



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TEMA:

**Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad
y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de
Divisas.**

AUTOR:

Bechan Morlás, Andrea Isabel.

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de
ABOGADA DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA
REPÚBLICA DEL ECUADOR.**

TUTOR:

Navarrete Luque, Corina Elena

Guayaquil, Ecuador

10 de febrero del 2020



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación fue realizado en su totalidad por **Bechan Morlás, Andrea Isabel** como requerimiento para la obtención del título de **Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

TUTORA

f. _____
Ab. Navarrete Luque, Corina Elena.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____
Ab. Lynch Fernández, María Isabel.

Guayaquil, 10 de febrero del 2020



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Bechan Morlás, Andrea Isabel.**

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación: **Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas**, previo a la obtención del título de **ABOGADA DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR** ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, 10 de febrero del 2020

LA AUTORA:

f. _____
Bechan Morlás, Andrea Isabel



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO

AUTORIZACIÓN

Yo, **Bechan Morlás, Andrea Isabel**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, 10 de febrero del 2020

LA AUTORA:

f. _____
Bechan Morlás, Andrea Isabel

Dra. Corina Navarrete
Docente Tutor



Andrea Isabel Bechan
Morlías

Agradecimiento

A todos quienes conforman la carrera de Derecho de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, por acogerme y apoyarme en este proceso para convertirme en profesional.

A mi tutora, la abogada Corina Navarrete, por su invaluable ayuda y orientación en la realización de mi trabajo de titulación.

Dedicatoria

A Dios, mi soporte y mi norte, por ayudarme y acompañarme en todo momento de mi vida y durante la realización de este trabajo.

A mis padres, María Isabel Morlás y Mauricio Bechan, por enseñarme el valor del esfuerzo, y por su amor y apoyo incondicional.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

AB. JOSÉ MIGUEL GARCÍA BAQUERIZO.

DECANO

f. _____

DRA. MARITZA REYNOSO GAUTE DE WRIGHT.

COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

AB. MARIA PAULA RAMIREZ VERA

OPONENTE



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

ACTA DE INFORME FINAL

La abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado, **“Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas”** por la estudiante **Andrea Isabel Bechan Morlás**, certifico que durante el proceso de acompañamiento dicha estudiante ha obtenido la calificación de **NUEVE (9)**, lo cual la califica como **APTA PARA LA SUSTENTACIÓN**.

f. _____

AB. NAVARRETE LUQUE, CORINA ELENA

TUTOR DOCENTE

ÍNDICE

GLOSARIO.....	XI
RESUMEN.....	XII
ABSTRACT.....	XIII
Introducción.....	2
1.Capítulo I.....	3
1.1. Los principios.....	3
1.1.a. Equidad.....	4
1.1.b. Suficiencia recaudatoria.....	8
1.2. Objeto imponible como manifestación de riqueza.....	10
1.3. Oposición de principios.....	12
2. Capítulo II.....	14
2.1.Impuesto a la Salida de Divisas.....	14
2.2.Controversia.....	15
2.3.Suficiencia recaudatoria sobre el tributo.....	16
2.4. Equidad sobre este tributo.....	19
2.5. Complementación y prevalencia.....	24
3. Conclusiones.....	26
4. Recomendaciones.....	28
5. Referencias bibliográficas.....	29

GLOSARIO

(CRE): Constitución de la República del Ecuador.

(ISD): Impuesto a la Salida de Divisas.

(MPCEIP): El Ministerio de la Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca.

RESUMEN

El presente trabajo de titulación trata sobre los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas. Concretamente, en su objeto imponible como manifestación de riqueza. Como es menester, se definen los principios, así como el referido objeto imponible como manifestación de riqueza. Al contemplarse una oposición entre los principios, se explica esta figura desde una perspectiva doctrinaria, y la necesidad de determinar la prevalencia o dominio de uno sobre otro.

En virtud del enfoque de este estudio, se hace referencia al Impuesto a la Salida de Divisas y la relación de cada uno de los principios tratados en este trabajo, con respecto a este tributo y su objeto imponible. De esta manera, se logra establecer con claridad una respuesta a la incógnita contemplada en la doctrina sobre la oposición de principios, en este caso concreto.

PALABRAS CLAVE

Régimen Tributario, Constitución, Equidad, Suficiencia recaudatoria, Oposición, Objeto imponible e Impuesto a la Salida de Divisas.

ABSTRACT

This titling work deals with the constitutional principles of equity and collection sufficiency in the Currency Exit Tax. Specifically, in its taxable object as manifestation of wealth. As is necessary, the principles, like the taxable object as manifestation of wealth are defined. When contemplating an opposition between the principles, this figure is explained from a doctrinal perspective, and the need to determine the prevalence or dominance of one over the other.

Under the focus of this study, reference is made to the Currency Exit Tax and the relation of each one of the principles dealt with in this work, about this tax and its taxable object. In this way, it is possible to clearly establish a response to the question contemplated in the doctrine on the opposition of principles, in this particular case.

KEYWORDS

Tax Regime, Constitution, Equity, Collection Sufficiency, Opposition, Taxable Object and Currency Exit Tax.

INTRODUCCIÓN

En este trabajo de titulación, se analizará dos de los principios contemplados en la Constitución de la República del Ecuador (CRE), dirigidos al régimen tributario en el Ecuador: el principio de equidad y el principio de suficiencia recaudatoria. Puesto que, entre sí, los referidos principios suponen una oposición y por ende, uno ha de prevalecer sobre el otro. Específicamente, se analizará la aplicación de estos dos principios en la identificación del objeto imponible como manifestación de riqueza del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

Este estudio en su totalidad se desarrollará con tres objetivos específicos. Es decir, entablar las definiciones de los mencionados conceptos que se tratan (principio de equidad, principio de suficiencia recaudatoria y la identificación del objeto imponible como manifestación de riqueza), analizar la oposición legal planteada anteriormente y determinar cómo estos principios se complementan en la identificación del objeto imponible como manifestación de riqueza del referido tributo.

Se escogió el ISD en el presente trabajo de titulación, al tratarse de un tributo controversial. Puesto que, se lo creó como un impuesto regulador. Sin embargo, se ha transformado en un impuesto recaudatorio, por su fácil control por parte de la Administración Tributaria, y por ende su alta recaudación

DESARROLLO

1. CAPÍTULO I

1.1 Los principios de equidad y de suficiencia recaudatoria.

Es menester explicar en qué consiste un principio a modo general, para poder entender el concepto de principio constitucional. “Los principios son tenidos, por lo común, como «cuasi-conceptos» o «cuasi-proposiciones» y, por consiguiente, como entidades jurídicas en cierta forma ideales. Son, pues, de forma operativa, entidades jurídicas que inspiran sectores más o menos amplios del Derecho legal o consuetudinario” (Canales, 1989, pág. 143).

Los principios constitucionales son, de acuerdo con lo defendido por Canales (1989), en su obra *Principios generales y principios constitucionales*, principios generales contemplados en la norma suprema de un país, que por consiguiente rigen sobre las demás normas (pág. 147).

La importancia de los referidos principios constitucionales radica en su posición sobre las demás disposiciones legales del ordenamiento jurídico. Lo cual, implica que estos principios plasmados en la CRE han de influenciar y regir sobre las demás leyes. Esto se aprecia en la siguiente cita del jurista Queralt. “Precisamente, de la ubicación de esos principios en un precepto constitucional procede su particular eficacia y valor normativo, irradiándose sobre el resto del ordenamiento tributario” (Queralt, 2001, pág. 106).

Por ende, las disposiciones y normas del umbral del Derecho Tributario también deben entablarse de conformidad con los principios constitucionales. Afirmación realizada en atención a la siguiente cita del renombrado doctrinario y tributarista, Nino Jarach. “Aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración” (Jarach, 2013, pág. 297).

En el Ecuador, los principios constitucionales dirigidos a regular el régimen tributario están contemplados en el artículo 300 de la CRE. “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizará los impuestos directos y progresivos” (2008, Art. 300). Donde se pueden apreciar los referidos principios de equidad y de suficiencia recaudatoria.

1.1.a. Principio de equidad.

Se puede definir como un concepto similar a la justicia, con la particularidad de que se aplica tomando en consideración las circunstancias del caso particular en cuestión. Desde el enfoque tributario, se trata del principio que asegura la imposición de tributos de conformidad con las circunstancias económicas de los contribuyentes que sufrirán la carga del tributo.

Para esta definición, se toma como referencia la postura del siguiente destacado economista inglés.

Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos equidad o falta de equidad en la imposición de los impuestos. (Smith, 1985, pág. 117)

También, cabe destacar la postura del doctrinario Luigi Ferrajoli con respecto a la definición del principio de equidad a modo general en el Derecho. En su obra *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, Ferrajoli (1995) contempla al principio de equidad, en palabras simples, como el criterio regulador de los casos concretos (pág. 114). Inclusive, el afamado jurista argentino, Dino Jarach, ha analizado este principio en sus publicaciones de Derecho Tributario, refiriéndose a este principio como “condición del uso del Poder Fiscal” (Jarach, 2013, pág. 313). Tomando como base la postura de Jarach, puede afirmarse que el principio de equidad supone un elemento de obligatoria contemplación en el marco legal para la regulación del Poder del Estado, con respecto a la recaudación de tributos.

También, cabe la consideración del principio de equidad concebido por Aristóteles, en la Grecia antigua. Debido a que, sus estudios en filosofía han influenciado en gran medida a la sociedad a lo largo de la historia hasta la actualidad. A tal grado, de ser mencionados y analizados por juristas modernos en sus obras, como por ejemplo, Luigi Ferrajoli. Es por esta razón que, a continuación, se incluye un extracto de una de las obras más célebres del filósofo clásico Aristóteles, Moral a Nicómano.

Las consideraciones precedentes conducen naturalmente a tratar de la equidad y de lo equitativo, y a estudiar las relaciones de la equidad con la justicia y de lo equitativo con lo justo. Si se mira de cerca, se verá que no son cosas absolutamente idénticas, y que no son tampoco de un género esencialmente diferente. Bajo cierto punto de vista, no nos limitamos a alabar la equidad y al hombre que la práctica, sino que extendemos nuestra alabanza a todas las acciones estimables, distintas de los actos de justicia. Y así, en lugar del término general de bueno, empleamos el término de equitativo; y hablando de una cosa, decimos que es más equitativa, en lugar de decir que es mejor. Pero bajo otro punto de vista, y consultando sólo la razón, no se comprende que lo equitativo, tan distinto de lo justo, pueda ser verdaderamente digno de estimación y de elogio; porque una de dos: o lo justo no es bueno; o lo equitativo no es justo, si es una cosa distinta de lo justo; o en fin, si ambas son buenas, necesariamente son idénticas. Tales son poco más o menos las fases diversas y bastante embarazosas, bajo las cuales se presenta la cuestión de lo equitativo. Pero en cierto sentido, todas estas expresiones son lo que deben ser, y no tienen entre sí nada de contradictorio. Y así el hombre equitativo, que es mejor que el justo en una circunstancia dada, es justo igualmente; y no es porque sea de otro género que lo justo el que sea mejor en el caso dado. Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley; sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es, que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las que es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La ley por esto no es menos buena; la falta no está en ella; tampoco está en el legislador que dicta la ley; está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque esta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas. Por consiguiente cuando la ley dispone de una

manera general, y en los casos particulares hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos absolutos, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como él mismo lo haría si estuviera presente; es decir, haciendo la ley como él la habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata.

Por lo tanto lo equitativo es también justo, y vale más que lo justo en ciertas circunstancias, no más que lo justo absoluto, pero es mejor al parecer que la falta que resulta de los términos absolutos que la ley se vio obligada a emplear. Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido. (Aristóteles, 2005, pág. 146-148)

De esta cita de Aristóteles, es menester destacar que se distingue equidad de justicia, pese a ser sumamente similares, como se mencionó anteriormente. Su diferencia radica en que la justicia es totalmente imparcial, mientras que la equidad considera las circunstancias particulares de cada caso. También, por esta distinción contemplada en el extracto del libro *Moral a Nicómano*, se puede determinar que equidad y justicia no son exactamente lo mismo, por la equidad ser como justicia, pero mejor. Es decir, puede apreciarse a la equidad como una justicia mejorada. También, que la equidad supone una problemática, no compagina con la justicia legal. Ya que, la Ley se compone de disposiciones de carácter general. Por lo cual, el cumplimiento del principio de equidad supone la corrección de lo dispuesta en la Ley, de forma general, para ajustarlo a las circunstancias de un caso específico.

En lo referente al principio de equidad, se puede afirmar que posee dos clasificaciones que lo componen; equidad horizontal y equidad vertical.

Debemos precisar que la condición de equidad impone a un sistema el requisito fundamental de afectar con el mismo rigor a quienes e encuentran en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. Con tal motivo estaremos ante la famosa clasificación de equidad horizontal y vertical, comprendiendo la primera el concepto fundamental de equidad, por el cual al tratarse de aspectos que conllevan de manera explícita e implícita que no se presentan desigualdades, entonces la horizontalidad determina que la equidad no se inclina para ningún lado, manteniendo un eterno sobrio punto medio, un armonioso equilibrio. (Barco, 2009, pág. 272)

Como se aprecia en la cita anterior, se puede determinar que el principio de equidad supone exigir las mismas obligaciones tributarias a quienes se encuentran en la misma situación económica (equidad horizontal) y diferenciar las exigencias tributarias entre las personas en realidades económicas distintas (equidad vertical).

Además, el principio de equidad contempla el elemento de capacidad contributiva o capacidad de pago. Así lo plantea el referido Doctor Óscar Iván Barco (2009) en su obra *Teoría General de lo Tributario*, la capacidad contributiva busca determinar una pauta al momento de imponer la obligación tributaria, en base a la capacidad económica del sujeto en cuestión. Por esto, se han de gravar solo objetos imponibles que denoten capacidad para contribuir (pág. 277).

Cabe distinguir al principio de equidad con el principio de igualdad. Puesto que no son lo mismo y este estudio se enfoca en el principio de equidad.

La igualdad puede definirse como un principio presente en las sociedades y sus legislaciones desde la antigua Grecia hasta la actualidad, cuyo significado ha ido evolucionando a través del tiempo. A modo general, la igualdad es un principio que busca promover condiciones y beneficios iguales para todos los individuos en una sociedad, particularmente las condiciones de carácter económico. Lo cual, se aprecia con claridad en la siguiente cita del jurista Óscar Iván Barco:

Descrito el ámbito de equidad resulta imprescindible determinar su contrapartida: la igualdad, al respecto debemos tener presente que este concepto en especial es muy cambiante y se modifica continuamente siguiendo los aspectos fundamentales de cada sociedad...

El concepto de igualdad ha pasado desde el establecido y aceptado por el mundo griego, el romano, el medieval, así como el de cada sociedad en que es materia de análisis, sin embargo existen ciertos caracteres, ciertos aspectos que no varían, toda vez que resultan en cierta manera inmutables...

En síntesis, el concepto de igualdad está fuertemente influenciado por la necesidad de defender el orden de cosas establecido en diversos campos del accionar humano y en especial el económico, por la seguridad exigida como valoración absoluta, establecido como tal por el régimen que administra un sistema determinado.

Es un hecho que no podemos hablar de un concepto absoluto de igualdad, por cuanto esto implicaría que el concepto en sí siempre fue, es y tendrá la misma acepción. Con tal motivo es que nos enfrentamos al más discutible y variable de los aspectos filosóficos que constituyen el sustrato del orden establecido...

La igualdad como principio consiste en una posición equilibrada, compleja, equidistante, balanceada de posicionamiento de todos los miembros de una sociedad, es el resultado del ejercicio no arbitrario del poder que puede ser ejercido por parte de individuos o de grupos, ubicando en igual plano, tanto al administrador como al administrado. (Barco, 2009, pág. 273-274)

Por consiguiente, se puede afirmar que la distinción entre el principio de equidad y de igualdad radica en que este último busca fomentar un impacto o modificación en la realidad económica de los individuos en aras de una situación de igualdad. En contraste con el principio de equidad, que fomenta la observación de la situación económica del individuo con el objetivo de realizar una recaudación tributaria de conformidad con esto. Además, es importante señalar que, como lo menciona Barco, el principio de igualdad es un principio económico por excelencia, a diferencia del principio de equidad.

1.1.b. Principio de suficiencia recaudatoria.

Es de vital importancia establecer una definición concisa del principio de suficiencia recaudatoria. “La suficiencia de los ingresos fiscales implica que la imposición ha de estar en condición de cubrir las necesidades fiscales de un periodo financiero, en tanto falten otros medios de cobertura” (Barco, 2009, pág. 338).

De conformidad con lo expuesto en este extracto, el principio de suficiencia recaudatoria se puede definir, desde la óptica tributaria, como la ejecución de las medidas recaudatorias necesarias para la satisfacción del gasto público. Por lo que, puede afirmarse que la contemplación de este principio en cualquier sistema tributario, supone la orden expresa de recaudar cuanto sea necesario de los contribuyentes, para llenar las arcas nacionales, siempre que se carezca de otra fuente de ingresos para este fin.

El Doctor Felipe Romero García, en su obra *El valor sistema tributario: Acerca de su integración entre los principios de la imposición*, se pronuncia con respecto al principio de suficiencia recaudatoria. “Se han distinguido los principios fundamentales (suficiencia, flexibilidad, equidad y neutralidad) y los principios de gestión o de administración eficiente (congruencia, transparencia, practicabilidad, continuidad y economicidad).” (Romero, 2005, pág. 163).

En base a la anterior cita del Doctor Romero, se puede aseverar que el principio de suficiencia recaudatoria es, entre otros, un principio fundamental y componente de atención principal para el sistema tributario. Afirmación planteada de conformidad con lo referido por el Diccionario de términos jurídicos universitarios (2010), con respecto al concepto de principio fundamental, como norma o idea que sirve como base o fundamento para dirigir un actuar (Gasca, pág. 93).

Además, el referido autor e ilustre jurista, Doctor Felipe Romero, determina otra característica de este principio. Como se contempla en la siguiente cita “Es común señalar como norma primera en un sistema tributario el principio de suficiencia” (Romero, 2005, pág. 163). Tomando como premisa la anterior cita doctrinaria, es posible afirmar que este jurista establece una postura concordante con el Doctor Gasca. El principio de suficiencia recaudatoria posee la cualidad de primordial, es decir, su cumplimiento es prioritario, dentro de un sistema tributario.

Adicionalmente, es menester referirnos al doctrinario y jurista, el Doctor Héctor Villegas, quien plantea su propia perspectiva del principio de suficiencia recaudatoria de la siguiente manera. “Los tributos que conforman el sistema sean productivos y que originen un rendimiento suficiente” (Villegas, 2016, pág. 523). Lo cual, va de conformidad con lo expresado anteriormente sobre el referido principio. Es decir, que esta vela por la satisfacción del gasto público mediante la recaudación.

Inclusive, Servicio de Rentas Internas en el Ecuador (SRI), organismo encargado de combatir la evasión de las obligaciones tributarias, contempla este principio. “El Servicio de Rentas Internas nació...como respuesta a la alta evasión tributaria” (SRI, 2019, pág. 1). En concreto, el (SRI) busca asegurar el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria como parte de su misión. “Gestionar la política tributaria, en el marco de los principios constitucionales, asegurando la suficiencia

recaudatoria destinada al fomento de la cohesión social.” (SRI, 2019, pág. 1). Lógicamente, su actuación es respecto de los tributos en que tiene competencia, y cuya recaudación se destinan al Presupuesto General del Estado.

1.2. Objeto imponible como manifestación de riqueza.

Es menester definir lo que supone la identificación del objeto imponible como manifestación de riqueza. Ya que, este es muy importante en el proceso de recaudación de tributos, al ser requerido para determinar la existencia de fondos suficientes por parte del contribuyente para la referida recaudación. Lo cual, se aprecia en la siguiente cita de jurista doctrinario de Derecho Tributario, Óscar Iván Barco. “Toda vez que el objeto de los tributos consiste en la transferencia de una parte del patrimonio efectivo de los sujetos pasivos a las arcas del fisco, debemos tener presente que el establecimiento y determinación de tal circunstancia es la parte medular del tema” (Barco, 2009, pág. 380). En esta cita, el autor se refiere a la satisfacción de las arcas nacionales como el objetivo de la tributación y a la determinación del objeto imponible como circunstancia medular para dicha tributación.

En base a la anterior cita del jurista Oscar Iván Barco, se puede entablar al objeto imponible como manifestación de riqueza, a modo de definición y desde la perspectiva del Derecho Tributario, como la identificación de la circunstancia o causa que da paso a la obligación del pago de un tributo por parte del sujeto en cuestión, el contribuyente.

No obstante, es importante enfatizar que si bien el objeto imponible supone una realidad o circunstancia que da paso a la referida transferencia económica, el concepto de objeto imponible se refiere estrictamente a un recurso económico. En otras palabras, la existencia de un dinero, como la referida situación, que da paso al cobro de un tributo. Oscar Iván Barco se refiere a esto en la siguiente cita. “Está constituida por un bien, producto, servicio, una renta o un capital determinada...el concepto de materia imponible se encuentra ligado a la existencia o inclusive a la posible existencia en el tiempo de un elemento económico” (Barco, 2009, pág. 381).

Además, se debe mencionar que es un concepto estrechamente coligado con el hecho generador del impuesto, o en otras palabras, el verbo rector que da paso a

la existencia del impuesto en cuestión. Lo cual, se aprecia en el siguiente extracto y se ejemplifica con el Impuesto al Valor Añadido vislumbrado en la legislación española.

Concepto jurídico-tributario que responde a la realidad económica sobre la que recae un impuesto y que subyace en la definición legal del hecho imponible aunque no necesariamente coincide con esta. En el impuesto sobre el valor añadido, el objeto imponible es el consumo, pero el hecho imponible es la entrega de bienes, prestación de servicios, importaciones y adquisiciones intracomunitarias. (Real Academia Española, 2019, pág. 1)

De conformidad con lo destacado anteriormente, se pueden entablar como características principales de la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza a las siguientes. Es una situación, en la cual se contempla la existencia de riquezas en tiempo presente o futuro, como su nombre lo indica, que da paso al cobro del gravamen en cuestión. Dicha situación es indispensable para el proceso de tributación y solo puede consistir en la consideración de ese dinero.

Además, cabe destacar ejemplos de posibles situaciones que den paso a una determinación de objeto imponible como manifestación de riqueza. Rentas, la existencia de bienes en el patrimonio del contribuyente o el acceso a servicios. Lo cual, se aprecia en la siguiente cita del autor, Óscar Iván Barco.

Dentro de las principales características de la materia imponible tenemos que:

- a. Solo los recursos de índole económica pueden constituir materia imponible de los tributos. Siendo así tenemos que tales recursos deben estar a disposición actualmente, en el futuro o ser sujeto de ficción determinativa, específicamente establecida de manera taxativa por norma expresa.
- b. El valor de los recursos que constituyen la materia imponible de cada tributo debe ser la única magnitud técnicamente admisible para establecer en función de tal la cuantía del tributo.
- c. Las materias imponibles, es decir, las realidades concretas que pueden constituirse en materia de imposición, pueden ser: la renta, o parte de ella; los bienes y servicios en cuanto se destinen al consumo o a formar parte de un proceso productivo que sea objeto a su vez de un consumo final; los bienes de carácter patrimonial, o sea el patrimonio, ya fuere parcial o totalmente. (Barco, 2009, pág. 380)

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores, se puede afirmar la existencia de un vínculo entre la determinación del objeto imponible como contenido de la manifestación de riqueza a ser gravada y el principio de equidad. Puesto que, la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza implica observar una situación financiera, actualmente a o a futuro, del contribuyente para proceder con el cobro del gravamen. De forma semejante, el principio de equidad vela por el cobro de tributos al sujeto en cuestión en observancia de su capacidad económica para contribuir.

Es decir, ambos conceptos comparten la característica fundamental de promover, por parte de la entidad recaudadora de un país, una exigencia tributaria en atención al dinero disponible del contribuyente. Inclusive, se puede afirmar ambos principios se fomentan mutuamente.

1. 3 Posturas opuestas entre el principio de equidad y el principio de suficiencia recaudatoria.

A simple vista podría existir una oposición de principios, entre el de equidad con el de suficiencia recaudatorio. Pues el primero consideraría la condición del ciudadano. En contraste con el otro principio, que se enfocaría con el ánimo de buscar ingresos para el Estado, para que éste pueda sufragar el gasto público. Por ello, es menester determinar en qué consiste una oposición entre principios jurídicos para comprender por qué se habla de esto con respecto al principio de equidad y al principio de suficiencia recaudatoria. Dicho concepto de oposición entre principios se aprecia en el siguiente extracto de la obra *Interpretación y aplicación del derecho*. Autoría del doctrinario y jurista brasileño, Eros Grau.

El derecho, como sistema, constituye un orden axiológico o teleológico de principios, y estos conllevan excepciones y pueden presentar entre sí oposiciones...

Es el momento ahora de distinguir situaciones de oposición...entre principios.

El primer tipo de conflicto...principios que apunten en direcciones opuestas. (Grau, 2009, pág. 179-180)

En base a esta cita, se puede entender a la oposición de principios, desde la perspectiva del Derecho Tributario, como una disposición legal en la que se contemplan principios que sostienen direcciones opuestas.

Cabe recalcar la diferencia entre la oposición de principios y la antinomia. Ya que, si bien comparten la similitud de presentar normas que a primera vista difieren considerablemente, dando paso a la interrogante de que hacer al respecto, no son lo mismo.

Según Grau (2009), la antinomia consistiría en normas referentes a lo mismo, que se contradicen entre sí. Es decir, son incompatibles y resulta imposible su aplicación en simultáneo. Por esto, la antinomia siempre representa un defecto en el ordenamiento jurídico y requiere siempre de su extinción. Comúnmente, esto implica la eliminación de una de las normas contradictorias. (pág. 177-178)

De acuerdo con Grau (2009), a modo de efecto jurídico, la existencia de una oposición de principios, más no una contradicción, no implica la necesidad de eliminar ninguno de estos e inclusive, supone un enriquecimiento de sentido en el ordenamiento jurídico (pág. 180). No obstante, también como efecto jurídico, (2009) uno de estos ha de dominar sobre el otro. Sin perjuicio de que ambos principios opuestos permanezcan válidos e íntegros dentro del ordenamiento jurídico. (pág. 180-181).

Tomando como base lo planteado anteriormente, se afirma que los referidos principios se oponen. Puesto que, el principio de equidad vela por una recaudación en atención a la capacidad del sujeto para contribuir. En contraste, el principio de suficiencia recaudatoria fomenta una recaudación suficiente en atención a las necesidades del Estado, el gasto público. En muy breves palabras, el principio de equidad vela por el contribuyente, mientras que el principio de suficiencia recaudatoria vela por los intereses del Estado. Ambos, al estar contemplados en el mismo artículo de la (CRE) dirigido al Régimen Tributario, dan paso a la señalada oposición de principios. Sin perjuicio de que, es posible la aplicación simultánea de ambos. Por lo que se habla, en este caso, de una oposición y no una antinomia.

En mi opinión, tanto el principio de equidad como el principio de suficiencia recaudatoria son fundamentales en el régimen tributario ecuatoriano, sin menoscabar el hecho de que sostienen direcciones opuestas. Con respecto a la identificación del objeto imponible, sin duda es una clara manifestación de la riqueza disponible y un

elemento indispensable en el régimen tributario por su función para la imposición y recaudación de tributos.

2. CAPITULO II:

2.1 Impuesto a la Salida de Divisas (ISD): Su hecho generador y su objeto imponible

Este impuesto fue promulgado a través de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, dentro del grupo de Impuestos reguladores. Conjuntamente con otros dos impuestos (Impuesto a las tierras rurales e Impuesto a los Ingresos extraordinarios), siendo entre los tres, hasta la fecha, el único que se encuentra vigente. Este rige junto a otro impuesto regulador que fue promulgado luego, que es el Impuesto a los activos en el exterior dirigido a las instituciones financieras.

Como su nombre lo establece, este impuesto grava la salida de dinero del territorio ecuatoriano, siendo explicado por la ley antes indicada:

Creación del Impuesto a la Salida de Divisas. - Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. (2018, Art. 155)

Lo citado en el antes dicho artículo se complementa con el hecho generador del Impuesto:

El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. (2018, Art. 156)

Es decir, el hecho generador de este impuesto consiste en el traspaso del dinero al exterior que implica la divisa. Por esto, cabe profundizar en el concepto de divisa, al cual se refiere este tributo. En nuestro cuerpo legal, el Reglamento para la

Aplicación del (ISD) contempla este concepto. “Para efectos de la aplicación de este impuesto entiéndase por divisa cualquier medio de pago, o de extinción de obligaciones, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal” (2018, Art. 1).

De conformidad con el anterior extracto legal, se puede entender a las referidas divisas por el (ISD) como un medio de pago en cualquier moneda al exterior. De acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno (2017), la salida de dinero puede ser hecha por cualquier individuo, sea persona natural o sociedad. (Art. 98).

Del hecho generador, antes indicado, de este impuesto se puede extraer su objeto imponible, para poder identificar su manifestación de riqueza. La que consistiría en la existencia de un dinero que se traslada fuera del país, situación producto de alguna utilidad que el individuo ha generado. Lo cual, es manifestación de la capacidad adquisitiva requerida para el pago del gravamen.

Inclusive, de conformidad con lo establecido en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (2018) de ser necesario la salida de dinero fuera del país para generar ingreso en el Ecuador, lo pagado por el Impuesto a la Salida de divisas puede ser utilizado o como gasto o como crédito del Impuesto a la Renta. (Art. 162)

2.2. El Impuesto a la Salida de Divisas y su controversial existencia

Como se ha mencionado anteriormente en este trabajo de titulación, el (ISD) ha sido objeto de discusiones y controversias, al originarse como un impuesto regulador para convertirse en un impuesto recaudatorio, como se contempla en el considerando de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Un impuesto regulador es aquel impuesto usado con el propósito de generar una asignación de recursos eficiente, que permita maximizar el bienestar social neto total o la felicidad económica de todos nosotros juntos. Su utilización corresponde a la situación donde enfrentamos mercados previamente distorsionados por una des economía externa. Es decir, el punto de partida del análisis de un impuesto regulador es un mercado que se encuentra produciendo una asignación de recursos ineficiente. El impuesto regulador es para eliminar esta ineficiencia e incrementar el bienestar

social. (Yáñez, 2012, pág. 197)

De conformidad con el extracto anterior del jurista chileno José Yáñez, un impuesto regulador supone un tributo creado con la intención de incrementar al máximo en bienestar de la sociedad y el desarrollo de la economía. Una mala situación económica y un manejo de recursos ineficiente propician la creación de este tipo de tributos.

El (ISD) encaja dentro del concepto de impuesto regulador. Puesto que, fue creado con el fin proteger la dolarización y evitar la salida del dinero del país. En aras de fomentar el desarrollo económico y por consiguiente, el bienestar social. Lo cual, se aprecia en la cita a continuación.

El tributo se creó con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, el 29 de diciembre del 2007, durante el Gobierno de Rafael Correa. La medida empezó en el 0,5% en el 2008 y aumentó progresivamente hasta llegar al 5% en el 2011. Desde entonces se ha mantenido en esos niveles. Se lo creó bajo la idea de proteger la dolarización, para que la gente no saque su dinero del país. (El Comercio, 2019, pág. 1).

También, como se aprecia en la referida cita, la controversia en la historia y evolución del (ISD) yace en su errático incremento de 4,5 puntos porcentuales desde su creación en 2007, con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador hasta el año 2012. Debido a que, esta extraordinaria fluctuación supuso un cambio en la naturaleza del (ISD). Al ser creado como un impuesto regulador para convertirse en un impuesto recaudatorio. Es decir, un tributo centrado en la recaudación. Ya que, según Yáñez (2012) el objetivo principal del impuesto recaudador es la obtención de recursos para el Estado, para cubrir el gasto público (pág. 183).

Cabe profundizar en por que se afirma en este trabajo escrito que el (ISD) fue efectivamente creado como un impuesto regulador. El referido tributo, fue creado originalmente en el año 2007 junto con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria con la intención de reducir el monto de dinero que las personas sacaban del país, mediante su gravamen. De esta manera, se lograría una protección a la dolarización.

También, se señala y afirma que este impuesto pasó a transformarse de forma evidente en un impuesto recaudatorio. Ya que, el incremento de su gravamen a un 5%, que es mucho más que el que se requiere para cumplir con los fines reguladores señalados anteriormente, evidenciando en este tributo un nuevo fin. Es decir, el de

recolectar. Concretamente, alcanzar la recolección necesaria para llenar las arcas nacionales y satisfacer el gasto Público.

Cabe señalar la cronología de la recaudación junto con el incremento de tarifa del (ISD) desde su vigencia hasta el año 2018. Con el fin de apreciar las fluctuaciones en la tarifa y el incremento de la recaudación anual de este tributo a través de los años.

En 2008, su primer año de aplicación con una tarifa del 5%, el (ISD) recaudó \$31,4 millones. “El ISD se aplicó por primera vez en el 2008 con una tarifa del 0,5% y generó USD 31,4 millones.” (El Comercio, 2011, pág. 1). En 2009, la tarifa se incrementó a 1% y en 2010, ya con una tarifa del 2%, el (ISD) recaudó \$371,3 millones. “Pero en el 2010 la suma ya fue de USD 371,3 millones y con un impuesto del 2%” (El Comercio, 2011, pág. 1). En 2012, la tarifa aplicada alcanza su punto máximo de 5% y el (ISD) recauda \$1.159 millones. “Llegó a \$ 1.159 millones, un 44% por encima de lo esperado” (El Universo, 2013, pág. 1). En 2013 el (ISD) recaudó \$1.125 millones. “En el 2013, \$ 1.125 millones” (El Universo, 2013, pág. 1). En 2014 el (ISD) recaudó \$1.259,7 millones. “Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) \$1.259,7 millones” (El Telégrafo, 2015, pág. 1). El (ISD) mantuvo la tarifa de 5% y niveles de recaudaciones similares hasta 2018, año en el que se recaudó \$1,206 millones. “El impuesto a la salida de divisas (ISD): 9,9%. Se recaudaron \$ 1.206 millones” (El Universo, 2019, pág. 1).

El incremento en la recaudación de este impuesto se debe principalmente a que su forma de recaudación se logra a través de un efectivo control en su determinación, así como en los diferentes sujetos pasivos que se encuentran en él.

Su determinación es sencilla, pues no existen deducciones, siendo su base imponible el monto del dinero que se envía al exterior.

Art. 160.- Base Imponible. - La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior. (2018, Art. 160)

Mientras que el sujeto pasivo que actúa como recaudador es el agente de retención, principalmente las instituciones financieras conjuntamente con el Banco Central.

Sujeto Pasivo.- Son sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades privadas, en los términos de la Ley de Régimen Tributario Interno, nacionales o extranjeras, que transfieran o envíen dinero al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. (2018, Art. 158)

Lo que ocasiona que el Servicio de Rentas Internas, al supervigilar a estos individuos, tiene contralado a todos los que envían dinero al exterior (contribuyentes).

En el año 2019, se dio inicio a un proyecto de gran importancia para dar por terminada la existencia del referido (ISD). El Ministro del Ministerio de la Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca, Institución Pública que ha de señalarse en este trabajo de titulación como (MPCEIP), preparó un proyecto para la reducción paulatina y anual del Impuesto a la Salida de Divisas. Con exactitud, se ha de implementar una reducción anual de 1,25 puntos porcentuales del referido tributo, el (ISD). Con el fin de erradicar su pago de forma definitiva para el año 2022.

Además, es importante mencionar lo referente al (ISD) en la nueva Ley que entró en vigencia el 31 de diciembre del 2019, La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. La cual, dispone este gravamen para los pagos realizados a países del exterior. En otras palabras, no incurren modificaciones en el espíritu del tributo.

Estarán gravados con el impuesto a la salida de divisas los pagos realizados al exterior por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados entre septiembre y diciembre de 2019, cuya tasa de interés supere la tasa máxima referencial emitida por el Banco Central del Ecuador, por instituciones financieras internacionales o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en Ecuador, cuyo capital haya sido o sea destinado para el pago de dividendos hasta el 31 de diciembre de 2019. (2019, Art. 15)

2.3. Principio de suficiencia recaudatoria en el (ISD) y la determinación de su objeto imponible como manifestación de riqueza.

La influencia del principio de suficiencia recaudatoria se observa fuertemente en el mencionado tributo, el (ISD). Debido a que, este se originó como un principio regulador para convertirse en un principio recaudador. Esto quiere decir que, el impuesto en cuestión tiene como fin último una mayor recaudación. Concretamente, la obtención de fondos para llenar las arcas nacionales y cubrir el gasto Público.

Además, es trascendente explicar que la suficiencia recaudatoria se contempla en el (ISD) su promulgación en 2007. Puesto que, como se ha mencionado anteriormente, existía en aquel entonces la necesidad de proteger la situación económica y la dolarización, así como de reducir el dinero que salía del país. Por ende, es entendible que lo que se buscaba con la creación de este impuesto es incrementar los fondos disponibles dentro del Ecuador. Lo cual, implica una mayor recaudación de tributos y un mayor ingreso a las arcas nacionales del estado para cubrir sus gastos, desde el principio de la existencia del (ISD).

En la determinación de su objeto imponible, tiene impacto el principio de suficiencia recaudatoria. Puesto que, el (ISD) al requerir un monto de dinero trasladado al exterior para dar paso al cobro del tributo, contempla el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria. Imponiendo la obligación tributaria a quienes, mediante la existencia de la manifestación de riqueza correspondiente, están en capacidad de pagar. De esta manera, se promueve una mejor recaudación de tributos, evitando percances suscitados por contribuyentes imposibilitados de pagar el mencionado tributo. Lo cual, se aprecia en el siguiente extracto de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

El producto de este impuesto se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas en el Banco Central de Ecuador. Una vez efectuados los respectivos registros contables, los valores correspondientes se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, para el financiamiento del Presupuesto General del Estado. (2018, Art. 163)

2.4. Principio de equidad en el (ISD) y la determinación de su objeto imponible como manifestación de riqueza.

Particularizando el principio de equidad, también este tiene un estrecho vínculo y un gran impacto (ISD). Esto es observable en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, contemplada en el cuerpo legal ecuatoriano y referida en el presente documento. Puesto que, la Ley creada con el objetivo de regular y fomentar la propia equidad tributaria en el Ecuador es con la que se creó este tributo y contiene una vasta gama de disposiciones con respecto a este. Por lo tanto, se puede afirmar que el (ISD), como parte de las disposiciones de esta Ley, es un instrumento para el cumplimiento de sus fines. Es decir, la equidad.

Además, cabe recalcar que dicha Ley, la cual presenta como intención de su publicación y regencia, el fomento de la equidad en la legislación ecuatoriana es sin lugar a duda indispensable para el manejo de este, el destacado (ISD).

Lo mencionado en el párrafo anterior se evidencia en la siguiente cita de dicha Ley. ‘Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo’ (2018, pág. 1).

En base a este extracto legal, se puede aseverar que la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador fomenta categóricamente la equidad en el sistema Tributario del Ecuador. Puesto que, destaca como objetivo el fomentar la recaudación de los impuestos directos sobre los indirectos, en aras de priorizar la consideración de la capacidad contributiva de los contribuyentes. Puesto que, como se ha mencionado anteriormente, la capacidad contributiva supone un elemento medular del principio de equidad. Por lo tanto, la fomentación de esta capacidad contributiva por parte de la Ley reformativa de Equidad Tributaria del Ecuador, responde a su vez, a la fomentación del principio de equidad como tal.

También, es sumamente importante señalar como parte del vínculo entre el (ISD) y el principio tributario de equidad, el hecho de que el este tributo se trata de un impuesto directo. En otras palabras, es parte de tipos de tributos que la misma Ley de Equidad Tributaria del Ecuador promueve para, a su vez, fomentar la equidad.

Se afirma categóricamente en este trabajo de titulación que el (ISD) es un impuesto directo. Lo cual, se puede apreciar en la siguiente cita.

Criterio de la posibilidad de traslación o no del impuesto.

De acuerdo con este criterio, los impuestos pueden ser directos e indirectos, clasificación que se considera como la más antigua de todas. Ella se basa en dos elementos que analizaremos de seguidas: el económico y la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

a) Elemento económico.

De acuerdo con este elemento, existe la posibilidad de traslación o no del impuesto. Por traslación se entiende la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero, que viene a ser la persona en quien se da el hecho imponible y que se denomina contribuyente de facto. Desde este punto de vista, son:

Impuestos directos aquellos cuyo gravamen incide sobre el propio contribuyente y, por esta razón, se consideran asociados a su capacidad de pago, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

Impuestos indirectos son los que se pueden trasladar, total o parcialmente, a terceros y sus hechos generadores están asociados a la producción y comercialización de bienes y prestación de servicios. Los impuestos indirectos pueden, a su vez, ser específicos, cuando inciden sobre un valor fijo o unidad comercializada, o al *valorem*, cuando existe una alícuota que incide sobre el valor de transacción, como por ejemplo, los impuestos aduaneros a las mercancías importadas. (Crespo, 2010, pág. 93).

Tomando en consideración lo expuesto en la cita anterior del Jurista Marco Crespo, cabe destacar ciertos parámetros para determinar si un tributo determinado es directo o indirecto (de las clasificaciones con más tiempo existentes en la historia aplicadas a los impuestos). Es decir, si el tributo a tratar presenta la posibilidad de ser trasladado del gravamen a pagar, del contribuyente a otra persona, o no.

En el caso del (ISD), la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador contempla a los sujetos pasivos, sobre los cuales recae la obligación tributaria de pagar, como a las personas naturales o jurídicas que incurran en el respectivo hecho generador de este tributo, como se ha expuesto anteriormente en este estudio. Sin ningún tipo de posibilidad de traslado del gravamen. Una de las

razones por las que se afirma que el referido tributo es directo y a su vez, instrumento promotor de la equidad de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Inclusive, el destacado jurista en Derecho Tributario plantea una postura semejante a la del Doctor Crespo para poder determinar si un tributo es directo o indirecto.

Considerar como impuestos directos a los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea que no se trasladan sobre otros sujetos; y como indirectos los que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de jure. En los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de facto, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación. (Jarach, 2013, pág. 73)

Inclusive, el ilustre jurista en Derecho Tributario, Dino Jarach, se refiere a la importancia de esta clasificación doctrinal de los tributos en directos e indirectos. “Históricamente y aún en la actualidad, ha tenido y tiene la mayor importancia, a pesar de no haber uniformidad en la doctrina para encasillar los diversos impuestos en una u otra clase” (Jarach, 2013, pág. 78).

Por otro lado, es menester expresar la existencia de otro criterio tradicional a considerar, contemplado en la doctrina de Derecho Tributario, el criterio de la capacidad contributiva. Por el cual, el (ISD) no supondría un tributo directo, sino que se trataría de un impuesto indirecto. Lo cual, se puede apreciar en el siguiente extracto de de Crespo.

Capacidad contributiva:

Para determinar la aptitud económica del contribuyente, se tomará en cuenta las diversas formas en que se exterioriza la fortuna patrimonial. Existen dos modalidades bastante diferenciadas:

1. La exteriorización inmediata (directa), que se basa en la existencia de ciertas circunstancias o situaciones objetivas que revelan, aproximadamente, un determinado nivel de riqueza. Así, por ejemplo, el patrimonio, los ingresos periódicos (rentas) o los incrementos patrimoniales debidamente comprobados, son elementos que el legislador está autorizado a valorar como signos indicativos de capacidad contributiva.

Los impuestos que toman como hechos imponibles estas circunstancias o situaciones objetivas son directos, con prescindencia de su posibilidad de traslación.

2. La exteriorización mediata (indirecta), se basa en circunstancias o situaciones objetivas que, si bien hacen presumir un determinado nivel de riqueza, el nivel de presunción es inferior a los casos de exteriorización inmediata. Así, la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son *indicios* de capacidad contributiva. Por ejemplo, quien adiciona valores a los bienes o servicios, produciéndolos, fabricándolos, proporcionándolos, comerciándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente; pero con cierta dosis de relatividad. Igual razonamiento se aplica a los adquirentes y consumidores de bienes y servicios. Es lógico pensar que a mayor gasto, mayor nivel de riqueza; pero ello es sólo presumible. Tampoco los actos y negocios jurídicos documentalmente exteriorizados son signos inequívocos de capacidad contributiva, aunque permitan suponerla, y lo mismo en lo que respecta al mero ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas. Los impuestos cuyos hechos imponibles se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo son, entonces, indirectos, y su posibilidad de traslación (aunque generalmente mayor que la de los directos) es un elemento variable que no incide en la clasificación. (Crespo, 2010, pág. 95).

En base al extracto anterior de Crespo, se afirma lo siguiente. El (ISD), por el criterio tradicional doctrinario de capacidad contributiva, sería un impuesto indirecto. Ya que, este criterio categoriza como directos a los tributos que toman como base para imponer su gravamen circunstancias que enriquecimiento patrimonial. En contraste con los impuestos indirectos, que toman como base circunstancias que poseen un grado inferior de presunción de poder adquisitivo. Es decir, gastos, compraventas, entre otras circunstancias que se basan en la idea de que el contribuyente gasta en relación con lo que tiene. Este es el caso del (ISD), que grava una circunstancia de inferior grado presuntivo del poder adquisitivo que un impuesto directo, de acuerdo con este criterio. Es decir, divisas al exterior.

No obstante, más allá del referido criterio doctrinario tradicional de capacidad contributiva, se defiende en este trabajo de titulación la naturaleza directa del (ISD) a la que se refiere la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en su

Considerando. Puesto que, en esta Ley (2018), se señala la fomentación de los impuestos de naturaleza directa sobre los de naturaleza indirecta. Debido a que, los primeros gravan en atención a la capacidad contributiva de los contribuyentes (pág. 1). De esta manera, se promueve la equidad tributaria.

Lo cual, es el caso del (ISD) y se ve evidenciado en las manifestaciones de riquezas a modo de gastos en forma de divisas al exterior para imponer su gravamen.

Tomando en consideración todo lo señalado anteriormente con respecto al principio de equidad sobre el (ISD), se puede afirmar con seguridad que este, por estar contenido dentro de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador a modo de tributo directo, supone un instrumento para el cumplimiento de los objetivos de esta Ley. Es decir, la atención a la capacidad contributiva y la equidad.

Dicha atención a la capacidad contributiva descrita anteriormente es donde yace la influencia del principio de equidad en la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza del (ICD). Ya que, al requerir la existencia de la suma de dinero que suponen las divisas, para el cobro del tributo, el (ICD) vela por el cumplimiento de este principio. Exigiendo el pago de la obligación tributaria solo a quienes se encuentren en posición de hacerlo.

2.5. Complementación de principios en el (ISD) y prevalencia del principio de suficiencia recaudatoria.

Tomando en consideración todos los puntos señalados en este trabajo escrito de titulación, se puede afirmar que, en la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza del (ISD), los referidos principios de equidad y de suficiencia recaudatoria, se complementan. Pese a que, como se ha mencionado con anterioridad, analizados fuera de este contexto, suponen una oposición legal. Esto se aprecia en la siguiente cita de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, mediante la cual se creó y norma el (ISD):

Que, el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado permite el estímulo de

la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza, por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir. (2018, pág. 1)

Como se aprecia en el extracto anterior, el (ISD), como parte del sistema tributario, busca una óptima recaudación de fondos en atención a la satisfacción del gasto público. Respondiendo al principio de suficiencia recaudatoria. A su vez, este tributo busca recaudar dinero de conformidad con la capacidad contributiva de los sujetos en cuestión, acatando el principio de equidad.

Puntualmente, en la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza de este tributo, ambos principios señalados influyen. El requerimiento de la existencia del monto de dinero trasladado que posee este tributo supone una manifestación de la capacidad contributiva del sujeto, en atención al principio de equidad. Por lo que, el (ISD) busca exigir el pago en cuestión a quienes se encuentren en posibilidad de hacerlo.

También, dicha suma de dinero trasladada que manifiesta la capacidad del sujeto para contribuir tributariamente y que es necesaria para el cobro del (ISD) supone el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria. Puesto que, al tratarse de una manifestación de riqueza, el (ISD) supone una adecuada recaudación de fondos, por el cobro a contribuyentes que efectivamente están en posición para contribuir sin percances o incumplimientos. De esta manera, se asegura la obtención de lo necesario para las Arcas Nacionales.

Por otro lado, en base a lo mencionado en este estudio sobre la figura de oposición de principios y lo referente al principio de equidad y el principio de suficiencia recaudatoria, es menester señalar el principio dominante en la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza del (ISD). Puesto que se trata de un tributo con dramáticas fluctuaciones en su tarifa a través del tiempo, en este estudio se sostiene que su principio dominante también a variado en razón de esto. En su origen en el año 2007, se aprecia una prevalencia o dominio del principio de equidad, al contemplar un objeto imponible que asegura la capacidad contributiva del contribuyente. No obstante, el principio de suficiencia recaudatoria pasa a ser el dominante con el paso de los años siguientes, de conformidad con el extraordinario

incremento en la tarifa de este tributo. Puesto que, la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza pasa a ser herramienta indispensable de una recaudación mucho mayor a la que respondía al carácter regulador que poseía el (ISD) en sus orígenes. Para dar paso a un (ISD) con un carácter recaudatorio, en aras de llenar las arcas nacionales y satisfacer el gasto público.

3. CONCLUSIONES

Se puede definir al principio de equidad, desde la óptica tributaria, como el principio que fomenta la imposición de gravámenes en base a la capacidad contributiva de los sujetos. Al principio de suficiencia recaudatoria, se lo puede definir como promotor de una recaudación óptima y suficiente para satisfacer el gasto Público. Al concepto de determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza, como el monto de dinero existente que da paso al cobro de un tributo.

La referida oposición legal o postura opuesta entre el principio de equidad y el principio de suficiencia recaudatoria radica en que el primero regula la recaudación en atención a la protección de los contribuyentes. Mientras que, el segundo vela por los intereses del estado. Al estar contemplados en la misma disposición constitucional dirigida al régimen tributario, se genera dicha oposición.

Dentro del cuerpo legal ecuatoriano, el principio de equidad y el principio de suficiencia recaudatoria son regentes fundamentales del régimen tributario, tal como lo señala la CRE. La determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza es parte medular indispensable para la recaudación de tributos, sin la cual dicha recaudación se vería entorpecida.

Los tres conceptos desarrollados en el primer capítulo, al ejercer una función dentro del sistema tributario y estar presentes en la legislación, son importantes y es menester comprenderlos y respetarlos a cabalidad.

Además, el (ISD), es un tributo que grava las transacciones económicas desde el Ecuador hacia el extranjero. Su objeto imponible como manifestación de riqueza es el monto de dinero existente en el traslado en cuestión. Su carácter controversial radica en que surgió como un impuesto regulador, creado con la intención de desalentar el

traslado de dinero fuera del país y proteger la dolarización. Para convertirse en un impuesto recaudador, con una tasa incrementada en 4,5 puntos porcentuales en pocos años, denotando como nuevo objetivo el de la máxima recolección para las arcas nacionales.

Ambos principios constitucionales tributarios, el de equidad y el de suficiencia recaudatoria, impactan la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza del (ISD). El principio de equidad está presente este tributo, ya que el monto que da paso al cobro de este supone la capacidad contributiva del sujeto. También, el de suficiencia recaudatoria, ya que dicho monto que da paso al cobro del (ISD) supone que el contribuyente se encuentra en capacidad para pagar. Fomentando una recaudación óptima para las Arcas Nacionales y evitando dificultades o incumplimientos de esta.

Por lo cual, se afirma que en el (ISD) los principios de equidad y de suficiencia recaudatoria, pese a ser opuestos, se complementan.

Como respuesta a la incógnita de cual principio es el dominante en la referida oposición, concretamente en la determinación del objeto imponible como manifestación de riqueza del (ISD), este varía en el tiempo. En un inicio, dominó el principio de equidad, por un objeto imponible que permitía una recaudación en atención a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Luego, a través de los años y con el enorme y progresivo incremento de la tarifa, el principio de suficiencia recaudatoria fue dominante. Ya que, el objeto imponible permitió una recaudación mucho mayor, correspondiente al nuevo carácter recaudador del este tributo.

4. RECOMENDACIONES

En atención a lo expuesto anteriormente, se recomienda a los asambleístas considerar el (ISD) como referente y ejemplo para la creación de nuevos impuestos en un futuro. Puesto que, más allá de la controversia que ha dado paso por su fuerte fluctuación, se evidencia que es posible el cumplimiento de dos objetivos muy distintos (velar por el bienestar social y una mayor recaudación para el Estado), mediante un solo gravamen. De conformidad con la complementación de los principios opuestos que rigen este tributo, analizados en este trabajo de titulación.

5. REFERENCIAS

- Aristóteles (2005) *Moral a Nicómaco*. Madrid. Proyecto filosofía en español.
- Ataliba, G. (2005) *Hipótesis de la incidencia tributaria*. Lima, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Barco, O. (2009) *Teoría general de lo Tributario*. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- Campaña plantea reducir el ISD en 4 años.* (2019) El Comercio.
- Canales, M. (1989) *Principios generales y principios constitucionales*. Madrid, Dial.
- Caracuel, M. (2004) *Las prestaciones tributarias a cuenta. Perspectiva de reforma*. Granada. Editorial de la Universidad de Granada.
- Código Tributario* (2016).
- Constitución de la República del Ecuador* (2008).
- Crespo, M. (2010) *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas, Eumed.
- Díaz, S. (2016) *La traducción humanístico-literaria y otras traducciones especializadas*. Berlín, Eva Parra-Membrives Ediciones.
- El SRI recaudó \$13.617 millones en 2014* (2015) El Telégrafo.
- El Impuesto a la Salida de Divisas aumentó sus recaudaciones.* (2011) El Comercio.
- Ferrajoli, L (1995) *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal*. Madrid, Editorial Trotta.
- Gasca, E. (2010) *Diccionario de términos jurídicos Universitarios*. Toluca, Universidad Autónoma del Estado de México.
- González, C. (2017) *Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad– Breve Síntesis Conceptual*. Recuperado de <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>
- Grau, E (2009) *Interpretación y aplicación del derecho*. Madrid, Editorial Dykinson.

Impuesto a la Salida de Divisas (2019) Servicio de Rentas Internas. Recuperado en <https://www.sri.gob.ec/web/guest/impuesto-a-la-salida-de-divisas-isd>

Jarach, Dino (2013) *Finanzas públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Editorial AbeledoPerrot S.A.

Real Academia Española (2019) *Diccionario del español jurídico: objeto imponible*.

Recaudación tributaria de Ecuador aumentó el 17,84% frente al 2011 (2012) El Universo.

SRI cerró el 2018 recaudando 10% más. (2019) El Universo.

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992).

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2017).

Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria (2019).

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (2018).

Luqui, J. (1989) *La obligación tributaria*.

Queralt, J. (1996) *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid, Tecnos.

Queralt, M. (2001) *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá, Editorial Temis.

Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (2018).

Pérez, F. (1999) *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid, Editorial Civitas.

Romero, F. (2005) *El valor sistema tributario: Acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz. Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz.

Saltos, M (2017) *Los principios generales del Derecho Tributario según la Constitución del Ecuador*. Latindex.

Smith, A. (1985) *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Barcelona, Ediciones Orbis.

SRI, (2019) *¿Qué es el SRI?* Recuperado de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/que-es-el-sri>

SRI recaudó \$12.758 millones en el 2013, un aumento del 13% (2014) El Universo.

Villegas, H. (2016) *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma.

Yañez, J (2012) *Impuestos recaudadores versus reguladores*. Santiago, Centro de Estudios Tributarios.

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Bechan Morlás, Andrea Isabel** con C.C: #0921873857 autora del trabajo de titulación: **Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas**, previo a la obtención del título de **Abogada de los tribunales y juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 10 de febrero del **2020**.

f. _____

Nombre: **Bechan Morlás, Andrea Isabel**.

C.C: **0921873857**

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA			
FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN			
TEMA Y SUBTEMA:	Cumplimiento de los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas		
AUTOR(ES)	Bechan Morlás, Andrea Isabel		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Ab. Navarrete Luque, Corina Elena		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Jurisprudencia y ciencias sociales y políticas		
CARRERA:	Derecho		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogada de los tribunales y juzgados de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	10 de febrero del 2020	No. DE PÁGINAS:	32
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho, Legislación		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Régimen Tributario, Constitución, Equidad, Suficiencia recaudatoria, Oposición, Objeto imponible e Impuesto a la Salida de Divisas		
RESUMEN/ABSTRACT:			
<p>El presente trabajo de titulación trata sobre los principios constitucionales de equidad y de suficiencia recaudatoria en el Impuesto a la Salida de Divisas. Concretamente, en su objeto imponible como manifestación de riqueza. Como es menester, se definen los principios, así como el referido objeto imponible como manifestación de riqueza. Al contemplarse una oposición entre los principios, se explica esta figura desde una perspectiva doctrinaria, y la necesidad de determinar la prevalencia o dominio de uno sobre otro.</p> <p>En virtud del enfoque de este estudio, se hace referencia al Impuesto a la Salida de Divisas y la relación de cada uno de los principios tratados en este trabajo, con respecto a este tributo y su objeto imponible. De esta manera, se logra establecer con claridad una respuesta a la incógnita contemplada en la doctrina sobre la oposición de principios, en este caso concreto.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 0994264274	E-mail: andreabechan@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::	Nombre: Reynoso Gaule de Wright, Maritza Ginette		
	Teléfono: 0994602774		
	E-mail: maritzareinosodewright@gmail.com		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			