, en relación

con al principio de legalidad, constituyen conjuntamente con la capacidad contributiva el pilar fundamental del ejercicio de la determinación tributaria; por otra parte, la causa jurídica de la tributación refiere a la necesidad e importancia que tiene la capacidad contributiva para la existencia de los tributos, lo cual justifica que la sola existencia de un tributo se encuentra ligada a la potencia económica del sujeto y que al existir una causa como el de poseer, adquirir o consumir riquezas estamos frente a una causa económica.

Naturaleza jurídica

Una vez establecida la definición del principio en estudio, es necesario comprender su concepción desde el ámbito jurídico, es decir, si únicamente la capacidad contributiva se analiza como una recomendación que el legislador tiene o no la potestad de elegir, desde un ideal político que debe constar como principal objetivo de una política fiscal, o si en realidad debe ser el principio rector para crear normas de carácter tributario.

Referente a lo que trata, (Herrera, 2017) al citar a Farouge Giulliani, quien afirma que el principio de capacidad contributiva viene a ser el regulador de la justicia tributaria, teniendo que considerarse por el poder legislativo, según su libre apreciación, cuando este no se encuentre regulado en la norma como para exigir su obligatorio cumplimiento. Conforme lo citado, la capacidad de pago del contribuyente no debe verse como un dogma jurídico, sino más bien como una mera recomendación por parte de los legisladores. Su aporte resulta lógico, en la medida que, el principio en análisis no se encuentra regulado de manera expresa en el ordenamiento jurídico nacional, en este sentido, el legislador no estaría obligado a estudiar la capacidad económica individual de los sujetos; no obstante, la capacidad contributiva no puede ser vista únicamente como una recomendación o alternativa por parte del ente legislativo, sino que debe ser necesaria, obligatoriamente analizada y empleada durante la creación de situaciones de hechos imposables que generan obligaciones tributarias.

Así, la discusión respecto a que la capacidad contributiva sea concebida tan solo como una recomendación y no de obligatorio cumplimiento, se ha venido discutiendo a lo largo de la historia del derecho tributario, pero la postura que se mantiene latente es la de incluirla durante la creación, modificación o derogatoria de leyes tributarias, sea que el principio se encuentre explícitamente o implícitamente consagrado en el ordenamiento jurídico, ya que esto permite limitar el poder que tiene el legislativo para la determinación de la base imponible de los tributos en general, por lo tanto, la capacidad económica del

contribuyente servirá como base y orientará la consecución de una justicia tributaria equitativa y a la vez, evitará el establecimiento de tributos excesivos.

En efecto, conforme el análisis precedente, la capacidad contributiva no necesariamente debe estar preestablecida en el ordenamiento jurídico, si bien, bajo el principio de igualdad que nace del principio de generalidad, todos los ciudadanos estaríamos obligados a contribuir al gasto público, pero entendido bajo el sistema doctrinario no todos tienen la obligación de aportar al Fisco conforme el análisis de ciertas circunstancias personales, sociales o económicas.

La Constitución del 2008 establece en su artículo 300, los principios por los cuales se rige el sistema tributario nacional, no obstante, no prevé la capacidad contributiva como enunciado como tal, pero del análisis en líneas anteriores se desprende que la capacidad contributiva deriva de la dignidad humana y al ser el Ecuador un Estado de derechos y justicia orientado a garantizar los derechos humanos, el régimen tributario se deriva de aquello, por lo que la capacidad contributiva emanan los demás principios, lo cual, permite evidenciar las circunstancias económicas de una persona, a fin de establecer si conforme a aquellas se pueden satisfacer sus necesidades básicas individuales sin la constricción de satisfacer el sostenimiento de cargas públicas que impedirían solventar las suyas propias.

La capacidad contributiva en el antiguo sistema tributario ecuatoriano. Época colonial

Si bien, el principio estudiado hasta la actualidad no se encuentra concebido como tal dentro del ordenamiento jurídico que regula el régimen tributario ecuatoriano, desde la época colonial aparecieron los primeros tributos en Ecuador, la capacidad contributiva era ignorada, veremos entonces más adelante cómo durante la evolución del sistema tributario en Ecuador, ya no solo se genera la obligación de contribuir bajo cualquier circunstancia, sino aparece la visión de incluir la capacidad de pago del ciudadano.

Durante el siglo XVI al XIX en la época colonial predominaba el sistema de dominación, se caracterizaba por gravar las actividades de uso y explotación de los recursos de la corona, el pago de los tributos fue una obligación impuesta por el rey a sus vasallos, la obligación tributaria era latente, pero carecía de retribución por el pago a los contribuyentes, es decir, claramente quien quería realizar alguna actividad comercial tenía que pagar, pago alejado de la situación económica real de cada contribuyente; en mira de aquello, ya existía la evasión tributaria y la población buscaba métodos alternativos para poder ejercer

alguna actividad comercial para satisfacer sus necesidades básicas.

En vista de lo mencionado, en cuanto a la naturaleza jurídica de la capacidad contributiva y como ésta permite una justicia tributaria proporcional, vamos a ver como en la historia colonial en la Real Audiencia de Quito se produjo una revelación por la imposición del impuesto de las alcabalas, (Almeida, 2021) menciona que durante la época existió una gran presión fiscal, para los años de 1592 y 1593 se había establecido el pago de la alcabala, éste era un impuesto que gravaba el 12% de las actividades relacionadas a la venta y permuta de bienes muebles e inmuebles, el 12% no siempre se mantenía, ya que como no existía una ley que lo regulara, se empezó a cobrar más de lo habitual y en ciertos casos, el pago de la alcabala perjudicaba mucho a la población quiteña, pues además de ser un impuesto excesivo se preveía que su pago sea de manera inmediata, puesto esto beneficiaría al presidente de la Real audiencia de Quito, el entonces señor Manuel Barros, pues lo que este pretendía era cobrar la alcabala de la población antes de que Esteban Marañón ingrese a la presidencia.

La autoridad municipal de la época había mandado una solicitud al rey para que Quito se exonere del pago de dicho impuesto, en principio aceptó tal petición, sin embargo, cambió de opinión y el cabildo se vio en la necesidad de hacer conocer al procurador para evitar la imposición del impuesto; Barros puso en conocimiento del Virrey la situación de la protesta y disturbios por el cobro del impuesto y solicitó refuerzos militares, mismos que fueron enviados desde Lima, a pesar de la lucha por parte del cabildo, en 1593 Marañón logró restablecer la paz de la Real Audiencia de Quito y mandó inmediatamente a ejecutar la orden de pago por parte de la población sobre el impuesto a las alcabalas.

La historia ecuatoriana en cuanto al régimen tributario, determinó que quien tenía el poder de imponer a la población el pago de los tributos no estaba actuando conforme la capacidad de pago, por ende, puede deducirse que este principio no era considerado como recomendación menos aún como obligación. Como consecuencia de la falta y carencia económica que tenía la población de entonces, se opusieron al pago del tributo, lo cual provocó tal rebelión. Es posible entonces, prever la necesidad de que la capacidad económica no sea vista por el legislador como una simple recomendación o potestad de tomar en cuenta las circunstancias económicas del contribuyente al momento de crear o modificar tributos, sino más bien que pese a que la legislación no contemple como tal el principio, es necesaria su aplicación, de tal modo que, si no se aplica causarían graves distorsiones

en la determinación de obligaciones tributarias, mismas que pueden generar disturbios y protestas en contra del sistema tributario.

En 1765 a consecuencia de los impuestos que gravaban a los licores, se produjo una rebelión. Por mucho tiempo, el aguardiente fue una bebida alcohólica alternativa a la chicha que era la principal fuente de ingresos al fisco, lo cual favorecía a la economía de la Real Audiencia de Quito, pero el hecho de la inexistencia de la capacidad contributiva como punto de enfoque para la creación, modificación o extinción de tributos, desfavoreció a las diferentes clases sociales que comercializaban el aguardiente en los mercados urbanos, tras los disturbios de la época se suspende el estanco del aguardiente, se abolicieron las acabalas y se evitó que el monopolio creado por la comercialización de licores no sea únicamente en beneficio de la administración pública. Queda evidenciado así, que la ausencia de la capacidad contributiva dentro del régimen tributario perjudica económicamente a la sociedad, incluso causa dificultades para el ejercicio de ciertas actividades por la falta de proporcionalidad entre las ganancias y lo que se deberá pagar por concepto de la obligación tributaria.

Acontecimientos importantes desde año 30 al 70

Tras la crisis económica desde los años 30, Ecuador recibe la misión Kemmerer, Alvear(2018) manifiesta que esta inicia sus labores en 1925 con varias recomendaciones para ajustes fiscales, promoviendo la unificación del sistema impositivo tributario, ayudó a la creación de proyectos para reestructurar el régimen tributario y definir con ello 250 impuestos con sus respectivos recargos, en 1926 se crea el Impuesto a la Renta, evidenciándose por primera vez la capacidad contributiva, al estudiar la disposición de las empresas para el pago de dicho impuesto. Es así como, de las opiniones de varios empresarios se determinó que todos estaban de acuerdo a sufragar el impuesto, pero con justa medida, en razón de su capacidad de pago.

Con la creación del impuesto a la renta se vinieron grandes reformas que favorecían a las personas que no tenían abundantes ingresos. Es de recordar que, en un inicio, este impuesto gravaba el 8% del capital desde los 3.000 sucres, pero con la reforma de 1941, indirectamente se tomó en consideración la capacidad que tenían los pequeños comerciantes para pagar el impuesto a la renta, motivo por el cual a los pequeños comerciantes y dueños de pequeñas industrias se les exento del pago de este tributo siempre que sus ventas anuales no superen los 5.000 sucres. De modo que, la capacidad contributiva se encuentra ligada con las exenciones, por las premisas de

que no todos pueden aportar al gasto público, cuando sus ingresos no les permiten satisfacer esa obligación. Actualmente, Chávez-Cruz et al (2020) señala que el impuesto a la renta es considerado como un impuesto directo, que, debe ser directamente asumido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en función de los ingresos obtenidos a título gratuito u oneroso.

Para el año de 1962 se creó la nueva Ley del Impuesto a la Renta, de este se obtienen grandes cambios, pero con relación a la capacidad contributiva, se toma en consideración el aumento de rebajas para los contribuyentes con menos ingresos económicos y la progresividad e incremento del gravamen para los sectores que ostentaban altos ingresos.

Relación del principio de capacidad contributiva con los principios del régimen tributario ecuatoriano

Según Cabanellas (2011) define al principio como “Primer instante del ser, de la existencia, de la vida. Razón, fundamento, origen. Causa principal, fundamentos o rudimentos de una ciencia o arte” (pág. 305).

Por lo antes dicho, se alude que el principio como tal, es entendido como un precepto o mandato de optimización, no podemos relacionar un principio con un conjunto de enunciados o normas vagas, sino más bien como tareas de optimización que estudian el fondo de un asunto jurídico, el principio no solamente se puede concebir desde el ámbito técnico jurídico, ya que su contenido se encuentra relacionado con la moral. De esta manera el alcance de un principio no solamente será general si no también específico, esto por tener como objetivo un propósito, valor o meta que tenga la necesidad de ser preservado, por estar contenido en una explicación que resulta ser racional y a la vez justificativo.

Relación del principio de equidad y progresividad con la capacidad contributiva

Al ser la capacidad contributiva un principio implícito dentro del ordenamiento jurídico, el tratadista Jaramillo (2014), afirma que este se encuentra relacionado con otros principios del régimen tributario como el de igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y proporcionalidad, teniendo relación directa con la capacidad de pago el principio de progresividad y equidad.

En cuanto al principio de equidad conforme la doctrina, se puede asegurar la existencia de dos tipos de equidad, dentro del marco tributario, siendo estas, la horizontal y vertical. Para este estudio, se tomará en consideración la denominada equidad vertical, pues de ella se desprende una presunción a partir de la riqueza económica del

contribuyente, lo que dispone el pago de gravámenes mucho más altos que aquellos que no tienen una capacidad igual o que se encuentran exentos del pago. Por lo tanto, se aprecia una relación directa con el principio de capacidad contributiva.

En este sentido, Castañeda-Rodríguez (2017) es entendible que, un determinado sujeto pasivo considere imparcial el régimen tributario en función de la equidad horizontal, al apreciar que, la aplicación de una misma carga tributaria a personas con distinta capacidad de pago no es adecuada.

Por el contrario, la progresividad se define como una circunstancia que aumenta gradualmente o avanza, la relación con la capacidad contributiva es directa, esto se evidencia en la determinación de la base imponible y el monto que deba ser pagado a causa del tributo, de tal manera que, mientras mayor sea la base que deba satisfacerse, mayor será el monto que el contribuyente habrá de pagar por la obligación tributaria.

Según afirma (González, 2021) la relación entre equidad y progresividad, no siempre es positivo, ya que si el sistema tributario se encuentra debilitado provoca evasión y desigualdades en la cultura tributaria, razón por la cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva para generar tributos, de esta manera se encuentra limitada la potestad de imperio evitando introducir al sistema tributos confiscatorios, que eviten la progresividad en el régimen tributario.

[El principio de capacidad contributiva desde la vigencia de la constitución del 2008](#)

Como se pudo evidenciar en líneas anteriores, el régimen tributario ecuatoriano apareció desde la época colonial, este fue evolucionando hasta poder fortalecer el sistema y crear una justicia tributaria capaz de asegurar la igualdad y equidad en la distribución de la riqueza estatal; ha sido más que claro que la capacidad contributiva pese a no estar explícitamente establecida en el ordenamiento jurídico está vinculada al progreso del régimen tributario ecuatoriano.

El Código Tributario de 1975 habla por primera vez de capacidad económica, sin embargo Moschetti (1980) da a entender que la capacidad económica es muy diferente a la capacidad contributiva, porque si bien es cierto que, el contribuyente puede tener capacidad económica, esto no asegura que tenga la aptitud para contribuir. Es comprensible esta postura, dado que la capacidad contributiva se encuentra ligada a una exigencia lógica condicionada que es la existencia de capacidad económica, pero el hecho de que una persona que ostente un incremento

de ingresos no garantiza que exista una capacidad de contribuir, por ende, el legislador tiene que evaluar la manifestación de riqueza del sujeto pasivo en su integridad y de ahí nace la capacidad contributiva como base imponible sobre la cual se graba el pago del tributo.

Con la entrada en vigor de la Constitución de la República del Ecuador se produjeron grandes cambios en cuanto al régimen tributario ecuatoriano, durante la presidencia del entonces presidente Rafael Correa se vio un cambio radical inclinado a la capacidad contributiva del ciudadano, se crea una mejor relación jurídico tributaria con ponderación en igualdad de obligaciones entre Estado y contribuyente con el mismo objetivo de aportar a las cargas públicas para mantener un desarrollo económico equilibrado, a lo mencionado.

Quispe et al, (2019) refieren su estudio a la importancia de las reformas que se dieron a partir del 2008, pues con estas se generó una justicia tributaria que garantiza los derechos individuales del contribuyente y limita el poder tributario de aportar al gasto público, por lo que se considera que a pesar de que la capacidad contributiva se encuentre implícito en el Art. 300 de la Constitución del 2008, el objetivo de haber incorporado el sistema tributario dentro de la norma suprema, es que el régimen tributario no sea considerado simplemente como la forma de recaudar tributos para aportar a las arcas fiscales, ni tampoco como una obligación que debe ser cumplida por todo ecuatoriano, sino más bien, que sea considerado como un sistema equitativo y distributivo que atienda a la necesidad y libertad patrimonial del individuo.

La Constitución del 2008 prioriza con mayor intensidad los impuestos directos y progresivos, sobre esto Brito et al. (2020) establecen que se conoce como impuesto directo a aquel que tiene por objeto gravar de forma directa los ingresos netos o el patrimonio del contribuyente, es decir, que estos no pueden ser transferidos a terceras personas, pues únicamente obliga a las personas que tienen que pagar por los ingresos que perciben o que adquirieron por alguna situación que aumenta su riqueza, de esta manera al ser un impuesto directo recae únicamente sobre la persona que ley determina que está obligada, ya que contempla claramente la identificación de sujeto que está obligado a contribuir, esto sucede en el caso del impuesto a la renta, este no se encuentra estático, pues varía de acuerdo al ingreso obtenido por el sujeto pasivo, por ende toma en cuenta la capacidad económica para el respectivo pago.

Por lo antes dicho, el sistema tributario concebido desde el 2008, especialmente con la imposición directa, tiene estrecha relación con la capacidad contributiva, pues

una vez que el patrimonio del sujeto pasivo sea identificado no se verán afectados por la aportación al gasto público, pues estas serán en medida de la capacidad de pago. Por el contrario de la imposición indirecta que grava al gasto y al consumo, hay que entender desde esta perspectiva que las personas que incurren en gastos no siempre disponen de recursos suficientes para satisfacer la obligación tributaria, razón por la cual el impuesto indirecto no se grava sobre la riqueza del contribuyente, pues en estos casos su capacidad contributiva puede ser cuestionable.

Aplicación y vigencia real de la capacidad contributiva en el régimen jurídico tributario ecuatoriano

Con la vigencia de la Constitución del 2008 el sistema tributario cambió de rumbo, puesto que, determinó la manera en la que el Estado, pueda alcanzar sus fines en base a los criterios que el legislador actualmente debe tener en cuenta como medidas adecuadas para que el contribuyente soporte la obligación tributaria. De esta manera, los criterios que actualmente se han estado aplicando para la creación, modificación y extinción de tributos han sido los siguientes: el pago del tributo debe ser recíproco a los fines del tributo pagado y dirigido a quienes posean una idónea capacidad contributiva, en efecto pese la ausencia explícita de este principio en la norma constitucional y legal, el legislador no puede ignorar la presencia implícita de la capacidad contributiva, pues esto permite un equilibrio dentro de la distribución de la carga tributaria entre el Estado y la sociedad.

En cuestiones procesales, es preciso mencionar que al encontrarse la capacidad contributiva indeterminado en la norma, su aplicación o quebrantamiento será susceptible de interpretación por parte del juzgador y los tribunales competentes, es así que si en un supuesto, la creación o modificación de un tributo comprende la vulneración de los principios que rigen el régimen tributario ecuatoriano, la Corte Constitucional será el órgano competente para declarar la inconstitucionalidad de la norma que regula un tributo que no tenga fundamentada la justificación de la obligación de pago, proceso que únicamente se seguirá en tributos dentro del territorio nacional.

Por otra parte, resultaría alejado creer que la deducción y exención de los tributos tienen relación con la capacidad contributiva, pues netamente se relaciona con la situación económica, sin embargo esto no es así, la doctrina evidencia una clara aplicación del principio en estudio, por una parte la deducción es la disminución o reducción de la obligación tributaria y la exención como menciona el Art. 31 del Código Tributario es una exoneración o perdón

de la obligación tributaria que la norma otorga en razón de situaciones particulares de los sujetos pasivos

Análisis normativo

Como se ha señalado anteriormente, el principio que se analiza, no está reconocido en la Constitución, pero se encuentra en diferentes expresiones del marco normativo tributario. El régimen tributario nacional actualmente toma como base la manifestación de riqueza como parte de la creación y modificación de tributos, si un tributo llega a incumplir esta premisa sería inconstitucional.

El impuesto a la renta constituye el ejemplo más representativo respecto a cómo la Constitución del 2008 ha enmarcado al régimen tributario como un sistema que procura tener tarifas progresivas.

El impuesto a la renta se encuentra vinculado directamente con el principio de capacidad contributiva, debido a que este tributo durante sus últimas reformas ha introducido una política fiscal relacionada con los gastos personales del contribuyente, para el año 2007 este impuesto se consideró como el más justo y subjetivo a favor de las personas naturales, el mismo se encuentra desarrollado dentro de la Ley del Régimen Tributario interno; es esencial determinar que conforme establece el Art. 2 de la norma citada, el objetivo de este impuesto es gravar la renta de las personas, por ello se considera como renta a los ingresos que tengan tanto personas naturales como jurídicas así mismo ingresos dentro del territorio nacional o en el extranjero.

La jurisprudencia constitucional se ha pronunciado acerca de la relación que el principio de capacidad contributiva guarda con la progresividad y la equidad, en este sentido la Sentencia N^o 004-11-SIN-CC, emitida por la Corte Constitucional estudia la inconstitucionalidad de la Ley N^o 70-06 que establecía el impuesto del 2x1000 al sistema hospitalario docente de la Universidad de Guayaquil, dentro de la sustentación de la acción de inconstitucionalidad se pronunció que la ley en análisis vulneraba los principios de generalidad e igualdad, el Art. 292 de la Constitución del 2008 esto es “el presupuesto general del Estado”, vulneración al principio de progresividad, proporcionalidad y prevalencia en el sistema de tributos progresivos, vulneración del principio de equidad y principio de suficiencia recaudatoria.

La Corte Constitucional ante tal enunciado, propone dentro de la acción el análisis del régimen tributario vigente, la naturaleza jurídica de la norma que se pretendía declarar inconstitucional y si en realidad este impuesto violaba los principios enunciados por el legitimado activo. Para ello, dentro del pronunciamiento se menciona

que el actual régimen tributario sienta sus bases en que el modelo económico que tiene como fin y sujeto al ser humano, existe la redistribución de riquezas con el fin de solventar el desarrollo económico y sostener los recursos del Estado, todo esto en base a la capacidad contributiva como pilar fundamental del sistema tributario.

De tal manera, la sentencia muestra que la capacidad contributiva en el Estado constitucional de derechos y justicia tienen doble dimensión, entendida en primera línea como la manifestación de la riqueza como requisito fundamental para que nazca un tributo, caso contrario este viene a ser inconstitucional; la segunda dimensión hace énfasis, en que el régimen tributario en general debe medir la capacidad económica del contribuyente y no únicamente en un tributo específico, por ende quien presente mayor capacidad contributiva será quien en mayor medida aporte a las cargas públicas, así también orienta a que dentro de los impuestos indirectos se establezcan tarifas proporcionales.

En cuanto a la naturaleza jurídica del impuesto del 2x1000, la Corte estableció que este, era un tributo patrimonial y anual, por ende, del análisis del máximo órgano de control constitucional se desprende que en cuanto al principio de generalidad respetando la primera dimensión de la capacidad contributiva al evitar que los tributos en general sean creados por razones de raza, género, condición familiar o nacionalidad. El impuesto en estudio no se creó por razones de índole personal, por ende, no está dirigido a un grupo específico, sino más bien, su alcance es para todos aquellos guayaquileños que realicen actividades mercantiles dentro del Cantón, es decir, existe una idea errónea de que en base a este principio todos estén obligados al pago de este tributo, sin embargo, esto solo será obligación de quienes configuren el hecho generador.

En cuanto al principio de igualdad la Corte Constitucional resolvió que, el mismo, se encuentra plenamente relacionado con la capacidad contributiva dentro de la igualdad material, pues se estableció como criterio el sistema tributario que da la pauta a la posibilidad de que todas las personas solventen los tributos en base a su capacidad contributiva, como consecuencia de este principio las personas no son iguales al momento de pagar el tributo, pues un gravamen es diferente para cada persona en base al principio de capacidad contributiva. Por ende, el impuesto es progresivo al momento que éste, grava la riqueza de la persona que presenta mayor capacidad contributiva, evidenciando variación a la base imponible de acuerdo a esa capacidad de pago que se presenta. Debe entenderse que, no porque la ley establezca una tarifa única significa que todo sujeto pasivo pagará lo mismo que quien tiene más capacidad contributiva.

Dentro de esta sentencia, como se ha visto se realiza la relación entre los principios del régimen tributario, por esta razón se evalúa el tema de la equidad, el que se encuentra dividido en horizontal y vertical, cuando la equidad es horizontal las personas que ostentan la misma capacidad contributiva deben contribuir en igual manera y cuando es vertical el sujeto pasivo con menor economía debe contribuir en menor medida y estos a su vez se relacionan con el principio de progresividad e igualdad materia. Del análisis realizado por la Corte no se encontró ninguna inconstitucionalidad acerca del impuesto del 2x1000, por tal motivo, se desecha la demanda de inconstitucionalidad y se obliga a la Universidad de Guayaquil a ingresar la recaudación de dicho tributo a las arcas del Estado.

CONCLUSIONES

Históricamente, el régimen tributario ecuatoriano comprende el alcance del principio de capacidad contributiva, así, en la Real Audiencia de Quito ya existían los impuestos, uno de los más reconocidos era el de las alcabalas, sin embargo, la autoridad que establecía la base imponible para el pago de los tributos no analizaba la capacidad de pago de la población quiteña, dentro de esta misma línea del tiempo se veía un progreso en relación a la capacidad de pago con la creación del impuesto a la renta que, con el apoyo de la Organización de Naciones Unidas ONU se realizan varios estudios que permiten determinar la capacidad de pago de las empresas que estaban obligadas al pago del impuesto a la Renta.

Si bien el régimen jurídico tributario ecuatoriano no comprende expresamente el principio de capacidad contributiva, este se encuentra vinculado directamente con los principios de progresividad y equidad, la progresividad por su lado permite determinar la base imponible y el monto de pago, en este caso quien más solvencia económica presenta será quien más contribuya, por otra parte, la equidad garantiza un equilibrio entre quienes tienen menos capacidad económica y quienes se encuentran exentos del pago de tributos.

Actualmente el principio que se analizó se encuentra inmerso indirectamente dentro del Art. 300 de la Constitución del 2008, la doctrina establece una garantía para el contribuyente, muchos consideran que este principio no debe ser considerado por el legislador como una alternativa, sino más bien como una obligación para mantener la justicia tributaria, de esta manera las cargas públicas que debe solventar la sociedad estarán relacionadas a la calidad de los servicios públicos que el Estado tiene la obligación de proporcionar en garantía de los Derechos fundamentales de la sociedad.

Definitivamente, pese a que el alcance de este principio es netamente doctrinario y jurisprudencial, sin embargo su aplicación dentro de la potestad de imperio ha sido fundamental, esto se ve plasmado en la actualidad con las últimas reformas que ha tenido el impuesto a la renta, donde se evidenció que para garantizar la aportación equitativa se tienen en cuenta los gastos personales del contribuyente, así como las exenciones de pago que la norma establece para aquellas personas que no tienen una buena solvencia económica.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha analizado el alcance de la capacidad contributiva, estableciendo en este sentido que no existe la necesidad de plasmar expresamente este principio, pues dentro de la Sentencia N^o 004-11-SIN-CC que el principio de capacidad contributiva tienen una doble dimensión, siendo la primera la manifestación de la riqueza como requisito fundamental para la creación de tributos y la segunda obliga al régimen tributario a medir la capacidad de pago del contribuyente y que en general los enunciados de este principio se encuentran definidos dentro de los principios de equidad y progresividad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, J. (2021). Importancia de las luchas populares, desde la Época Colonial, en la configuración del Estado-nación ecuatoriano. *Revista Científica en Ciencias Sociales*, 109-117.
- Alvear Haro, P. F., Elizalde Marí, L. K., & Salazar Tenelanda, M. V. (2018). Evolución del sistema tributario ecuatoriano y su influencia en el presupuesto general del Estado. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 2-13. <http://www.eumed.net/2/rev/oel/2018/02/sistema-tributario-ecuador.html>
- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario* (Vol. 2). Bogotá, Colombia : Editorial temis S.A.
- Brito Brito, A. d., Narváez Zurita, C. I., Erazo Álvarez, J. C., & Torres Palacios, M. M. (Agosto de 2020). Impacto de los impuestos directos e indirectos en las Pyme de la ciudad de Cuenca período 2016-2018. *593 Digital Publisher Revista Digital de Investigación*, 119-136. <https://doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.301>
- Cabanellas, G. (2011). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta
- Cano Morales, A. M., Restrepo Pineda, C. M., & Villa Monsalve, O. O. (2019). La primera reforma tributaria en la historia de la humanidad. *Entramado*, 15(1), 152-163. <https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.1.5419>
- Castañeda-Rodríguez, V. (2017). *La Equidad del Sistema Tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina*. <https://www.elsevier.es/es-revista-investigacion-economica-122-pdf-S0185166717300048>
- Chávez-Cruz, G. J., Chávez Cruz, R. B., & Betancourt Gonzaga, V. A. (2020). Análisis de la contribución del IVA, Renta, RISE e ICE en la Zona 7 del Ecuador periodo 2013-2017. *Universidad Y Sociedad*, 12(2), 330-335. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/1524>
- García, L. F. (2022). EL ORIGEN DE LA ESCRITURA. *Revista del Archivo General UNAN-LEÓN*, 6-10.
- González, P. O. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *FORO Revista de Derecho*, 150-168.
- Herrera, G. N. (2017). El Principio de la Capacidad Contributiva. *Derecho y Sociedad*, 101-106.
- IN - Acción Pública de Inconstitucionalidad, Sentencia No. 004-11-SIN-CC (Corte Constitucional del Ecuador 18 de Agosto de 2011).
- Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. <https://elibro.net/es/ereader/utiec/115041>
- Lanza González, M. E. B., Pérez Gutiérrez, M. J. L., & Pérez Lanza, M. C. B. (2017). Métodos de fiscalización para control extensivo. *Universidad Y Sociedad*, 9(3), 219-224. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/633>
- Masbernat, P., & Ramos Fuentes, G. (2019). *PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. UN ACERCAMIENTO DESDE EL DERECHO ITALIANO*. Chile : International Collective Book.
- Medida, M., & Pasetto, L. I. (2020). El principio de capacidad contributiva y su aplicación a las tasas. *XVI Jornadas y VI Internacional de Comunicaciones Científicas de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Política-UNNE* (págs. 298-300). Argentina: Moglia Ediciones. https://repositorio.unne.edu.ar/bitstream/handle/123456789/29597/RIUNNE_FDCSP_AC_Medina-Pasetto.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Moschetti, F. (1980). *El Principio de Capacidad Contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 288p.

Orellana Ulloa, M. N., Gutiérrez Jaramillo, N. D., & Ramón Ruffner de Vega, G. J. (2021). El principio de capacidad contributiva con relación a la emergencia sanitaria COVID-19 en Ecuador, 2019-2020. *Quipukamayoc - Revistas de investigación UNMSM*, 19-28. <https://doi.org/10.15381/quipu.v29i60.20186>

Quispe Fernandez , G. M., Arellano Cepeda , O. E., Rodríguez , E. A., Negrete Costales , O. P., & Cèlez Hidalgo , K. G. (2019). Las reformas tributarias en el Ecuador. Análisis del periodo 1492 a 2015. *Revista ESPACIOS*, 13, 21.

Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov.-2004. (2018). *LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI*. Quito, Ecuador: Registro Oficial.