



FORO, Revista de Derecho

ISSN: 1390-2466

ISSN: 2631-2484

Universidad Andina Simón Bolívar

Armijos González, Pedro Orlando

La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano

FORO, Revista de Derecho, núm. 36, 2021, Julio-Diciembre, pp. 149-168

Universidad Andina Simón Bolívar

DOI: <https://doi.org/10.32719/26312484.2021.36.8>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90071840009>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano

The Importance of the Ability to Pay Principle in the Ecuadorian Tax Regime

Pedro Orlando Armijos González

Abogado en libre ejercicio

Loja, Ecuador

pedroarmijosg@gmail.com

ORCID: 0000-0002-0915-8723

Artículo de investigación

DOI: <https://doi.org/10.32719/26312484.2021.36.8>

Fecha de recepción: 29 de diciembre de 2020

Fecha de revisión: 19 de enero de 2021

Fecha de aceptación: 16 de marzo de 2021

Fecha de publicación: 1 de julio de 2021

Licencia Creative Commons



RESUMEN

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo trescientos, no ha incluido al principio de capacidad contributiva como una de las máximas que modelan el régimen tributario nacional. No obstante, la Corte Constitucional ecuatoriana a través de varias sentencias, ha emitido pronunciamientos de gran valía acerca de la importancia de este principio, llegando a afirmar que el mismo constituye un eje transversal que tiene como fundamento la obligatoriedad de tributar; inclusive siendo considerada como la base de la cuantía de los aportes, de la misma forma como el límite de la presión tributaria. Este principio busca que las personas contribuyan al financiamiento del gasto público de forma moderada, atendiendo a su capacidad real, siempre y cuando se desprendan manifestaciones de riqueza verificables, es por esto que el legislador al momento de la configuración de un nuevo tributo, se encuentra en la obligación de considerarlo. La importancia de esta máxima para el Régimen Tributario ecuatoriano es innegable, pues está erigida como garantía de los sujetos, evitando que las fuentes de riqueza sean trastocadas con la instauración de tributos desmesurados que ultimadamente podrían ser considerados como inconstitucionales, por el hecho de poner en riesgo la armonía tributaria que supone la interrelación de los principios constitucionales, incluyendo el de capacidad contributiva.

PALABRAS CLAVE: principio, capacidad, contribución, tributo, riqueza, límite.

ABSTRACT

The Constitution of the Republic of Ecuador, in its article three hundred, has not included the ability to pay principle as one of the principles that shape the national tax regime. However, the Ecuadorian Constitutional Court, through several rulings, has issued statements of great value on the importance of this principle, affirming that it constitutes the transversal axis that is based on the obligation to pay taxes; even being considered as the ground of the amount of contributions, and the limit of the tax burden. This principle seeks to make people contribute to the financing of public spending in an adequate way, according to their real capacity, as long as there are manifestations of demonstrable wealth, that is why the lawmaker at the time of the formation of a new levy, finds himself in the obligation to consider it. The importance of this maxim for the Ecuadorian Tax Regime is undeniable, since it stands as guarantee of the subjects, preventing the sources of wealth from being disrupted with the establishment of excessive loads that could ultimately be considered unconstitutional, because of putting at risk the tax harmony that involves the interrelation of constitutional principles, including the ability to pay principle.

KEYWORDS: principle, capacity, contribution, levy, wealth, limit.

— FORO —

INTRODUCCIÓN

En un Estado constitucional de derechos y justicia como el ecuatoriano, una serie de prerrogativas les son reconocidas a sus habitantes, así como les son atribuidas obligaciones, entre estas se incluyen las de tipo tributario que tienen su fundamento en principios vitales que cumplen dos roles fundamentales; la defensa de los derechos de los contribuyentes y la orientación del accionar de la administración tributaria. El respeto a los derechos fundamentales a través del reconocimiento del orden constitucional y normativo, representa un aspecto de vital importancia dentro del orden establecido, es por ello que los principios se han instituido en exigencias elementales que buscan garantizar prerrogativas.

Es necesario considerar que los Estados siempre han tenido la apremiante necesidad de contar con rentas permanentes que les permita financiar sus gastos recurrentes, es por esto que, el poder de *imperium*,¹ mismo que aparentemente tiene sus orígenes en la época monárquica, ha sido permanente y excesivamente ejercitado en detrimento de los derechos de las personas.

Héctor Villegas señala que el escocés Adam Smith fue quien fijó las bases de la actividad financiera del Estado, tomando como fundamento premisas filosófico-políticas que involucraron un cambio del paradigma de las concepciones dominantes, advirtiendo determinadas máximas primarias entre las cuales figuran sus célebres reglas sobre imposición.² En este punto la capacidad ya es considerada, como una de las reglas tributarias primarias, que contribuye en la determinación de la magnitud de la carga que el obligado ha de soportar por concepto de tributo, perfilando así su importancia futura, en los regímenes o sistemas tributarios de las naciones.

En el Estado liberal, la capacidad contributiva adquiere mayor preponderancia, funcionando independientemente en el Estado social, pero es definitivamente en la segunda posguerra, cuando habiendo alcanzado el rango constitucional, fue principalmente estudiado por el derecho fiscal, como máxima aglutinante restrictiva del fisco actual.³

A pesar de que este principio ha sido ampliamente admitido e insertado en los textos constitucionales de los diferentes países, directa o indirectamente; expresa o tá-

-
1. José Félix Chamie, "Imperium e Imperator. Origen del poder y sus proyecciones modernas", *Revista de Derecho Privado*, n.º 21 (2011): 41-57, <http://bit.ly/3nVzdE1>.
 2. Héctor Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma Editorial, 2001), 28.
 3. Clotilde Celorico Palma, "La evolución conceptual del principio de Capacidad Contributiva" (ponencia, Conferencia la Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Sicilia, 2000), 33.

citamente, en forma de límite material de la tributación, e inclusive, a modo de requerimiento individualizado monetario del tributo; conviene señalar que la Constitución de la República del Ecuador, no lo contempla en su artículo trescientos conjuntamente con los demás principios que rigen el régimen tributario, pese a que sí preceptúa algunas máximas de notable importancia, entre las cuales están la de equidad, transparencia, irretroactividad, suficiencia recaudatoria, progresividad, eficiencia.⁴ Esta falta de reconocimiento no ha representado un obstáculo decisivo para que en el régimen tributario esté instituido como una máxima de observancia necesaria para los administradores de justicia, legisladores y sujetos, pues coadyuva a morigerar y equilibrar las relaciones entre los sujetos en pro de la justicia tributaria.

En la actualidad, en el campo académico, no existen suficientes estudios que permitan entender la trascendencia implícita en este principio, ante lo cual es menester aportar con cavilaciones que favorezcan su entendimiento y asimilación.

Por lo expuesto, es oportuno colegir que el objeto del presente estudio no es el de agotar en un tema que aún tiene mucho por discutirse, sino que, por el contrario, pretende retomar en el análisis de este tópico de gran efecto, pues el principio despliega condiciones notables que requieren ser examinadas a detalle para poder precisar y ratificar plenamente su valía. Debido a ello, resulta primordial inferir esta máxima a la luz de los aportes doctrinarios y pronunciamientos de la Corte Constitucional del Ecuador.

GENERALIDADES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

A fin de concertar en la importancia que la capacidad contributiva ostenta como principio dentro del régimen tributario, conviene puntualizar que la misma representa una característica de la persona para ser considerada como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud que expone la existencia de riqueza que, adicionada a la consideración de los creadores de las normas, es estimada como imponible.⁵ Al respecto, la Corte Constitucional colombiana ha señalado que esta corresponde ser un indicador de solidaridad en la satisfacción de los compromisos cívicos.⁶ Por consiguiente, al

-
4. Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.
 5. Alberto Tarsitano, *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional* (Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998), 409.
 6. Colombia Corte Constitucional, “Sentencia C-1060A de 8 de octubre de 2001 (Acción pública de inconstitucionalidad)”, *Caso María Lugari Castrillón vs. artículo 206 numeral 7 del estatuto Tributario; ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas*, Expediente D-2975, 8 de octubre de 2001, <http://bit.ly/39MIOYW>.

momento de instaurarse un nuevo tributo en la sociedad, el legislador no ha de perder de vista la igualdad que debe primar entre los ciudadanos de un estado, buscando no alterar el orden legítimo de funcionamiento social, sin embargo, no es menos cierto que con fines evidentes, la concesión de tratamientos diferenciados a sujetos pasivos específicos es necesaria, todo lo cual debe preverse en la norma correspondiente.

Uno de los pasos esenciales para la configuración de un tributo, concierne en prefigurar el sector social que asumirá esta nueva carga impositiva, la que estará directamente relacionada a su aptitud económica, la cual deberá atender a la capacidad contributiva absoluta,⁷ que se refiere a la presencia de fortuna susceptible de ser gravada; y, la relativa,⁸ que atiende al porcentaje de la riqueza que será objeto de tributación. Las dos categorías cumplen un papel dinámico de complemento mutuo, identificando la riqueza y gravándola en simetría con la magnitud en que el obligado sea capaz de verificar sus condiciones.

Con el objeto de acreditar el valor que el principio de capacidad contributiva tiene en el régimen tributario, conviene señalar que esta máxima es concebida en una triple función, como fundamento, límite y orientación de la actividad tributaria.

La primera función apunta a aquel rasgo económico de las personas (sean estas naturales o jurídicas) titulares de un patrimonio o renta, a aquella potencialidad económica⁹ de los sujetos que se encuentran bajo el poder imperante de los estados que exigen de ellos el aporte necesario para la financiación de los egresos que debe asumir el fisco, es por ello que la capacidad contributiva es esbozada como aquel soporte necesario¹⁰ e inevitable para que el tributo exista.

La función en referencia reviste importancia y vigencia incontestables dentro de los ordenamientos jurídicos, no siendo el ecuatoriano la excepción, pues insta de las personas su responsabilidad y diligencia legítimas y sistemáticas para la identificación de la riqueza en la sociedad, que pudiese ser gravada, atendiendo siempre a la aptitud de los entes para asumir imposiciones que reflejen congruencia e igualdad apreciables.

La segunda función señala que la máxima de la capacidad contributiva es considerada como un límite, asociado a la valoración de una actividad económica plenamente identificada por el legislador, la cual desde luego está vinculada a las personas natura-

7. José Marcos Domínguez de Oliveira, *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio* (Río de Janeiro: Renovar, 1988), 36.

8. José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho financiero* (Madrid: Marcial Pons Editorial, 2010), 193.

9. Manuel De Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario* (Rosario: Molanchino Editorial, 1962), 278.

10. José Luis Pérez de Ayala, "Las cargas públicas: principios para su distribución", *Revista de Hacienda Española*, n.º 59 (1979): 87-112. <http://bit.ly/3bKFDn7>.

les o jurídicas, permitiéndoles separar de sus requerimientos personales una cantidad de dinero, para destinarla a la contribución en el sostenimiento del gasto público.¹¹

Lo señalado previamente es entendido como la obligatoriedad que cada ente tiene de concurrir al financiamiento de los requerimientos comunes, de acuerdo a su capacidad,¹² todo lo cual confluye en la denominada justicia tributaria. El límite como función, implica sujeción irrestricta y observancia de aquellas condiciones gravables presentes en los entes, que deben contemplarse permanentemente para sortear cualquier exageración, lo cual inclusive limita el accionar del legislador para la imposición de una obligación tributaria, debido a que está compelido a obedecer el lineamiento que establece esta máxima de forma concluyente. En definitiva, este principio formulado como límite, debe expresar idoneidad, aptitud y disposición de la carga.

La tercera función es de carácter orientador, pues de identificarse una posibilidad económica¹³ en los sujetos, esta deberá participar en el sufragio de las expensas públicas que sean necesarias para asumir las necesidades sociales. Sin embargo, esta función no es de obligatoria observancia para quien crea la norma, pues no representa un elemento preponderante del tributo, sino un intento orientador de las actividades del legislador,¹⁴ el cual podría ser inobservado.

Esta línea orientadora llama a la ecuanimidad, al respeto de los derechos de las personas que el legislador debería precaver, pues a él le está asignada la tarea de identificar aquellas manifestaciones de riqueza en manos de los particulares en un Estado, que equivaldrían en algunos casos a una directa expresión de la capacidad para contribuir con el Estado y sus finalidades.

Giulliani Fonrouge, reafirma la importancia de este principio en los regímenes o sistemas tributarios de los países, alegando que este representa la respuesta a una intención loable, la justicia tributaria, a ser estimada por quien crea la norma, en relación a su valoración autónoma, pero que el mismo no puede ser instituido como dogma jurídico.¹⁵ Criterio muy respetable en su gran mayoría, salvo la aseveración de que esta máxima no podría ser erigida como fundamento normativo, pues la valía y trascendencia de la misma dentro de un ordenamiento jurídico es axiomática, como se ha podido exponer en los fundamentos esgrimidos en los diversos conceptos pre-

-
11. Dino Jarach, *El hecho imposible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3.ª ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot Editorial, 2001), 86.
 12. Boštjan Koritnik y Jernej Podlipnik, *The Ability-to-Pay Principle as a Primarily Constitutional Basis for Tax Norms of a Financial Nature* (Liubliana: University of Ljubljana, 2017), <https://bit.ly/3swG7D7>.
 13. Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1992), 445.
 14. Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional, 2010), 19.
 15. Carlos Giulliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1962), 93.

vios. Conviene considerarse que la legitimidad del reparto tributario¹⁶ solo podrá ser considerada como tal, si participa la justicia. La justicia tributaria no implica que las personas naturales o jurídicas no tributen, todo lo contrario, la misma lleva implícito el deber de efectuarlo, con la salvedad de que estos gravámenes deben tomar en cuenta las realidades económicas de los sujetos, para evitar el desborde de las fuentes creadoras de riqueza.

Finalmente, como acertadamente apunta el tratadista español Tulio Rosembuj, para que un tributo pueda ser exigible, no resulta suficiente la solitaria evocación de la coerción, pues el gravamen constituye una herramienta de la administración para gravar las expresiones de capacidad contributiva.¹⁷

EL MÍNIMO VITAL EXENTO

Atendiendo a la trascendencia del principio de capacidad contributiva, resulta imperiosa una reflexión breve del mínimo vital exento, pues el mismo permite internalizar un concepto de gran valor dentro de la tributación, que es contemplado al momento de la configuración de un tributo, concediéndole trascendencia incuestionable desde la óptica de la capacidad contributiva, como premisa ineludible en el accionar legislativo.

El reconocido tratadista José Vicente Troya, refiriéndose al mínimo exento señala que, este contempla la presencia de una pequeña cantidad de ingresos¹⁸ que no puede ser sujeta de imposición, pues con la misma los requerimientos más elementales de los obligados son expiados. No es concebible imposición fiscal¹⁹ alguna que sobrepase el mínimo del sujeto pasivo, pues de lo contrario, al contravenir la capacidad contributiva del ente, este deja de ser legítimo.

Es cardinal considerar la capacidad del contribuyente, no solo en el plano del sujeto de gravámenes coercido a contribuir para sobrellevar el gasto público, sino también, como aquel primer o principal llamado a satisfacer carestías, partiendo de su capacidad económica, lo cual justifica plenamente el alcance de considerar un mínimo

16. Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1953), 1815.

17. Tulio Rosembuj, *La imposición como política* (Buenos Aires: Disenso Editorial, 1973), 23, citado en Héctor Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 157.

18. José Vicente Troya y Fausto Murillo, *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador* (Quito: V&M Gráficas, 2011), 28.

19. Rodolfo Salassa Boix, “Tributos Ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 43, n.º 3 (2016): 1005-30, <https://bit.ly/3nRKG03>.

exento.²⁰ El mínimo vital exento representa una limitación a la autoridad impositiva, de la misma forma como un parámetro orientador de las actuaciones del Estado en el campo económico, coincidente con las atribuciones, condiciones elementales y asistencias de tipo social para que los sujetos pasivos sean capaces de desarrollarse libres de las cargas de la miseria.²¹

El mínimo vital exento, concede a determinados entes la posibilidad de que su capacidad económica sea respetada,²² siempre y cuando la aptitud para contribuir contemple que la misma no verifica los parámetros para ser compelida a tributar; es primordial entonces advertir los mínimos, así como las rebajas necesarias en el campo impositivo, considerándose características personales y familiares, mas no como exoneraciones.²³

Vislumbrar la existencia de un mínimo exento, como base para fijar gravámenes resulta de sujeción vinculante, pues de lo contrario, podría incurrirse en el descuido de llamar a la participación económica, vía coercitiva, para el sostenimiento de las cargas públicas, a aquellas personas que no ostentan ni siquiera los acervos primarios suficientes, para cubrir sus requerimientos o los de sus familias, trastocando de esta forma peligrosa y directamente sus derechos y fuentes de riqueza, de existir; mientras que, en presencia de un afluente superior al mínimo, podría hablarse de que a las personas les corresponde participar en el financiamiento del gasto público.²⁴

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA

En este punto, resulta impostergable la profundización sobre la trascendencia de la capacidad contributiva de los sujetos, desde la óptica de la imposición directa e indirecta.

A propósito de la primera, busca gravar la riqueza expresada directamente por intermedio de la aptitud para contribuir, obligando a tributar a aquellas actividades

20. Francisco José Cañal García, *Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales* (San Luis-Potosí: Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma, 1996), 50.

21. Ramiro Ávila Santamaría, *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales sala especializada de lo contencioso tributario* (Quito: Corte Nacional de Justicia, 2013), 61.

22. Marco César García Bueno, *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México* (España: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000), 205.

23. José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 146.

24. Mario Andrade Perilla, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el impuesto a la renta de las personas naturales* (Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985), 240.

ejercidas por sujetos determinados; una característica importante está presente en el hecho de que esta modalidad de imposición no es susceptible de ser trasladada, pues impone gravámenes a situaciones duraderas.²⁵ Sosteniendo un argumento similar, Gianini señala que en la imposición directa el patrimonio o la renta²⁶ de los sujetos entra en el campo de la tributación, es decir aquellas formas de expresión directa de solvencia deben ser puestas a consideración del Estado, dentro de los límites previstos en la norma.

Entonces se entiende que los impuestos directos gravan aquellas expresiones de capacidad contributiva, como la renta, que es considerada un aspecto dinámico de la riqueza,²⁷ de la misma forma como el patrimonio, mismo que es asociado al aspecto estático de la misma.²⁸

Se evidencia de esta forma cuán influyente resulta ser la capacidad contributiva dentro del régimen tributario ecuatoriano, al momento de reflexionar sobre aquellas manifestaciones de riqueza que han de ser objeto de tributación directa. Esta máxima permitirá que una vez identificada la riqueza, la misma no sea afectada con la imposición de cargas descomunales, que terminen por desincentivar las actividades causantes de fortuna efectuadas por los particulares, situación que resultaría pernicioso para los intereses del Estado y la sociedad, ultimadamente.

Mientras que, en la segunda, a través de la imposición indirecta se gravan las expresiones no directas de capacidad contributiva, en específico estos gravámenes recaen sobre el consumo o el gasto. Debe tenerse presente que el hecho que una persona aparezca como titular de patrimonio o sea el beneficiario de renta, no es un determinante incuestionable para ser estimado como titular de riqueza, pues en sí, estas son riqueza.²⁹ Debe considerarse que no porque una persona incurra en gasto, implica que disponga de los recursos suficientes para satisfacer imposiciones, cuestión que merece ser analizada cabal y detenidamente. Una característica importante de la tributación indirecta es que el sujeto obligado es capaz de trasladar³⁰ el gravamen por él asumido

25. Marco César García Bueno, “El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en *Conceptos de reforma fiscal*, ed. Gabriela Ríos Granados (Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas / Universidad Nacional Autónoma de México, 2002), 68.

26. A.D. Gianini, *Instituciones de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957), 324.

27. Pedro Ángel Colao Marín, *Derecho Tributario. Parte general, materiales de comprensión, trabajo y estudio* (Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena / Crai UPCT Ediciones, 2015), 15.

28. Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal* (Ciudad de México: Oxford University Press, 1986), 68.

29. Colao Marín, *Derecho Tributario. Parte general, materiales de comprensión, trabajo y estudio*, 15.

30. García Bueno, “El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en *Conceptos de reforma fiscal*, 68-9.

y manifestado en diversos actos de cambio, producción y consumo,³¹ pues son resultantes de situaciones mediatas.

Los impuestos indirectos no gravan la riqueza en su aspecto estático o dinámico,³² sino que están orientados hacia las manifestaciones de riqueza indeterminada, ubicada en el consumo, es por ello que los índices indirectos simplemente manifiestan capacidad sintomática,³³ que no necesariamente se traduce en real.

Con la tributación indirecta no es dable determinar existencia irrefutable de riqueza en manos de las sujetos, pues la capacidad contributiva que una persona natural o jurídica pudiere ostentar resultaría abstracta y cuestionable, lo cual podría llegar a desembocar, en múltiples ocasiones, en situaciones ilusorias de capacidad sin sustento alguno. La producción, consumo o transferencia, no advierten valoraciones fehacientes e incontestables de riqueza, lo cual debe ser acreditado por todos quienes utilizan a la máxima de la capacidad contributiva por los efectos implícitos.

RELACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON LAS MÁXIMAS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIAS

La relación estructurada entre las máximas tributarias con la de la capacidad contributiva es muy estrecha, pues se trata de cuestiones subjetivas que tienen como mira arribar a una tributación justa, que será practicable en la medida en que todas interactúen de manera simbiótica, complementaria.

En este punto, es pertinente hacer hincapié en el hecho de que la capacidad contributiva como principio no ha sido recogido en el texto constitucional ecuatoriano, lo cual no obsta para que sea estimada como una máxima de las de mayor preponderancia tributaria, debido a que en su accionar interactúa con una pluralidad de principios constitucionales y legales tributarios, que buscan garantizar los derechos de los sujetos, modelando el régimen tributario del país.

Es así que, el profesor Troya Jaramillo, al pronunciarse acerca de la capacidad contributiva, afirmó que este es un principio implícito que puede ser extraído del producto de otras dos máximas, como son la de equidad y la de progresividad.³⁴ Siguiendo este mismo argumento, se sostiene que el principio en análisis está relacionado con

31. Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 25.

32. Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, 68.

33. Ignazio Manzoni, *Il Principio della Capacità Contributiva nell ordinamento Costituzionale Italiano* (Torino: Giappichelli Editorial, 1965), 125.

34. Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 98.

otros como el de progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, igualdad, entre otros, cuya relación configura una causalidad que busca la justicia impositiva.³⁵

Uno de los principios que más relación guarda con el de capacidad contributiva es el de equidad, mismo que ha sido ampliamente teorizado por los tratadistas, llegando al punto de aseverarse que en la misma convergen dos clases de equidad, vertical y horizontal. La primera presupone que los sujetos que posean una mayor riqueza económica deben sobrellevar mayores gravámenes, que aquellos que están privados de la misma o que les es exigua,³⁶ por estas consideraciones, ha sido sustentado que este principio, en su aplicación se interrelaciona con el de capacidad contributiva de manera directa. Es sustancial que el mismo no sea confundido con el principio de igualdad, por el cual es proclamado que a la ley le corresponde estimar a todos análogamente.³⁷

De igual forma, la progresividad también está atada a la capacidad contributiva, pues existe relación directa entre la base imponible y el monto a satisfacerse como tributo, de tal forma que, a mayor base, le ha de corresponder mayor suma.³⁸ Es de advertir que, la progresividad tributaria, en los países con un sistema jurídico débil y un sector informal grande que no tributa,³⁹ podría acrecentar la disparidad. Cuestión de extrema importancia que debe avizorarse al momento de la implementación de un nuevo tributo, por lo cual, la máxima de la capacidad contributiva actúa como límite del accionar legislativo, evitando de esta forma, la instauración de un tributo con rasgos confiscatorios, pero sí de uno que consiga un sistema tributario progresivo.⁴⁰

Igualmente, esta máxima está relacionada, debido a que el principio de eficiencia pretende que los tributos no sean desnaturalizados, al convertirse en una carga insoportable para el contribuyente, que afecte sus fuentes de riqueza, desalentando el ejercicio de las actividades productoras de rentas. Está orientado a que el tributo sea de fácil determinación y satisfacción, de la misma forma como al requerimiento de que este no sea desmesurado, evitando así que los sujetos pasivos consideren a la

35. Eddy María De la Guerra Zúñiga, “El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e impuesto a la renta” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 182, <https://bit.ly/3swGvI3>.

36. Raúl G. Villalobos Tapia, *Introducción al Derecho Tributario* (Arequipa: Universidad Autónoma San Francisco, 2017), 77-9.

37. Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002), 65.

38. José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos* (Madrid: Adersa Editorial, 1978), 59.

39. Luis Huesca Reynoso y Aldelkrim Araar, “Comparison of fiscal system progressivity over time: Theory and application in Mexico”, *Estudios Económicos*, vol. 31, n.º 1 (2016): 3-45, <http://bit.ly/3oUHedL>.

40. José Juan Ferreiro Lapatza, *Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad* (Buenos Aires: Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional / Ábaco Editorial, 1998), 201.

evasión tributaria como una opción practicable para liberarse de sus compromisos impositivos.⁴¹

La irretroactividad de la norma tributaria no es la excepción, debido a que perturba la posibilidad de que puedan imputarse efectos jurídicos a cuestiones resueltas previamente, sin embargo, la oportunidad de la retroactividad es considerada, siempre y cuando lleve implícita la perfectibilidad de la legalidad.⁴² La legalidad como principio está relacionada con la capacidad contributiva, como el límite formal, indefectible en cuanto a la creación de reglas que rigen la materia tributaria. A través de la ley los Estados pueden crear, modificar, exonerar y suprimir tributos, con la salvedad de que en algunos Estados esto pueda realizarse diferentemente, conforme a las atribuciones que les sean confieran a sus órganos internos.⁴³

Evidentemente, el principio de generalidad guarda estrecha proximidad con la máxima de la capacidad contributiva, pues el mismo postula que la norma debe ser abstracta e impersonal,⁴⁴ aplicable a cualquier sujeto que demuestre aptitudes contributivas. De esta forma el presupuesto que origina el gravamen estaría configurado. Es precisamente en esta instancia donde las dos máximas convergen, de tal manera que mientras la primera emplaza a una tributación general de los obligados, la segunda busca que ella esté plasmada en la medida de sus reales aptitudes, siempre y cuando este presupuesto se haya verificado.

Para concluir con esta parte, conviene analizar el principio de suficiencia recaudatoria, el cual, al igual que las máximas anteriormente repasadas, está taxativamente inserto en la Constitución de la República del Ecuador, como una de las que componen el régimen tributario del país, es así que, siguiendo el criterio sostenido por Vallejo, este principio en su activación, presupuestariamente está relacionado con las expensas públicas, guardando proximidad con la actividad financiera desplegada por el Estado, como una de sus atribuciones propias.⁴⁵ La suficiencia recaudatoria implica que el estado, por intermedio de las instituciones autorizadas, ha de coleccionar los recursos suficientes, de los cuales los particulares son titulares, para cubrir sus expensas.

41. Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho Tributario* (Santa Fe de Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997), 118.

42. Colombia Corte Constitucional, “Sentencia C-549 de 29 de noviembre de 1993 (Irretroactividad)”, *Caso Juan Rafael Bravo Arteaga vs. Artículo 75 de la Ley 6ª de 1992*, Expediente D-311, 29 de noviembre de 1993, <http://bit.ly/3qsAZOD>.

43. José Vicente Troya Jaramillo, “Tributación y derechos humanos”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 2 (2003): 5-54, <https://bit.ly/38QnHFA>.

44. Humberto Sol Juárez, *Derecho Fiscal* (Ciudad de México: Red Tercer Milenio Editorial, 2012), 32.

45. Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador* (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009), 11.

Se colige entonces que la máxima de la capacidad contributiva emerge como una condición de acatamiento imperativo, que construye una elemental relación asociante entre una pluralidad de principios de orden impositivo, que optimizan el régimen tributario, a la vez que coadyuvan en la intensión de procurar la aspirada justicia impositiva, que presupone respeto irrestricto hacia las prerrogativas de los contribuyentes por parte de las administraciones tributarias.

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL ECUATORIANA

En el presente estudio, vital importancia cobra el criterio sostenido por la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia n.º 004-11-SIN-CC, en la cual, la valía del principio de capacidad contributiva al momento de argumentar la constitucionalidad de una norma es analizada, pese a que esta máxima no es parte del texto constitucional, llegando a aseverarse que este principio fluye de algunos enunciados constantes en la misma constitución.

La sentencia declara que esta máxima está configura como un eje transversal debido a que su fundamento yace en la obligación de tributar, llegando a ser la base de medida de las contribuciones de los sujetos obligados, así como el límite de la presión tributaria.⁴⁶ A lo largo de la sentencia, la relación cercana que la capacidad contributiva establece con otros principios tributarios ha sido acentuada, tales como los de igualdad, progresividad, proporcionalidad y equidad. Entonces, uno de los puntos cardinales de este pronunciamiento, corresponde a la afirmación de que la capacidad contributiva, en un Estado constitucional, se expresa en una doble dimensión. La primera apunta a los tributos en particular afirmándose que, si los mismos no consideran las manifestaciones de riqueza, son inconstitucionales. La segunda en cambio, se orienta a la capacidad económica de las personas en relación con el régimen tributario en general y no relacionado a un tributo en específico.

En otra sentencia, la jerarquía del denominado eje transversal nuevamente es puesta de relieve, pues es desarrollado a partir del principio de equidad, formulando que el sistema debe contemplar a la máxima de la capacidad de las personas, fijando mayores cargas para aquellas que pueden con las mismas y reduciéndolas para quienes menos tienen, ejercitando de esta forma la equidad vertical y horizontal. Adicionalmente, la

46. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011, 12-3, 17-20. En esta sentencia la Corte desechó la demanda de inconstitucionalidad por el fondo, presentada por Luis Bustos Aguilar, en contra de la Ley n.º 70-06, Ley n.º 99-47 reformativa a la Ley n.º 70-06, y Ley n.º 34, que creó el Sistema Hospitalario Docente de la Universidad de Guayaquil.

Corte señala que el principio de progresividad está relacionado directamente con el de proporcionalidad y capacidad contributiva, determinando que los gravámenes deben ser progresivos en razón a la riqueza de las personas; las dos máximas fijan límites para que la actividad tributaria no sea confiscatoria.⁴⁷

Criterio de gran valía es el precisado en la sentencia n.º 002-18-SCN-CC, pues el criterio expresado señala que la aplicación arbitraria de las normas inferiores a la carta fundamental trasgrede normas constitucionales, por el hecho de reconocer que las prerrogativas son interdependientes en relación con la seguridad jurídica. La aplicación separada de disposiciones da como resultado cobros desmesurados, lo cual trastoca la propiedad y capacidad contributiva (del derecho a la propiedad la Corte extrae las máximas constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva).⁴⁸ Por consiguiente, no es dable aplicar aisladamente artículos como único soporte para la emisión de un criterio, sino que debe procurarse un análisis y aplicación sistemática de las normas.

Notable importancia ostenta el pronunciamiento de la Corte al referirse al principio de no confiscatoriedad, pues propone que este debe ser apreciado desde dos aristas, una cualitativa y otra cuantitativa. En la primera, la propiedad está limitada de forma espuria, por ejemplo, un tributo no tiene fundamento cuando se origina inobservando la máxima de legalidad. En la segunda, el gravamen impuesto es tan excesivo para la persona, que le obliga a restar de su peculio una cantidad considerable, inobservando su capacidad contributiva, y por otra, restringe cualquier atisbo de ahorro y prosperidad económica del obligado. La omisión del principio de no confiscatoriedad presupone una exacción fuera de proporción, condicionando directamente la justicia y la legalidad como rasgos presentes en un tributo, perturbando así a la máxima de la equidad.⁴⁹

47. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0036-10-IN ACUMULADOS 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-11-IN y 0033-12-IN, Sentencia n.º 006-13-SIN-CC*, 25 de abril de 2013, 40. Registro Oficial 56, Primer Suplemento, 12 de agosto de 2013. Aquí la Corte niega las demandas de acción pública de inconstitucionalidad impulsadas por varios legitimados activos, determinando que el fondo del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno (entre otras normas referidas en la sentencia), no son contradictorias a la Constitución del Ecuador.

48. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0187-13-CN, Sentencia n.º 002-18-SCN-CC*, 16 de mayo de 2018, 29. En este caso concreto, la Corte determina que el Servicio de Rentas Internas aplicó indebidamente la norma al aplicar los artículos 13 y 17 del Código Tributario aisladamente, contraviniendo el criterio sostenido con anterioridad en ejercicios fiscales pasados, de la misma forma como conculcando el derecho a la seguridad jurídica.

49. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0055-14-IN, Sentencia n.º 016-15-SIN-CC*, 13 de mayo de 2015, 12. Registro Oficial 458, Segundo Suplemento, 13 de marzo de 2015. La Corte declaró la inconstitucionalidad del artículo diez y ocho de la ordenanza que regula la instalación de postes y líneas de media y baja tensión de línea eléctrica y de telecomunicaciones aéreas y subterráneas en la municipa-

La Corte ha relacionado de manera directa al principio de capacidad contributiva con el de razonabilidad, estipulando que los tributos podrían llegar a conculcar o incidir sobre el segundo, el cual procura la justicia tributaria en la imposición, con la inferencia de que cada ente debe responder en relación a su capacidad, pues de exigirse valores desproporcionados, no existiría razonabilidad en las cargas impuestas a los contribuyentes.⁵⁰ En un caso específico, la Corte Constitucional ecuatoriana falló que una municipalidad pretendía cobrar cuantías desmesuradas por Concepto de tasas, faltando a la capacidad contributiva de una empresa, pues existía desproporcionalidad entre su renta o utilidad y las tributos que inexcusablemente estaba llamada a satisfacer.⁵¹

La sentencia 014-12-SIN-CC, es contenedora de un dictamen que tiene como fundamento al principio de equidad, prescribiendo que el mismo es transgredido cuando procederes injustificables son contemplados en la norma, en cuyo caso, con el objeto de velar por su vigencia y aplicabilidad, resulta primordial considerar a la máxima de la capacidad contributiva, como la esencia y los objetivos del tributo, de tal manera que gravámenes y beneficios fiscales sean distribuidos moderadamente, evitando así la metamorfosis en imposiciones o prerrogativas excesivas,⁵² que desequilibren al régimen tributario.

La importancia de la capacidad contributiva de las personas es valuada en una multiplicidad de escenarios, así por ejemplo, en un caso específico, la Corte preceptuó que conjuntamente con los elementos que configuran una tasa (hecho generador, sujeto pasivo), debe tenerse presente la capacidad contributiva de los entes que deberían prestar la nueva carga.⁵³ Es decir que, como elemento constitutivo de un gravamen, el legislador nacional o local, tiene la tarea vinculante de identificar si los futuros contri-

lidad de Chone, porque este contravenía a la máxima de equidad que se encuentra dispuesta en el artículo trescientos de la Constitución del Ecuador. También dispuso que ajuste las tarifas por el cobro de tasas en la ocupación de espacio público, observando el artículo trescientos de la Constitución.

50. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0041-16-IN, Sentencia n.º 004-18-SIN-CC*, 4 de abril de 2018, 36. Registro Oficial 57, Ediciones constitucionales, tomo II, 24 de julio de 2018.
51. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0067-15-IN, Sentencia n.º 022-17-SIN-CC*, 12 de julio de 2017, 23. Registro Oficial 12, Ediciones constitucionales, tomo II, 3 de octubre de 2017.
52. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0070-09-IN, Sentencia n.º 014-12-SIN-CC*, 19 de abril de 2012, 21. Registro Oficial 756, Primer Suplemento, 30 de julio de 2012. En este caso la Corte no encontró trato injustificado o irrazonable, merecedor de la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma demandada. Negó la demanda de acción pública de inconstitucionalidad del acto normativo contenido en el artículo 3 del Decreto Ejecutivo n.º 1613, mismo que disponía añadir una Disposición Transitoria al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
53. Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º 0701-13-EP, Sentencia n.º 106-15-SEP-CC*, 31 de marzo de 2015, 17. Registro Oficial 504, Primer Suplemento, 20 de mayo de 2015. En esta sentencia la Corte considera que los razonamientos efectuados por los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, son erróneos, debido a que no aplicaron normas constitucionales y legales.

buyentes presentan capacidad para contribuir con el tributo a implementarse, evitando así vicios de inconstitucionalidad que pudieren presentarse, en el supuesto de que no hayan sido estimadas las aptitudes de las sujetos para asumir cargas impositivas.

CONCLUSIONES

Desde tiempos remotos, ha concurrido la necesidad imperiosa de tomar en cuenta formalmente la capacidad contributiva de las personas, como un indicador de la medida dentro de la cual, han de tener la obligación de contribuir para el financiamiento del gasto público.

Si bien es cierto, el principio de capacidad contributiva no está prescrito en el texto constitucional, su relevancia y trascendencia son innegables en el régimen tributario ecuatoriano, pues debido a su alcance, la Corte Constitucional del Ecuador ha llegado a calificarlo como un eje transversal, que hace las veces de origen de la obligación tributaria, considerándose la base medida en el marco de las contribuciones, e inclusive, como límite de la presión tributaria.

La máxima de la capacidad contributiva y los principios constitucionales tributarios configuran una relación simbiótica, por tal razón se afirma que esta máxima fluye de algunos principios como el de equidad, progresividad, igualdad, entre otros, llegando a depender entre ellos para ampliar su eficacia, todo esto en procura de la protección de los derechos de los contribuyentes.

La máxima de la equidad que contempla la Constitución ecuatoriana, opera en una doble dimensión, horizontal y vertical. Tratando a los iguales con igualdad y a los desiguales diferenciadamente, atendiendo siempre a sus capacidades para asistir en el soporte de las expensas públicas.

El principio de no confiscatoriedad está afectado cuando al contribuyente le es arrebatada la posibilidad de ahorrar y prosperar, debido a la inmoderada renta que debe coercitivamente cumplir, por lo cual inclusive, en ocasiones, tiene la necesidad de recurrir a parte de su patrimonio para honrar sus obligaciones con la administración tributaria.

El principio de capacidad contributiva opera en el régimen tributario ecuatoriano en una triple dimensión a saber, como fundamento, límite y orientación de la actividad tributaria. En el caso que un gravamen nuevo inobserve esta máxima, relegando su aplicación, esta imposición podría trastocar la fuente de riqueza objeto de tributación, perjudicando así a las personas titulares de la misma, por lo cual incluso cabría la posibilidad de que sea declarado inconstitucional.

Es fundamental considerar un mínimo exento vital, desembarazado de cargas tributarias, a fin de que sean gravadas, exclusivamente, aquellas manifestaciones de riqueza reales, competentes íntegramente para asumir y solventar gravámenes.

En la imposición directa es precisamente donde la capacidad contributiva más se ejercita y repara, pues atendiendo a criterios como los de progresividad, equidad, igualdad, entre otros, delimita el camino a seguirse para gravar inicialmente un índice de riqueza, permitiendo fijar la medida dentro de la cual las personas han de aportar al sostenimiento de las expensas públicas. Es de advertir que los gravámenes sobre la renta y el patrimonio no son trasladables.

En la imposición indirecta el caso es desemejante, debido a que la tarea de determinar la capacidad contributiva de las personas se complejiza notablemente, en su gran mayoría, pues no por el hecho de que los contribuyentes efectúen erogaciones cuantiosas, esto debe traducirse en revelaciones de capacidad con las cuales podría asumirse una carga tributaria. En este tipo de imposición, existe la posibilidad de que el gravamen sobre el consumo pueda ser trasladado al consumidor final.

El mérito implícito en esta máxima es concluyente, pues suministra al régimen tributario nacional de aquellos rasgos, lineamientos, mandatos, ineludibles y orientadores en la búsqueda del acatamiento irrestricto hacia las prerrogativas de las personas por parte de las administraciones tributarias, procurando siempre una tributación justa.

BIBLIOGRAFÍA

- Andrade Perilla, Mario. *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985.
- Ávila Santamaría, Ramiro. *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales sala especializada de lo contencioso tributario*. Quito: Corte Nacional de Justicia, 2013.
- Bravo Arteaga, Juan R. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997.
- Cañal García, Francisco José. *Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*. San Luis-Potosí: Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma, 1996.
- Celorio Palma, Clotilde. “La evolución conceptual del principio de Capacidad Contributiva”. Ponencia, Conferencia la Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Sicilia, 2000.
- Colao Marín, Pedro Ángel. *Derecho Tributario. Parte general, materiales de comprensión, trabajo y estudio*. Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena / Crai UPCT Ediciones, 2015.

- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia C-549 de 29 de noviembre de 1993 (Irretroactividad)”. *Caso Juan Rafael Bravo Arteaga vs. Artículo 75 de la Ley 6ª de 1992*. Expediente D-311. 29 de noviembre de 1993. <http://bit.ly/3qsAZOD>.
- . “Sentencia C-1060A de 8 de octubre de 2001 (Acción pública de inconstitucionalidad)”. *Caso Maria Lugari Castrillón vs. artículo 206 numeral 7 del estatuto Tributario; ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas*. Expediente D-2975. 8 de octubre de 2001. <http://bit.ly/39MIOYW>.
- Chamie, José Félix. “Imperium e Imperator. Origen del poder y sus proyecciones modernas”. *Revista de Derecho Privado*, n.º 21 (2011): 41-57. <http://bit.ly/3nVzdE1>.
- De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Rosario: Molanchino Editorial, 1962.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy María. “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <https://bit.ly/3swGvl3>.
- Domínguez de Oliveira, José Marcos. *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*. Río de Janeiro: Renovar, 1988.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. *Caso n.º 0069-09-IN, Sentencia n.º 004-11-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011, 12-13, 17-20.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0070-09-IN, Sentencia n.º 014-12-SIN-CC*, 19 de abril de 2012. Registro Oficial 756, Primer Suplemento, 30 de julio de 2012.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0036-10-IN ACUMULADOS 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-11-IN y 0033-12-IN, Sentencia n.º 006-13-SIN-CC*, 25 de abril de 2013. Registro Oficial 56, Primer Suplemento, 12 de agosto de 2013.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0701-13-EP, Sentencia n.º 106-15-SEP-CC*, 31 de marzo de 2015. Registro Oficial 504, Primer Suplemento, 20 de mayo de 2015.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0055-14-IN, Sentencia n.º 016-15-SIN-CC*, 13 de mayo de 2015, 12. Registro Oficial 458, Segundo Suplemento, 13 de marzo de 2015.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0067-15-IN, Sentencia n.º 022-17-SIN-CC*, 12 de julio de 2017. Registro Oficial 12, Ediciones constitucionales, tomo II, 3 de octubre de 2017.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0041-16-IN, Sentencia n.º 004-18-SIN-CC*, 4 de abril de 2018. Registro Oficial 57, Ediciones constitucionales, tomo II, 24 de julio de 2018.
- . “Sentencia”. *Caso n.º 0187-13-CN, Sentencia n.º 002-18-SCN-CC*, 16 de mayo de 2018.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Instituciones de Derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons Editorial, 2010.
- . *Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad*. Buenos Aires: Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional / Ábaco Editorial, 1998.
- Fonrouge, Carlos Giulliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1962.

- García Bueno, Marco César. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. España: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000.
- . “El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”. En *Conceptos de reforma fiscal*, ed. Gabriela Ríos Granados. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas / Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- Gianini, A.D. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Huesca Reynoso, Luis, y Abdelkrim Araar. “Comparison of fiscal system progressivity over time: Theory and application in Mexico”. *Estudios Económicos*, vol. 31, n.º 1 (2016): 3-45. <http://bit.ly/3oUHedL>.
- Jarach, Dino. *El hecho imposible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot Editorial, 2001.
- Koritnik, Boštjan, y Jernej Podlipnik. *The Ability-to-Pay Principle as a Primarily Constitutional Basis for Tax Norms of a Financial Nature*. Liubliana: University of Ljubljana, 2017. <https://bit.ly/3swG7D7>.
- Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Manzoni, Ignazio. *Il Principio della Capacit  Contributiva nell ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: Giappichelli Editorial, 1965.
- Mogrovejo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional, 2010.
- Pérez de Ayala, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: Adersa Editorial, 1978.
- . “Las cargas públicas: principios para su distribución”. *Revista de Hacienda Española*, n.º 59 (1979): 87-112. <http://bit.ly/3bKFDn7>.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Oxford University Press, 1986.
- Rosembuj, Tulio. *La imposición como política*. Buenos Aires: Disenso Editorial, 1973.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1953.
- Salassa Boix, Rodolfo. “Tributos Ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva”. *Revista Chilena de Derecho*, vol. 43, n.º 3 (2016): 1005-30. <https://bit.ly/3nRKGo3>.
- Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Red Tercer Milenio Editorial, 2012.
- Tarsitano, Alberto. *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*. Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “Tributación y derechos humanos”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 2 (2003): 5-54. <https://bit.ly/38QnHFA>.

- Troya Jaramillo, José Vicente, y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Troya, José Vicente, y Fausto Murillo. *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: V&M Gráficas, 2011.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1992.
- Vallejo, Sandro. *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
- Villalobos Tapia, Raúl G. *Introducción al Derecho Tributario*. Arequipa: Universidad Autónoma San Francisco, 2017.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma Editorial, 2001.