

**Una Nueva Política
Fiscal para el Buen Vivir**
La equidad como soporte
del pacto fiscal

Servicio de Rentas Internas

AUTORES

Mauro Andino Alarcón
Diana Arias Urvina
Carlos Marx Carrasco Vicuña
Paúl Carrillo Maldonado
Romeo Carpio Rivera
Diana Chilibingua Carvajal
Nicolás Oliva Pérez
Leonardo Orlando Arteaga
José Ramírez Álvarez
Ana Rivadeneira Álava
Manolo Rodas Beltrán
Mario Solís Recalde
María Dolores Almeida Sánchez
Victor Aguiar Lozano
Hugo Aguiar Lozano
Luis Castro Abril
Ameli Torres Espinosa

EQUIPO DE APOYO

Andrea López Luzuriaga
Ana Oña Macías
Viviana Lascano Castro
Estefanía Vergara
Néstor Villacreses
Diana Zambonino Fabara
Betsabé Zúñiga

COORDINACIÓN

Carlos Marx Carrasco Vicuña
Ximena Amoroso Íñiguez

Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir

La equidad como soporte
del pacto fiscal

Servicio de Rentas Internas
2012



Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir

La equidad como soporte del pacto fiscal

Servicio de Rentas Internas SRI

Dirección: Salinas N17-203 y Santiago, Edif. Alhambra

Teléfono: (593) 2908578

www.sri.gob.ec

Este documento fue co-financiado por la Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH por encargo del Ministerio de Cooperación Económica y Desarrollo (BMZ) del Gobierno Federal de Alemania.

Las ideas y las opiniones expresadas y la información de esta publicación representa la posición del Servicio de Rentas Internas

Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ)

Barbara Hess

Directora Residente – GIZ

Christian Breustedt

Asesor Principal Programa PROMODE – GIZ

Ameli Torres

Asesora Componente de Política Fiscal Transparente Descentralizada Programa PROMODE -GIZ

Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

Agencia Quito

Amazonas N39-234 y Gaspar de Villarroel

Casilla 17-07-8721

Quito - Ecuador

T + 593 2 2436 333

F + 593 2 2439 907

E giz-ecuador@giz.de

I <http://www.giz.de>

Edición: Nadesha Montalvo R.

Diseño y diagramación: Martha Vinuesa

Diseño de portada: Santiago Cárdenas

Impresión: Ediciones Abya-Yala

Derechos de autor: 039281

ISBN: 978-9942-07-275-7

Publicación de distribución gratuita. Los contenidos del libro se pueden difundir y reproducir, siempre que sean sin fines comerciales y con la condición de reconocer los créditos correspondientes refiriendo la fuente bibliográfica.

Contenido

Introducción	13
Capítulo 1 De la imposición al pacto: justicia y política fiscal	
1.1 Algunas concepciones de justicia	24
1.2 El pacto fiscal	41
1.3 De la imposición al pacto	46
Capítulo 2 La ideologización del discurso jurídico	
2.1 El problema de la definición.....	49
2.2 Las principales concepciones doctrinales del Derecho.....	53
2.3 El régimen constitucional en materia tributaria, la ruptura del paradigma tradicional.....	64
Capítulo 3 Los ingresos fiscales como medio para fomentar la cohesión social: evidencia internacional	
3.1 Introducción	73
3.2 Presión fiscal en América Latina y Europa	76
3.3 Análisis de indicadores de cohesión social para América Latina y Europa	84
3.4 Percepción en Latinoamérica.....	101

Capítulo 4
**Ingresos y gasto público en democracia: de la rigidez fiscal
al pago de la deuda social**

4.1	Política fiscal y democracia	111
4.2	Gasto público: la discusión en el mundo	115
4.3	El derrotero de la política económica en Ecuador.....	118
4.4	Finanzas públicas en Ecuador: datos generales.....	131
4.5	Gasto público y democracia: resultados	151
4.6	¿Cómo consolidar la democratización del gasto? Propuesta para el futuro	154

Capítulo 5
Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales

5.1	Los impuestos en la época colonial (siglo XVI-siglo XIX).....	158
5.2	El primer siglo del país como república (1830-1930)	161
5.3	Evolución del sistema tributario a partir de la crisis de los treinta	171
5.4	Conclusión	215

Capítulo 6
La clase media: una aproximación para Ecuador

6.1	Introducción	219
6.2	El concepto de clases sociales (antecedentes históricos).....	220
6.3	La clase media: su origen y evolución	225
6.4	Las clases alta y media en el Ecuador	233
6.5	¿Cómo medir la clase media?.....	241
6.6	Una aproximación a la contribución de la clase media en Ecuador	245
6.7	Conclusión	250

Capítulo 7
**Acumulación de la riqueza y acumulación del pago de impuestos:
cosas que no se dicen ni se discuten**

7.1	Introducción	251
7.2	Características y escollos de un pacto fiscal.....	252
7.3	Impuestos y redistribución	257
7.4	¿Cómo estamos aportando los ecuatorianos?	260
7.5	Conclusiones	287

Capítulo 8
Las nueve reformas tributarias del último quinquenio

8.1	Introducción	291
8.2	Análisis de las nueve reformas	294
8.3	Resumen y conclusiones finales	310

Capítulo 9
Desafío: hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo

9.1	Introducción	315
9.2	El camino a recorrer en el impuesto a la renta de personas naturales.....	316
9.3	Los desafíos de la fiscalidad internacional	332
9.4	Racionalización de los incentivos tributarios como un instrumento de equidad y fomento a la economía social y solidaria	334

Capítulo 10
Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?

10.1	Economía y ecología: pensamientos históricamente excluyentes	339
10.2	Reformas tributarias verdes: la experiencia europea	342
10.3	¿Por qué preocuparnos por nuestro medio ambiente?	343
10.4	Conclusiones	350

Capítulo 11
Servicio de Rentas Internas: repensando el nuevo modelo organizacional y de gestión

11.1	Impuestos, institucionalidad tributaria y el rol del administrador tributario.....	356
11.2	La gestión en el sector público, ¿administración corporativa?.....	361
11.3	La administración tributaria en el Ecuador: sus logros y desafíos	366
11.4	Un nuevo paradigma: la administración de riesgos tributarios	371

Capítulo 12
Reflexión de la ciudadanía fiscal en el marco del Buen Vivir

12.1	Breve aproximación a la ciudadanía fiscal	385
12.2	La ciudadanía fiscal. Un desafío presente en la Constitución, el Plan Nacional del Buen Vivir y la misión institucional del SRI.....	387
12.3	La transformación de los tributos en contribución solidaria	389
12.4	La cohesión social y el Buen Vivir	390
12.5	La ciudadanía fiscal como cambio cultural	391

Capítulo 13
**Importancia de las relaciones fiscales entre diferentes niveles de gobierno:
una aproximación para el caso ecuatoriano**

13.1	Introducción	395
13.2	Desafíos de la tributación subnacional	397
13.3	Problemas y desafíos de los tributos subnacionales: impuesto predial e impuesto de patentes	398
13.4	Conclusiones	404
	Glosario	405
	Referencias	413



Dedicatoria

*A la gente,
que soñó
en un país
para todos.*



Agradecimientos

Nunca las ideas son propiedad exclusiva de las personas que las exponen; sin duda se construyen sobre vivencias y reflexiones colectivas e individuales de otras personas. Este trabajo no puede ser la excepción. Por eso queremos agradecer a Ximena Amoroso, Directora Nacional del Centro de Estudios Fiscales del SRI, quien participó en las largas horas de reflexiones teóricas y revisión de cada uno de los capítulos. A Adrián Carrasco, catedrático de la Universidad de Cuenca, por las valiosas recomendaciones hechas al texto final. A la Cooperación Alemana GIZ y a Amelí Torres, asesora del programa PROMODE-GIZ, por su valiosa ayuda para que este libro pueda ser publicado. Finalmente, a todos los compañeros del Centro de Estudios Fiscales que trabajaron intensamente en la elaboración, discusión, edición y revisión de todo el texto.

Introducción

Como en alguna oportunidad confesé, cuando el Señor Presidente –recién electo– me invitó a que formara parte del equipo de gobierno de la Revolución Ciudadana ejerciendo las funciones de Director General del Servicio de Rentas Internas, experimenté una doble sensación: por un lado, en mi fuero interior, confirmaba que el proyecto de Acuerdo País –entonces Alianza y Movimiento País– estaba alejado de los intereses de los grupos económicos y, en general, de aquellos sectores que habían hecho del “lobismo”, del rentismo, de la elusión y de la evasión, los mecanismos permanentes de su desenfrenada e impúdica acumulación. Al mismo tiempo, sentí que el reto era enorme, complejo y difícil. Por mi vocación académica y mi permanente preocupación política comprometida con la construcción de una sociedad justa y solidaria, al cabo de unos cuantos días (de consultas a mi familia, sobre todo) decidí asumir el honroso mandato. Cuando acepté, recuerdo claramente al Presidente Correa instruirme que cobrara a todos, con apego estricto a la ley, que “comenzara por los grandes evasores” dijo... El 16 de enero, al posesionarme en el cargo, declaró el señor Presidente a la prensa que “el Marxismo llegó al SRI”. Entendí que la irónica sentencia se refería al arribo de la inquebrantable ética que venía para institucionalizarse y quedarse para siempre. Por supuesto, también se habría referido a la clara identificación ideológica izquierdista, tanto del proyecto País que asumía el gobierno, como de quien asumía la Dirección General del Servicio de Rentas Internas.

Desde entonces –y desde siempre– sabía que la gestión pública, sobre todo a nivel directivo/decisional, no puede ni debe entenderse en el ámbito estrictamente tecnocrático, sino que la misma es, fundamentalmente, política. Lo técnico es el soporte para la toma de decisiones. Sabía también que las administraciones tributarias, independientemente de los intereses de los grupos de poder económico, Sí deben participar en el diseño de la política tributaria.

Con el liderazgo motivador y reconfortante del Presidente Correa, han transcurrido estos cinco años de intensa y fructífera gestión del gobierno de la Revolución Ciudadana. Por la calidad, profundidad, amplitud y velocidad de los cambios creemos, sin temor a equivocarnos, que este quinquenio ha significado un quiebre definitivo del ciclo político neoliberal y se han sentado bases firmes para la construcción colectiva de un proyecto nacional identitario-popular. La ansiada alternativa humanista, pluralista y democrática, el socialismo del siglo XXI, la patria ecuatoriana para todos, caminan a paso firme, sin triunfalismos ni venganzas.

Hay que reconocer que encontramos un Servicio de Rentas Internas que, comparado con la innombrable DGR, logró modernizar la gestión y aumentar la recaudación en sus primeros años. Desde luego, el incremento de dos puntos en la presión tributaria de los años 1999 y 2000, se explica más por las reformas legales, sobre todo aquella que aumentó el IVA, que por la propia gestión. Muerto el siglo XX en materia de recaudación tributaria, peligrosamente se corría el riesgo de consolidar la primera década del siglo XXI como otra “década perdida”, pues la presión fiscal del 11% alcanzada en el 2001, disminuyó al 10.8% en 2006. Es decir, en el primer sexenio del siglo XXI se perdieron dos décimas en la presión fiscal.

El caos de la DGR aupó una desenfrenada evasión. El propio modelo organizacional del SRI, los errores, omisiones y arreglos políticos también permitieron una gigantesca evasión. En los años 2004 y 2005, en su orden y según estimaciones realizadas por el Centro de Estudios Fiscales (creado en nuestra administración), la evasión alcanzó el 61,3% en el impuesto a la renta y el 31,8% en el IVA. La arquitectura del modelo fue relativamente eficiente para cobrar el IVA, pero deficiente para cobrar el impuesto a la renta.

A la fuerte evasión se sumaba la inequidad consagrada, tanto por el marco jurídico como por la gestión recaudatoria. El impuesto a la renta re-

presentó, en el año 2006, el 33% de la recaudación total, mientras que el año 2011 los impuestos directos constituyeron el 42% respecto al total recaudado. El SRI de entonces no contaba con un departamento de grandes contribuyentes, como tampoco había definido con profundidad la definición de grupos económicos para efectos de control.

En la nueva administración, siguiendo los lineamientos del gobierno y bajo una concepción completamente diferente de la política fiscal y tributaria (entendida ésta como la actuación estatal para promover, dirigir, dinamizar, atenuar los ciclos económicos y corregir las distorsiones sociales, económicas y geográficas) nos hemos empeñado en cumplir a cabalidad con nuestra misión que se resume así:

“Promover y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de los principios éticos y legales para asegurar una efectiva recaudación que permita construir colectivamente una sociedad cohesionada.”

La construcción de “ciudadanía fiscal” se ha convertido en el pilar de la misión institucional. Por otra parte, la premisa para cumplir con nuestra misión es hacer del SRI el mejor lugar para trabajar.

En el marco de una democracia institucional participativa, con profundo respeto a los derechos humanos y laborales de los servidores, hemos inaugurado una administración de puertas abiertas. Aprovechamos las potencialidades de todos y cada uno de los compañeros y compañeras, trabajamos en equipo, rompemos los silos departamentales, construimos en nuestra organización los vasos comunicantes, estructurándola por procesos y no por proyectos aislados (que frecuentemente jamás concluían).

Desde las distintas percepciones e imaginarios apreciativos elaboramos el plan estratégico institucional que se orienta al cumplimiento de los objetivos tributarios estrechamente vinculados con los objetivos nacionales. No descuidamos el conjunto de características de la planificación exitosa: estratégica, integral, integrada, participativa, crítico/autocrítica, consensuada, creativa, prospectiva, operativa, realista, flexible, evaluable, institucionalizada. Estamos a tono con el gobierno de la Revolución Ciudadana en el que la planificación recupera su espacio vital en la construcción preterintencional de nuestro promisorio destino.

El nuevo modelo integral de gestión tributaria por riesgos, que cuenta con las potencialidades del talento humano y de su plataforma tecnológica, se sustenta no solamente en el pago voluntario y en el mejoramiento de los servicios y la observancia de los derechos de los ciudadanos/contribuyentes, sino en el fortalecimiento del control y en la ampliación de la base tributaria. ¡Servimos controlando y controlamos sirviendo!...

Por mi vinculación permanente con el hermoso oficio académico que nos permite aprender-enseñar-aprender, tuvimos la iniciativa de crear el Centro de Estudios Fiscales como el espacio para el debate académico, la investigación, la formación y la capacitación tanto de funcionarios como de la ciudadanía en general. Hemos desarrollado varias ediciones descentralizadas de cursos de posgrado (diplomado, especialización y maestrías). Se concluyeron exitosamente una treintena de estudios fiscales y tributarios. Está en marcha la Escuela de Formación Tributaria; hemos avanzado en cursos de formación en línea. Estamos por la sexta publicación de la revista *Fiscalidad*.

Nos faltaba un documento testimonial sobre nuestras reflexiones teóricas en torno a la política fiscal y tributaria que permita interpretar la realidad a la luz de los resultados alcanzados en la recaudación impositiva. Cruzando ideas entre los compañeros nos propusimos escribir sobre varios temas de especial interés ciudadano sobre la materia tributaria. Estamos convencidos de la necesidad de fortalecer la cultura tributaria que nos conduzca hacia un nuevo concepto: el de ciudadanía fiscal. Para ello, el conocimiento sobre la temática y la problemática tributaria debe salir de los “guetos” de los expertos, de los asesores y de los evasores. El sistema tributario (transparente, equitativo, redistributivo, progresivo, etc.) debe ser conocido, entendido y practicado por todos de manera integral.

Desde la aprobación de la nueva Constitución de la República se incorporan en la política fiscal tributaria sólidos pilares que garantizan la construcción de una sociedad cohesionada para el “Buen Vivir” en colectividad. La “progresividad”, la “equidad”, la “suficiencia recaudatoria”, la “prioridad de los impuestos directos” y la incorporación de la “responsabilidad ambiental”, entre otros, son los ejes innovadores de la “fiscalidad social”.

En estos cinco primeros años de la “nueva época”, los hechos dan cuenta de que estamos transitando “hacia una nueva política fiscal”.

Precisamente con el propósito de rendir un informe a la ciudadanía sobre los avances, resultados y desafíos fiscales/tributarios, elevamos a la sana y constructiva crítica de los actores académicos, económicos, sociales y políticos esta publicación, que pretende convertirse en un libro para el debate. Este libro, en el que si bien han brillado las individualidades, lo hemos trabajado en equipo con los compañeros vinculados con el mundo de las reflexiones teóricas, las contrastaciones empíricas y los resultados concretos. Los contenidos fundamentales se resumen en 13 capítulos, adecuadamente concatenados en un “todo” que nos permita entender lo que estamos denominando como el camino hacia “Una nueva política fiscal”.

La puerta de entrada (Capítulo 1) para el abordaje del reto que nos proponemos constituye el pacto social-fiscal liberador que reemplaza a la imposición neoliberal. En este primer capítulo respondemos a la pregunta ¿por qué pagar impuestos? Y a grandes rasgos proponemos que la tributación es justicia, equidad y, en última instancia, un requisito para que la sociedad goce de una amplia gama de derechos y libertades colectivas.

Entendemos que la construcción de este pacto llegó a su máxima expresión en Montecristi y la consecuente ratificación popular de la Constitución de 2008. El acuerdo político-social se plasmó en un hermoso “proyecto de vida en común”. La viabilidad del proyecto demanda una permanente movilidad social para que se concreten las utopías. Sin embargo, algunos actores políticos y ciertos poderes fácticos, ante el fin del rentismo y los privilegios de los que gozaron durante la “bella época” no se han detenido en su afán contrarrevolucionario.

El positivismo científico, que se extendió a la superestructura social y económica, se ideologizó en el ámbito jurídico al punto de convertirse en el discurso para el sometimiento legalizado de la población. El pragmatismo dominante demostrará lo acertado del sentimiento popular que una y otra vez exclamará: ¡“la ley es sólo para el de poncho”! En este callejón sin salida nada podía cambiar por cuanto el derecho escrito logró “eternizar” el statu quo... Si la letra de la ley impedía reivindicaciones populares, la política se judicializaba a favor de los intereses de los sectores dominantes. La situación fue tal que no quedaba otro camino que la construcción de una nueva constitucionalidad y un nuevo marco jurídico que expresara las más sentidas aspiraciones mayo-

ritarias. Este debate se desarrolla a lo largo del Capítulo 2, La ideología del discurso político.

A partir de asumir –como hipótesis– que los ingresos fiscales, sobre todo de fuente tributaria directa, constituyen el único camino para el fomento de la cohesión y la justicia social, damos una mirada en el Capítulo 3 a la realidad social y fiscal latinoamericana y Europa. Nos referimos a cuestiones que relacionan la pobreza, la desigualdad, la redistribución del ingreso y el desempleo con el gasto y la inversión social del Estado. Concluimos el tratamiento de esta cuestión con una breve descripción respecto a la percepción que tiene la ciudadanía en torno a la calidad y transparencia del gasto público.

“De la rigidez fiscal al pago de la deuda social” trata el Capítulo 4. Abordamos en este capítulo aspectos relacionados con los impuestos y la democracia, el tamaño, la calidad y el papel del gasto público, el recorrido de las finanzas públicas ecuatorianas, el pago de la deuda social, entre otros. Encontramos un hilo conductor entre la democracia y el destino del gasto. El gasto social de calidad, capaz de generar igualdad de oportunidades al conjunto de la sociedad, sin duda consolida una democracia participativa e incluyente. La “larga noche neoliberal” hipotecó el desarrollo humano y el Buen Vivir colectivo. Las finanzas públicas del “Consenso de Washington” siempre privilegiaron el interés del capital financiero internacional y el “rentismo autista” de las oligarquías. El Estado solo era grande y fuerte para la defensa de aquellos privilegios, pero era ausente para la construcción de una sociedad justa y solidaria. Basta recordar la “sucretización” hurtadista de la deuda privada externa y el “salvataje” mahuadista. Juntos, los dos pecados (ético-sociales) de lesa humanidad, significaron alrededor de 10.000 millones de dólares (a valores de entonces) que, sin rubor ninguno por parte de los autores y beneficiarios, postergaron los sueños de millones de ecuatorianos. Mientras se destinaba tanta millonada de subsidio para reparar las “travesuras” financieras privadas, los salarios reales, el costo de vida, el acceso a los servicios públicos básicos eran escamoteados bajo el pretexto del “ajuste y la estabilización” plasmados reiteradamente en las “cartas de intención” que se habían convertido en metas y objetivos irrenunciables de la política fiscal.

El Capítulo 5 se destina a dar una mirada a la historia tributaria ecuatoriana, desde la Colonia hasta la actualidad. Proponemos una periodización cronológica que nos permite entender el momento actual y sus perspectivas.

La equidad en la contribución solidaria, tributación, es el eslabón perdido de la justicia social y que no entorpece el crecimiento ni el desarrollo; todo lo contrario, los impulsan y los humanizan. La sociedad, hace rato demanda transformaciones urgentes, y para ello no hay más que dos vías: una violenta, de impredecibles consecuencias, y otra, pacífica y también revolucionaria. Creemos en esta segunda opción, la misma que se logra recurriendo a la herramienta más poderosa del cambio profundo y en paz: la tributación progresiva, redistributiva, equitativa...

Incluimos un tema que, como todos los demás, es fuertemente polémico en el ámbito político, teórico y metodológico. Me refiero a los estratos sociales y lo que podría definirse como “clase media”. Esta incorporación temática tiene su razón por cuanto la oposición, en su afán de conseguir alianzas con amplios sectores de la sociedad, no escatima recurso alguno tratando de convencer que “los grandes perjudicados” de las políticas públicas son aquellos que pertenecen a la clase media. Esta falaz argumentación desconoce que la política económica (que es de carácter social, ante todo) se ha orientado a construir una alternativa de desarrollo endógeno, inclusivo, justo y solidario. En el ámbito tributario, los estratos socioeconómicos medios, junto con los más pobres, obviamente, han sido los destinatarios directos de la acción pública. Mostramos –demostramos– que en el actual gobierno, la recaudación tributaria proviene fundamentalmente del combate a la evasión y elusión.

Desde los sectores de opinión que se oponen al cambio pacífico, hay temas que no se dicen ni se discuten. Me refiero a la enorme acumulación de riqueza –mal o bien adquirida– y el desbalance con el pago de impuestos. Tal es el ocultamiento de la realidad que en la consulta popular del 7 de mayo de 2011, buena parte de los medios de comunicación, de los dirigentes de los “sectores productivos” y de ciertos políticos y juristas, no resistieron al “peligro” que los acechaba si tenían que transparentar sus fuentes de enriquecimiento. Acudieron a los más inverosímiles argumentos. Al final, se impuso la ética social, entregando a la Asamblea Nacional el mandato de aprobar la ley que tipifique como delito el enriquecimiento privado injustificado. Con el soporte de las cifras, evidenciamos lo que está ocurriendo con la tributación ecuatoriana. El lector podrá constatar que no es verdad que la “clase media”, peor que los “pobres” están pagando la mayor parte de la “carga tributaria”.

El Capítulo 8 está dedicado al análisis del contenido de las nueve reformas tributarias aprobadas durante el último quinquenio (debería agregarse al discurso de los detractores de la transformación fiscal los resultados de la consulta popular del 7 de mayo, particularmente de la pregunta N° 6 que trata del enriquecimiento privado injustificado, cuyo resultado constituye uno de los cambios, sobre todo éticos, más relevantes en el ámbito tributario). No todas las “nueve reformas” crean o aumentan impuestos. Solamente tres de ellas lo hacen, mientras otras son “neutrales”, en el sentido de no crear, aumentar, eliminar ni disminuir impuestos. Su sentido es similar a la Constitución de la República (2008) y otras reformas como el “Código de la Producción”, que únicamente crean incentivos para el sector productivo.

Uno de los desafíos –aún no efectivizados– de la nueva política tributaria y fiscal se refiere a la necesidad de avanzar en el carácter progresivo y redistributivo. Hay que reconocer y, de hecho lo hacemos, que falta un significativo trecho por recorrer en tal dirección. Sabemos que a raíz de la pérdida de una mayoría parlamentaria ideológico-política, sólida y comprometida de manera militante con la justicia social, la aprobación de un marco jurídico tributario y fiscal equitativo, redistributivo y progresivo debe enfrentar una oposición vinculada con extremismos que se juntan entre una “izquierda siniestra y una derecha diestra” que impiden todo avance, más aún, cuando se juntan. Impresiona constatar como en los más variados temas, incluida la política tributaria, se expresan coincidencias totales entre las derechas y la izquierda violenta en el quehacer parlamentario.

En el Capítulo 9 desarrollamos en extenso reflexiones sobre este desafío. Incorporamos en el análisis de los desafíos de la agenda pendiente el camino por recorrer respecto al impuesto a la renta de personas naturales, así como los aspectos relacionados con fiscalidad y los incentivos. Punto aparte merece en este capítulo el tratamiento a la economía social y solidaria como el paradigma o modelo aprobado en Montecristi para marcar un quiebre frente a la “economía social de mercado” consagrada en la Constitución neoliberal de Sangolquí.

No podíamos olvidar un capítulo (el número 10) que se ocupe de la tributación ambiental, que acertadamente recoge la nueva Constitución. Nos preguntamos e intentamos ensayar una respuesta respecto al carácter excluyente entre economía y ecología. Damos una mirada a la imposición verde,

procurando encontrar la justificación –que desde luego existe– para que el componente ambiental se incorpore vía tributación o incentivos en la cultura ciudadana y podamos garantizar, en “sociedad” con la naturaleza, el “Buen Vivir”. Concluimos el décimo capítulo hablando de algunas lecciones aprendidas en torno a la última reforma tributaria, vigente desde noviembre de 2011.

Cuando evaluamos los resultados alcanzados en el período 2007-2011, consideramos que la clave radica en la construcción de un nuevo modelo organizacional. A este asunto nos referimos en el penúltimo capítulo (el número 11). En el SRI transitamos desde el paradigma del cumplimiento voluntario hacia el modelo integral de riesgos sustentado en la equidad y en la redistribución, basado en la capacidad contributiva de las sociedades y los ciudadanos. Estamos convencidos de que la gestión tributaria debe segmentar su estrategia en función del comportamiento de los contribuyentes. No escapa a nuestro conocimiento que hay ciudadanos que están siempre dispuestos a cumplir con la ley. Otros quieren hacerlo pero por alguna razón no lo hacen; no falta quien esté buscando la forma de incumplir el marco jurídico tributario y, por fin, existen algunos contribuyentes que toman la decisión de incumplir la ley. La administración tributaria debe, según sea cada caso: facilitar, apoyar, disuadir o exigir. Si queremos fortalecer la cultura tributaria y construir ciudadanía fiscal, el verbo que tenemos que aprender a conjugar es el verbo **TRIBUTAR** (Capítulo 12). Tenemos que conjugarlo en tiempo presente, modo indicativo, primera persona del plural. A este verbo debemos enraizarlo en el ADN social e individual, de manera que digamos: ¡**NOSOTROS TRIBUTAMOS!**

Carlos Marx Carrasco
Julio 2012

1

De la imposición al pacto: justicia y política fiscal

Ana Rivadeneira Alava

Investigadora del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

¿Por qué el pago de impuestos nos resulta un peso, aún si aceptamos que es indispensable la existencia de una institución que organice y garantice los derechos de todos los miembros de la sociedad? Esta interrogante ata la cuestión tributaria a dos aspectos clave, sociedad y Estado, a los cuales debe sumarse uno más, estrechamente relacionado con la respuesta a dicha pregunta: la justicia. El propósito de este capítulo es abrir la discusión acerca de por qué son necesarios los impuestos y por qué (y cómo) estos pueden ayudar en la construcción de una sociedad más justa.

El debate de los temas que proponemos, sin duda de gran interés para todos y todas, será fructífero en la medida en que se entienda que la justicia no es un concepto absoluto ni desligado de las condiciones, características y estructuras del ámbito en el que se aplica. Con el afán de enriquecer el análisis del caso ecuatoriano que hacen los capítulos posteriores de este libro, hablaremos del pacto fiscal, del rol del Estado, de los conceptos de justicia y equidad, de los distintos criterios de justicia de un sistema tributario y de cómo los impuestos justos pueden constituirse en herramientas para la construcción de una sociedad que garantice las libertades de quienes la componen, y de cómo —en ese sentido— los impuestos se convierten en instrumentos para la libertad. Pero aquí nos referimos a la libertad en su concepción más amplia, aquella que trasciende la mera contabilización de las alternativas disponibles o el control directo que cada persona tiene en todos los aspectos de su vida para considerar

que lo que se haga realidad sea aquello que las personas elijen o elegirían si sólo dependiera de ellas.

El capítulo está organizado de la siguiente manera: la primera parte trata la concepción de justicia y las relaciones teóricas entre justicia, equidad y libertad, para lo cual nos ceñimos a las contribuciones de uno de los referentes de la filosofía política y premio Nobel de Economía, Amartya Sen. Esta primera sección propone una respuesta a la pregunta de por qué pagar impuestos. Señalamos que éstos son medios indispensables para materializar los fines comunes que tiene una sociedad, generan un sentido de pertenencia y, a la vez, visibilizan el derecho (y el deber) de vigilar el uso de las contribuciones. El segundo subcapítulo se enfoca en el rol del Estado, y en particular de la política pública, en la garantía de los principios mencionados: justicia, equidad y libertad; se define el pacto fiscal ideal y los principios que debería cumplir un sistema tributario justo. Finalmente, se hace un breve recorrido histórico sobre la forma en la que los impuestos se concibieron como instrumentos de dominación, sobre todo en sociedades como las latinoamericanas, para luego explorar la necesidad y la posibilidad de cambiar esa concepción, de tal forma que los impuestos se conviertan en herramientas para la liberación de nuestras sociedades.

1.1 Algunas concepciones de justicia

La justicia, más que un concepto absoluto, es un conjunto de ideas que varía según el contexto y las circunstancias que se estudian (Lennig, 2011); es más, cada cultura tiene su forma de comprenderla, por lo que no hay un único significado de justicia. Su importancia y relatividad han hecho que muchos filósofos, y hasta economistas, hayan intentado definirla y aplicarla. El concepto ha evolucionado en base a una acumulación de puntos de vista de pensadores de diversas épocas y sociedades.

Detengámonos en la idea de justicia de Amartya Sen, filósofo y economista, ganador del premio Nobel en Economía en 1998. Nos inclinamos hacia sus ideas por: (1) Su vocación por restituir la ética a la discusión económica y hacer que renazca la preocupación por temas fundamentales como la justicia o la distribución, que habían sido relegados y restringidos a la política y filosofía por décadas. (2) Su enfoque, tanto teórico como práctico, que tiene

en cuenta los sistemas sociales reales donde los problemas de escasez, desigualdad y/o privación son palpables, la gente que los padece es real y su búsqueda de soluciones factibles propone metodologías para la medición de la pobreza y la desigualdad, conceptos estrechamente relacionados con su concepción de justicia. (3) Su distanciamiento y crítica a la visión tradicional economicista (utilitarista) que ha liderado la literatura de la Economía del Bienestar por décadas. Este modelo reduce el ámbito de acción de las políticas públicas al de la maximización de la utilidad agregada, haciendo caso omiso de la distribución del bienestar entre los diferentes individuos. En otras palabras, la lógica utilitarista evalúa diferentes situaciones según el incremento del bienestar social en el agregado, sin importar si ese incremento está concentrado en un solo individuo. Por estas razones, pero sobre todo por el hecho de que Sen cuestiona y rechaza un modelo que reproduce inequidades y que acepta como justo el crecimiento económico excesivamente concentrado, las siguientes líneas argumentativas se sustentan en sus planteamientos y reflexiones.

Basándose en los aportes de Adam Smith, John Rawls y la teoría de la elección social (Lennig, 2011), Sen critica las teorías económicas tradicionales del bienestar (*welfarism*) por ser demasiado restrictivas para guiar las decisiones colectivas; es más, señala y demuestra que estos enfoques entran en conflicto con dos principios clave: justicia y equidad (Gilardone, 2011). No ahondaremos más en la definición de la sociedad justa según estas escuelas de pensamiento económico, pero sí hablaremos de la teoría de la justicia de John Rawls y de la posición que asumió Sen ante ésta y ante ciertos planteamientos de Adam Smith.

Con su teoría de la “justicia como equidad” (que también puede traducirse en justicia como imparcialidad), John Rawls deriva los principios fundamentales en los que debería descansar la estructura básica de una sociedad (instituciones, convenciones y normas); esos principios deben ser el producto de un acuerdo unánime y voluntario y, por lo tanto, justo (Bojer, 2003). Por ello, Rawls se ubica entre los teóricos del contrato social (Sen, 2009; Dutt y Wilber, 2010). Para llegar a esos principios, Rawls crea una situación hipotética –la posición original– en la cual los individuos se encuentran cobijados por el *velo de la ignorancia* que les impide saber cierta información moralmente irrelevante pero que dificulta la imparcialidad. Estas informaciones incluyen su lugar en la sociedad, su estatus o clase social, su posición en la distribución de los activos naturales y habilidades, sus intereses e intenciones más profun-

das, o su estructura psicológica particular (Gilardone, 2011). Sin embargo, los individuos sí tienen conocimiento acerca de cómo funciona una sociedad y mantienen cierto sentido de justicia (Lennig, 2011). Esta posición original crearía una situación de incertidumbre entre los individuos. Las personas libres y racionales, caracterizadas por su aversión al riesgo y preocupadas por fomentar sus propios intereses, escogerían dos principios justos en este estado de igualdad primordial e ignorancia parcial: (1) Que cada persona tenga igual derecho a un esquema completamente adecuado de libertades básicas iguales, que sea compatible con un esquema de libertades similar para todos. (2) Que las desigualdades económicas y sociales satisfagan dos condiciones: primero, deben responder a posiciones y cargos accesibles para todos, con igualdad de oportunidades; segundo, dichas desigualdades deben existir para el mayor beneficio de los menos aventajados. Este segundo principio se conoce como el *principio de la diferencia* y garantiza lo mejor para los miembros de la sociedad que estén en la peor posición (Sen, 1992).

Para tener una idea más completa de la teoría de la justicia de Rawls vale la pena aclarar que el primer principio –igualdad de libertades personales– tiene prioridad sobre el segundo –equidad en la distribución de los bienes primarios–. Los *bienes primarios* se definen como aquellos medios necesarios para alcanzar el plan de vida que tenga cada persona (racional), cualquiera sea ese plan (Dutt y Wilber, 2010). Éstos son: libertades básicas, libertad de movimiento y elección de la ocupación, facultades y privilegios de los cargos y posiciones de responsabilidad, ingresos y riqueza, y bases sociales de la dignidad (amor propio) (Bojer, 2011).

El enfoque en los bienes primarios, como espacio para evaluar la equidad, revela el desacuerdo de Rawls con el utilitarismo y los otros enfoques del bienestar subjetivo. Sen comparte esta discrepancia; sin embargo, disiente también con la alternativa rawlsiana: como señalamos antes, los bienes primarios constituyen medios para el bienestar y, debido a la diversidad de los seres humanos (la cual hace que la transformación de medios a fines no sea igual para todos), Sen da prioridad a las oportunidades o posibilidades reales de las que gozan las personas para llevar a cabo su plan de vida (capacidades); porque demandar equidad de los bienes primarios se traduciría en inequidades en el espacio más prioritario de las capacidades (Sen, 1992; Gilardone, 2010).

Para comprender bien el *enfoque de capacidades* es preciso definir los dos conceptos sobre los cuales se asienta la propuesta de Sen: funcionamientos y capacidades. Funcionar es la consecución (la conquista) de un conjunto de estados del ser, estar y hacer de una persona, que le permiten vivir bien (no sólo sobrevivir). Van desde lo más básico, como estar adecuadamente alimentado, estar saludable, tener un trabajo bueno, hasta lo más complejo como ser respetado, tener autoestima, participar en la vida de la comunidad, entre muchos otros. Estos elementos constitutivos de la existencia de los seres humanos se conocen como *funcionamientos*, y Sen (1992) los identifica con los logros que efectivamente obtienen las personas, en el día a día y a lo largo de sus vidas –el bienestar¹ alcanzado–.

Además de tener en cuenta lo que las personas son, cómo están y qué hacen (sus funcionamientos) es importante conocer las (diferentes) posibilidades que las personas tienen para alcanzar dichos estados; esto es, la libertad con la que los individuos cuentan para conseguir su propio bienestar. Sen (1992) llama *capacidades* al conjunto de posibles funcionamientos que una persona puede escoger y alcanzar; este concepto también puede interpretarse como las oportunidades reales que tienen los individuos –la libertad de alcanzar el bienestar–.

El concepto de capacidades permite trascender el uso de variables como el ingreso, los bienes básicos, la utilidad, etc., para enfocarse en los elementos que constituyen la vida de la gente al momento de estudiar el bienestar, la equidad, la justicia de una sociedad –aquí es donde yace la divergencia entre Rawls y Sen que mencionamos previamente–. Este enfoque distingue los recursos que las personas poseen de las capacidades o libertades con las que efectivamente cuentan, y dicha distinción es crucial en vista de la diversidad –en características personales y sociales– que nos caracteriza como seres humanos (Sen, 1992): un determinado nivel de recursos o ingresos no garantiza las mismas libertades para todos. Además de que el enfoque en las capacidades reconoce las diferencias entre las personas para convertir medios en fines, también toma en cuenta el hecho de que existen varios medios que determinan las oportunidades reales de la gente; esto tiene sus implicaciones y dificultades metodológicas, pero este tema está fuera del alcance de este capítulo.

1 Sen entiende el bienestar (well-being) como la calidad de la existencia o la vida de una persona. Aunque la palabra sea la misma en español, no es lo mismo que el bienestar subjetivo (welfare) al que se refiere el utilitarismo, por ejemplo. (1992: 39)

Por ejemplo, un mismo monto de ingresos se traducirá en diferentes oportunidades y logros de movilización para una persona que tiene una discapacidad en sus extremidades inferiores, para quien ha alcanzado una edad avanzada, o para quien está en su juventud y goza de todas sus habilidades motrices; en determinados grupos sociales, esta facilidad de moverse dependerá incluso del sexo de la persona. Esa disparidad se dará no sólo en la libertad de moverse, sino en cualquier otro objetivo que dichas personas consideren valioso. En este sentido, las comparaciones interpersonales basadas en recursos serán poco adecuadas si lo que se pretende es comparar las oportunidades (libertades).

Con estos conceptos podemos revisar la idea de justicia. Para Sen, una teoría de la justicia debería ir más allá de definir la situación (ilusoria) de justicia perfecta² para enfocarse en la comparación de situaciones que ocurren en la realidad, que no son perfectas y que difieren en su grado de justicia³, con el fin de hacer dichas situaciones menos injustas. El pensamiento de Sen, entonces, se desarrolla a partir de la pregunta ¿cómo lograr que la justicia mejore?, en lugar de preguntarse cuáles serían las instituciones perfectamente justas. El objetivo principal de una teoría de justicia⁴ es guiar la elección razonada de políticas, estrategias o instituciones (posibles); en tal virtud, la creación de acuerdos sociales perfectamente justos no es ni necesaria ni suficiente (Sen, 2009).

2 Este es el caso de los teóricos del contrato social como Hobbes, Locke, Rousseau y Kant. Sen llama a este tipo de planteamientos “institucionalismo trascendental”, porque se enfocan en acuerdos o compromisos: buscan, bajo ciertos supuestos acerca de las motivaciones personales, definir cómo sería un acuerdo (comprendido como un conjunto de instituciones, regulaciones y reglas de comportamiento) apoyado voluntariamente por todos los miembros de una sociedad, para lo cual hacen uso de ciertas condiciones artificiales o hipotéticas; dicho acuerdo garantizaría la justicia perfecta. También Rawls y otros pensadores más contemporáneos, como Dworkin, Gauthier y Nozick, usan este enfoque en sus teorías de justicia (Sen, 2009).

3 Esta es una forma de comprender la justicia por medio de comparaciones enfocadas en la realización, es decir, entre realidades o situaciones posibles. Entre los pensadores que adoptaron este enfoque están A. Smith, Condorcet, Bentham, Marx, Mill; estos, a pesar de su divergencia en la forma de comparar y en sus concepciones de justicia, tenían en común la búsqueda de suprimir la injusticia en el contexto social e histórico en el que vivieron (Sen 2009).

4 Según Gilardone (2011), los aportes de Sen más que constituir una teoría de la justicia tradicional, aquella que incluye principios rigurosos de agregación y de redistribución, es una idea de la justicia, más realista y pluralista, que admite la existencia de ordenamientos parciales. Esto quiere decir que es posible hacer una elección entre alternativas que pueden ser mejores que otras en algunos aspectos pero no en todos, e incluso entre alternativas que pueden tener características incomparables.

En su planteamiento de una teoría de justicia, Sen se nutre de Rawls (entre otros autores) en la necesidad de dotarle objetividad a las valoraciones de justicia, mediante la revisión y evaluación razonadas desde diferentes perspectivas. No obstante, Sen se apega más a la idea de *imparcialidad abierta*, a partir de la noción del “espectador imparcial” de Adam Smith, para razonar acerca de nuestras motivaciones propias (en la construcción de una teoría de justicia, por ejemplo). Dicho razonamiento debe hacerse tomando cierta distancia de uno mismo: Sen comparte con Smith la necesidad de que, en la búsqueda de resoluciones en el ámbito público, las alternativas se evalúen como si se convocara a una gran variedad de puntos de vista, con experiencias lejanas y cercanas a las propias, de distintas idiosincrasias, etc., con el fin de evitar las visiones parciales del medio social y la cultura a la que pertenecemos, y para resguardar la imparcialidad y objetividad en el debate público (Sen, 2009; Gilardone, 2011).

Aunque una definición exacta y única de lo que es la justicia no podrá hacerse sin analizar el contexto social e histórico que se evalúa, se puede intentar construir una idea de justicia aplicable, de forma general, a diversas circunstancias. Adoptamos la idea de Sen (Lennig, 2011; Sen, 2002): *la justicia puede entenderse como la supresión de las desigualdades inequívocas*⁵. Es más, por las razones que más adelante presentaremos, Sen demanda, específicamente, la equidad de capacidades, entendidas como la *libertad* de alcanzar los distintos estados del ser y el estar que nos permitan llevar la vida que razonadamente deseemos llevar. Por ahora podemos decir que, para hacer de la justicia un concepto aplicable (fin último de cualquier teoría y, sin duda, nuestro interés en este libro), se requiere que los deseos y las libertades de las personas que conforman la sociedad, así como las decisiones y logros que resultan de éstos, sean necesariamente parte de las valoraciones de justicia. Las instituciones y normas también son importantes, y esto se verá en los diferentes tópicos que aborda el presente libro, pero no son suficientes para garantizar la justicia. Este enfoque está estrechamente relacionado con el concepto de capacidades.

5 En este punto es importante recalcar que Sen considera que la eficiencia (la cual es parte del tema de la agregación) es una preocupación irreducible en el análisis del bienestar de una sociedad; es más, la relevancia del concepto de equidad no puede comprenderse sin considerar la eficiencia (Sen, 1992). La idea es que si bien la repartición de un pastel entre los invitados a un cumpleaños debe ser una preocupación primordial, el tamaño del pastel también es un elemento clave a la hora de hacer un análisis de qué tan bien o mal pueden estar los implicados.

1.1.1 Justicia y equidad

¿Qué tiene que ver la equidad con la justicia? Sin duda, ésta es una pregunta válida en vista de que, aunque casi siempre las exigencias de justicia de una comunidad tienen detrás una petición de igualdad, hay concepciones de justicia que no parecen mencionarla o promoverla, al menos no de forma explícita. No obstante, Sen observa que todas las teorías que estudian cómo debería ser un contrato social demandan, de una u otra forma, la igualdad o equidad de algo, aún aquellas que, en un principio, se califican como anti-igualitaristas. Por supuesto, difieren en el ámbito en el que abogan por la igualdad, responden de forma distinta a la pregunta ¿igualdad de qué? (Sen, 2002): los principios de Rawls demandan igual libertad y equidad en la distribución de los bienes primarios; Ronald Dworkin habla de la igualdad de recursos; Thomas Nagel, de la igualdad económica; Robert Nozick, de la igualdad del derecho a la libertad; Amartya Sen, como mencionamos en líneas previas, aboga por la equidad de libertades o capacidades.

Antes de hablar de esos ámbitos o esferas en las cuales se sitúa el debate de la equidad, hay dos puntos que matizan la relación –identificación– de la justicia con la equidad: (1) la necesidad de que toda teoría debe proponer una visión del contrato social que se perciba como justa para que sea plausible y ética y (2) el hecho de que somos tan diversos, tanto en características personales como en los fines que perseguimos, que la equidad en una esfera necesariamente implicará inequidad en otras y, por lo tanto, la justicia se definirá en el ámbito que la teoría considere más relevante⁶.

El primero de estos puntos tiene que ver con el hecho de que cualquier teoría ética del pacto social debe resguardar que a todos se nos considere por igual, en algún aspecto relevante, crítico o básico, para que la teoría sea, al menos, algo meritoria y admisible (Sen, 1992). Para que una teoría del contrato social sea acogida, debe apelar a la opinión de los demás (las potenciales

6 Más allá de lo que señalen las teorías de justicia, la sociedad es la llamada a manifestarse en cuánto a qué aspecto considera más relevante. Las teorías son una guía, producto de una reflexión profunda pero también de las inclinaciones de quienes las elaboran, de ahí la importancia de que se pronuncien y se escuchen todas las voces. La democracia viva, por lo tanto, es indispensable para definir qué es lo justo y para que ello se configure en el diseño de las políticas públicas.

partes integrantes del contrato); si dicha teoría no demandara igualdad en algún aspecto básico, discriminaría a alguna persona o grupo, y entonces el/los desaventajados, ya no estarían de acuerdo. Sin una equidad básica, entendida como imparcialidad en algún aspecto clave –cualquiera que éste sea– no habría pacto alguno. Además, se espera que cualquier proponente de una teoría la sustente ante aquellos que podrían estar implicados de alguna forma, y la falta de dicha imparcialidad, de dicha equidad de base, sería casi imposible de defender.

El segundo punto considera que los seres humanos somos distintos y un análisis de la equidad, y por ende de la justicia, no puede deslindarse de esa realidad. En palabras de Sen (2009), la justicia no puede ser indiferente a la vida que las personas pueden, en realidad, vivir, y esto dependerá tanto de sus características personales (edad, sexo, destrezas físicas o mentales, etc.) como de sus circunstancias externas particulares (medio ambiente y clima, la cultura de la sociedad en la que nacemos, los activos o pasivos heredados, etc.). Dicha diversidad es la causa de que cuando se exige que se mantenga la equidad en algún aspecto básico, a la vez se inste, o al menos se tolere, la prevalencia de inequidades en otros aspectos. En este sentido, este punto guarda relación con el anterior: las teorías de la justicia serán plausibles en la medida en la que las desigualdades que prevalecen en su construcción se expliquen o justifiquen como resultado de garantizar la equidad en un espacio más importante –una equidad básica– (Sen, 1992).

La diversidad de los seres humanos es un tema clave el momento de hablar de justicia y equidad, como se ha señalado antes. ¿Por qué? Porque esas diferencias marcan la pauta de las capacidades que tienen las personas para tomar decisiones y transformar los distintos medios que tienen a su alcance en aquello que les sea valioso o que aporte a su plan de vida. Tomando el ejemplo del apartado anterior, la posibilidad de desplazarse de un lugar a otro no será igual para quien tiene la discapacidad, para el anciano, o para el joven. Con esta consideración, la demanda de igualdad de ingresos se traduciría en la desigualdad de las posibilidades de desplazamiento para las distintas personas antes descritas. No se trata de que, en nombre de la justicia, se pida la igualdad absoluta de ingresos, riqueza, bienes, etc. Estos son sólo medios para conseguir otros fines, y la idea, en términos de justicia y bienestar, es que todas las personas lleven la vida que deseen, pero que deseen de forma razonada y consciente. En este sentido, lo realmente importante es que las personas pue-

dan *funcionar* bien dentro de su espacio, por un lado, pero también la libertad (*capacidad*) que tengan para lograrlo.

Recordemos que habíamos definido la justicia como la equidad de las capacidades –o la eliminación de las desigualdades evidentes– de los miembros de una sociedad (siguiendo el planteamiento de Sen). Pero para lograr una comprensión plena de esta idea de justicia, aún resta por responder (1) qué es la equidad, y (2) cómo se interrelacionan la justicia y la libertad cuando se demanda la equidad de capacidades.

Según Kolm (2011) la igualdad es un concepto matemático que tiene detrás un sinnúmero de connotaciones y usos y que ha despertado pasiones intensas y de la más diversa naturaleza. De forma estricta, la igualdad puede definirse como la correspondencia o “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad” (RAE, 2011). Gosepath (2011) recalca que el término ‘igualdad’ denota una relación de correspondencia entre al menos dos objetos, personas, procesos o circunstancias que tienen las mismas cualidades en al menos una característica o variable, pero no en todas; por lo tanto, decir que dos cosas o situaciones son iguales –tienen una correspondencia aproximada– es distinto a decir que son idénticas –cuando la correspondencia es exacta–.

Pero más allá de este significado formal, lo que nos interesa aquí es explicar el uso prescriptivo de esta palabra, en la medida en que se usa para expresar un criterio que se demanda o desea: una norma o regla (Gosepath, 2011). Esta construcción requiere de los siguientes elementos: un componente descriptivo –que identifica la persona o el grupo al que se aplica esa norma, “todos los ecuatorianos”, por ejemplo– y un componente prescriptivo propiamente dicho –que contiene el estándar bajo el cual se hace la comparación, “debemos ser iguales ante la ley”, completando el ejemplo anterior–. Bajo esta acepción, el vocablo ‘igualdad’ también se convierte en una característica que puede tener grados; asimismo se la ha identificado, sobre todo en el idioma castellano, con la ‘equidad’, un término que en su definición contiene una carga moral. Por este motivo, en lo que sigue del libro se hace uso indistinto de los términos igualdad y equidad.

Para hablar de igualdad o equidad se requiere que se especifique el rasgo o la característica de los sujetos u objetos que se comparan. Nos referimos a los espacios o aspectos en los cuales se demanda equidad, a las múltiples repuestas

a la pregunta ¿igualdad de qué? El hecho de que la igualdad pueda evaluarse en tantos espacios como diferencias tenemos los seres humanos ha hecho que muchos arguyan que este concepto, por sí mismo, carece de significado. Sin embargo, la idea de la igualdad (sin un calificativo) refleja un principio: el de la necesidad de imparcialidad, de consideración de todos los seres humanos como tales, con el mismo valor y dignidad, que es lo que compartimos todos más allá de nuestra unicidad –igualdad moral– (Gosepath, 2011).

Ahora bien, para lo que nos ocupa en este libro, hemos asumido que el espacio para evaluar la equidad, y en consecuencia para concebir la justicia, es el de las capacidades, las cuales reflejan la libertad de la que gozan las personas para vivir la vida que razonablemente desean llevar; la libertad para perseguir los elementos que constituyen su bienestar. A continuación se explora la relación entre justicia, equidad y libertad.

1.1.2 Justicia y libertad

La justicia no puede entenderse sin tener en cuenta el tipo de vida que logran las personas que componen una sociedad, además de las instituciones y reglas que rigen en ella (Sen, 1992). En ese sentido, se justifica emplear el espacio de las capacidades: éstas representan la libertad de bienestar (*well-being freedom*), de escoger la vida que valoremos.

Esta relación entre bienestar y libertad se puede dar de dos formas: los logros de las personas dependen de las libertades que tengan para elegir, es decir, de sus posibilidades reales. En este sentido, una mayor libertad es un aspecto deseable en una sociedad por razones éticas y políticas. Más allá de esa influencia en el bienestar, la libertad por sí misma es igual de importante (Sen, 2009); para los seres humanos, la capacidad de razonar y elegir entre las diversas alternativas de vida posibles es una cualidad valiosa (Sen, 1992). Es más, Sen señala la necesidad de que la libertad (en una concepción amplia) sea un principio adicional en su enfoque de capacidades, pues además de la libertad de conseguir objetivos (encaminados o no al bienestar), se debe reconocer el significado de la libertad entendida como la ausencia de obstáculos o restricciones externas a un sujeto –específicamente por parte de otros sujetos– para obrar en coherencia con sus objetivos y metas –libertad negativa– (Carter, 2012).

Transcendiendo la esfera del bienestar, la libertad también comprende la potestad que tenemos las personas para hacer y lograr aquello que valoramos y que consideramos importante⁷, que puede estar relacionado con la búsqueda de nuestro propio bienestar *o no* –libertad de acción (*agency freedom*)–. El éxito de las personas en cumplir sus metas y objetivos es la realización de esa libertad de acción (*agency achievement*) (Sen, 1992).

La libertad de acción es una concepción más amplia que la de bienestar, en la medida en la que se reconoce que la consecución del bienestar propio no es la única motivación de los seres humanos –las personas como agentes también valoran otras cosas–; así, la libertad de bienestar es sólo un tipo de libertad (Sen, 1992). Ambas concepciones de libertad están asociadas a los dos aspectos de una persona: el de agencia o acción –en este, la persona es hacedora y juez– y el de bienestar –en el cual, la misma persona es beneficiaria, por lo que se debe tomar en cuenta sus intereses y su beneficio–. Entonces, la libertad de bienestar está relacionada con aquello que le conviene o beneficia a la persona, mientras que la libertad de obrar está relacionada con lo que la persona hace en virtud de su concepción del bien, pero no hace referencia a un objetivo predefinido (Sen, 1985). Aún así, la libertad de acción no deja de hacer énfasis en el hecho de que (la mayoría de) las personas somos agentes responsables y, por lo tanto, debemos rendir cuentas a los demás en el ámbito moral.

Aunque la libertad de bienestar es una forma más restringida de libertad que la libertad de actuar, y la interacción entre ambas es indiscutible, la primera no puede simplemente incluirse en el análisis de la segunda; la distinción es necesaria ya que puede haber situaciones en las cuales una mayor libertad de acción se contraponga con la libertad de bienestar y también con el bienestar finalmente alcanzado (Sen, 1992). Aclaremos lo dicho hasta aquí con un ejemplo: imaginemos un transeúnte que, en su camino al trabajo, desacelera su paso para ayudar a una mujer anciana a cruzar una gran avenida, a pesar de que sabe que perderá su autobús y a sabiendas de que el siguiente llegará en media hora. Es claro que su libertad de acción se ha incrementado (porque tiene la posibilidad de ayudar a una persona que lo necesita) a costa de su

7 Dos precisiones son necesarias: (1) la libertad, en este sentido más amplio, debe considerar la ‘concepción del bien’ que tiene una persona (sus metas, objetivos, obligaciones, etc.); y (2) el hecho de que esta libertad más general no se restrinja solamente a la búsqueda del bienestar, no significa que se considerará todo lo que le guste a una persona sin una reflexión (propia) de su ‘concepción del bien’ (Sen, 1985).

bienestar –tanto el posible (su libertad de llegar a tiempo al trabajo se reduce cuando pierde su bus), como el logrado (llegar tarde al trabajo le significará el perjuicio de su imagen ante sus compañeros y su jefe y el descuento de su salario)–. Otro caso en el que se puede observar este tipo de contradicciones es el de una persona que decide sumarse una huelga de hambre de gran escala para conseguir un objetivo que considera importante, como la conservación de un área protegida que se encuentra en peligro de ser invadida para explotar un recurso natural. Este individuo estaría ejerciendo su libertad de acción y, a la vez, reduciendo su bienestar.

Este último ejemplo es útil para plantear dos conceptos importantes que tienen que ver con la valoración que la persona le da a su participación en la consecución de sus objetivos (evitar la explotación del recurso natural en el área protegida, en este caso) (Sen, 1992). Por un lado, el individuo de nuestro ejemplo valora el hecho de que se cumpla su objetivo sin importar cómo se llegue a este resultado, es decir, el *éxito realizado de la acción*. Por otro lado, el individuo puede valorar su participación en el proceso de la toma de decisiones que llevó al resultado, aún si éste no fue el esperado; en este caso se habla del *éxito instrumental de la acción*.

El hecho de distinguir qué tanto se valora el papel que cada persona desempeña en el logro de sus metas es relevante porque da paso a la discusión acerca de la libertad como control, que se refiere a si el individuo es quien activamente escoge y ejecuta, es decir, controla el proceso de elección que hace que se cumpla el objetivo deseado. Más que el logro del objetivo, la libertad como control valora el dominio que las personas ejercen en el proceso (Sen, 1985). El control es un aspecto preponderante en muchas concepciones de la libertad; sin embargo, confundir libertad con control es limitar el primer concepto. Lo relevante es la libertad real de la que gozamos las personas (Sen, 1992). Esa libertad real o efectiva, como la llama Sen (1985), se refiere, más bien, a la libertad que tiene una persona para obtener los resultados deseados, sea que ella tenga la facultad de elegir uno u otro resultado, o sea que sus elecciones se respeten y, en consecuencia, se obtenga el resultado aún si ella no puede controlarlo. Esta idea de libertad efectiva se preocupa más por el hecho de que se elija algo valorado por un individuo precisamente porque éste lo valora y lo elegiría si tuviera que tomar él mismo la decisión. El concepto de libertad efectiva está relacionado a la visión más amplia del éxito realizado de agencia que se explicó antes.

Un ejemplo puede ayudar a comprender lo explicado en el párrafo previo: una mujer que decide tomar un taxi para ir a casa de su mejor amiga (o para ir a cualquier otro destino que desee), al entregarle el control al conductor pierde su libertad como control, pero mantiene su libertad efectiva pues va a donde ella quiere. En otras palabras, el chofer del taxi es quien conduce el vehículo, pero lo hace hacia donde le ha pedido la mujer *y porque* se lo ha pedido ella; por lo tanto, la libertad efectiva de la señora se mantiene intacta. Otra forma de verlo es que el taxista hace lo que la mujer hubiera hecho si ella condujera (en el escenario hipotético en que ella puede manejar el taxi). En el ejemplo del huelguista, la decisión de conservar el área protegida no recae sobre él, por lo que su libertad como control estaría coartada. Sin embargo, si se decide no explotar el área *porque* así se ha manifestado el huelguista (junto con la mayoría de la sociedad) y se ha decidido respetar sus deseos, entonces se ha reforzado su libertad (efectiva): se ha tomado la decisión que él mismo hubiera tomado si hubiera estado en sus manos esta elección y precisamente por ello goza de la libertad de visitar el área protegida y verla (o sólo saberla) en todo su esplendor.

Este último caso pone de manifiesto dos argumentos importantes: (1) sin que se desprecie la importancia del control en las decisiones de la vida de la gente, la libertad no es sólo tener las riendas, es un concepto más amplio y de ahí la necesidad de considerar, también como parte de la libertad, aquellas situaciones que se hicieron realidad en línea con nuestros deseos (razonados), más allá de qué o quién las hizo posibles. (2) Ciertos objetivos personales importantes no pueden controlarse individualmente, por la forma de organización de las sociedades: la libertad de andar por las calles sin el peligro de asaltos o la libertad de vivir sin el riesgo de contraer tuberculosis o cualquier otra epidemia, o sin hambrunas. En estos casos, y también en el caso del huelguista, las libertades efectivas, más que de forma individual, deben examinarse en términos de lo que todos o casi todos los miembros de un grupo elegirían si pudiesen; estas libertades se ejercen necesariamente de forma colectiva, pero también afianzan la libertad efectiva individual.

Como señala Sen (1992: 66), al evaluar las libertades de las que gozamos y al examinar las desigualdades en este aspecto, la base de información para la evaluación tiene que tomar en cuenta lo que elegiríamos en el escenario hipotético en el que tenemos esa potestad (*counterfactual choices*), y su relación con lo que ocurre como consecuencia directa o no de la intervención propia.

La concentración exclusiva en las influencias o el control sería inadecuada para analizar nuestras libertades.

Precisamente en libertades como las mencionadas, que requieren de la organización colectiva, las políticas públicas juegan un rol primordial, pues son el medio para mejorar la libertad efectiva de la gente: siempre que las políticas públicas estén encaminadas a dar a las personas lo que ellos escogerían por sí mismos, éstas reforzarían su *libertad de escoger vivir la vida como desean*, aún si la mayoría de la gente no tiene las influencias ni el control directo. Más que el número de alternativas que posee la gente⁸ (vivir con o sin contraer una epidemia son dos), para analizar cómo las políticas públicas ayudan o restringen la libertad real debemos adoptar el punto de vista de lo que la gente escogería si se le diera la oportunidad de elegir (la mayoría escogería vivir sin la epidemia, y esto es lo que la política debería garantizar, así una vez implementada no haya más alternativas).

Para finalizar esta parte, hace falta una última precisión. La libertad es un concepto amplio que debe considerar los objetivos que los seres humanos tienen razones para valorar, aunque no siempre éstos vayan a favor de su propio bienestar –la mayoría de veces se presume que la facultad de obrar está, de todas formas, en concordancia con el bienestar– y sobrepasar la necesidad de controlar cada aspecto de la vida. Una sociedad puede estar más preocupada, y por ende el Estado puede dar más prioridad a los objetivos de bienestar cuando hay riesgo de que éste llegue a niveles muy bajos –cuando se habla de eliminar las desigualdades excesivas o la pobreza, por ejemplo–. Desde otros enfoques, también la capacidad y los logros de las personas como agentes serán prioritarios para esa misma sociedad –cuando se estudia qué grupos pueden tomar la iniciativa para conseguir sus aspiraciones mientras que otros se enfrentan a barreras imposibles de surcar, por ejemplo– (Sen, 1992).

8 Sen (1992) incluso tiene una visión particular de la visión de la libertad como el número de alternativas entre las cuales la gente puede –o tiene– que escoger: en el caso de elecciones insignificantes que de todas formas tienen que hacerse, éstas representarían una carga –pues demandarían tiempo y esfuerzo– lo que más bien sería una reducción de la libertad pues se perdería la opción de vivir una vida tranquila y sin molestias. Por ello, lo importante es juzgar en qué ámbitos uno valoraría tener más opciones, y en consecuencia, quisiera una expansión de su libertad.

Debido a que este libro se enfoca en la justicia social y en cómo el sistema tributario puede coadyuvar en la atenuación de la desigualdad, nos enfocaremos en el aspecto del bienestar, tanto en la libertad (capacidades) como en su realización. Es más, debido a que los impuestos cambian el ingreso disponible de las personas, a lo largo de este libro, la variable focal para la medición de la equidad y la justicia del sistema tributario será el ingreso. Aún así, reconocemos las limitaciones y dificultades que implica el uso de esta variable: si bien el ingreso es un bien primordial para Rawls –un medio para conseguir cierto tipo de libertades (como la de vivienda adecuada, buena nutrición, etc.) – difícilmente es el mejor ámbito para medir la equidad, y con más dificultad la justicia, dada la diversidad humana en cuanto a objetivos de vida y características fisiológicas y genéticas, la cual afecta la conversión de los medios (ingresos) en libertades reales (Sen, 1992). De todas formas, las restricciones de información y el ámbito tributario que nos ocupa justifican esta simplificación metodológica.

Sin el afán de imponer un concepto de justicia, y mucho menos una visión de la sociedad perfecta, nosotros compartimos la idea de justicia de Sen y los argumentos que la sustentan, por su coherencia y realismo; de tal forma que las apreciaciones de los distintos temas de este libro se basan en ella. El lector está invitado a formarse su propio criterio, aunque pensamos que las divergencias no serán múltiples ni muy marcadas.

1.1.3 Justicia, equidad, libertad ¿e impuestos?

Lo expuesto hasta ahora nos permite hacer una contribución, creemos que importante, al debate de cómo se concibe la política fiscal, particularmente los impuestos, desde el Estado pero, sobre todo, desde los ciudadanos. En este apartado, ofrecemos una respuesta diferente a la pregunta de por qué pagar los impuestos; una propuesta que se fundamenta en los principios de justicia, equidad, libertad y en sus interacciones.

Antes de pasar al meollo del asunto, nos gustaría plantear dos cosas: (i) si bien el tema principal de este libro son los impuestos y, por lo tanto, éstos parecen elevarse en importancia, no debemos olvidar que los impuestos son sólo instrumentos de una política pública más amplia y deben comprenderse dentro de ésta necesariamente; (ii) debido a lo anterior, la relación entre ciu-

dadanos y Estado es el fundamento de toda interpretación o concepción de los impuestos, por ello, el cambio de la concepción de los impuestos tiene como punto de partida un pacto entre ellos –el *pacto fiscal*–.

Bien, hasta ahora hemos visto que la justicia es, en la mayoría de los casos, una demanda de igualdad. También definimos que, más que un concepto matemático o estadístico, aquí nos referimos a la equidad como un principio. Entendida de esta forma, hay dos principios de igualdad o equidad que resultan de particular importancia en la valoración de la justicia de la política tributaria. Ambos principios provienen de la ética aristotélica y permiten establecer otro vínculo entre justicia e igualdad (equidad)⁹. De forma general, estos principios señalan que lo justo debe ser que se procure un trato igual a las personas iguales y un trato diferenciado a quienes son desiguales.

El primero de dichos principios es el de *igualdad formal* y se refiere a que dos personas con el mismo estado en al menos una característica normativamente relevante deben, obligatoriamente, ser tratadas igual en ese aspecto (Gosepath, 2011). Esto, en términos de la justicia distributiva, puede entenderse como proporciones iguales de un determinado bien para los iguales. El segundo principio es el de *igualdad proporcional* y señala que la distribución de bienes entre las personas debe variar de acuerdo a sus obligaciones o méritos relativos. Una interpretación de éste es que la proporción que le corresponde a cada persona debe ser igual a la proporción del mérito, de lo que aporta a la sociedad (Mathie, 1987). Sin embargo, tomar en cuenta el mérito ha sido un argumento que ha aupado posiciones que defienden grandes desigualdades, basadas en supuestos derechos o méritos naturales. Por ello, preferimos la siguiente interpretación de este segundo principio: cuando hay elementos o factores que hacen evidente una distribución o un tratamiento desigual, porque las personas difieren en ciertos aspectos relevantes, un tratamiento o distribución proporcional a esos factores es justa; en otras palabras, lo justo

9 Aristóteles diferencia al hombre justo entre quien lo es porque cumple las leyes –escritas o informales– (justicia general) y quien lo es por respetar la equidad o impedir desigualdades injustificadas (justicia particular) (Serrano, 2005): “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” (Aristóteles en De Azcárate, 1873: libro quinto, capítulo X [148]).

es procurar un tratamiento o una distribución desigual para las personas desiguales (Gosepath, 2011).

Los principios mencionados se han consolidado en los conceptos de equidad horizontal –para referirse al trato igual– y de equidad vertical –para referirse al trato diferenciado–; éstos son más comunes en el lenguaje económico. Un sistema tributario que, en su conjunto, guarde tales principios, será un sistema tributario equitativo y, por asociación, justo¹⁰.

Aún queda una relación –entre justicia y libertad– que repercute en la (nueva) concepción de los impuestos. Recordemos que, siguiendo a Sen, la justicia demanda la equidad de libertades para lograr el bienestar (capacidades), pero también de libertades para llevar a cabo otros objetivos, individuales y colectivos –libertad de acción–. En ambos casos, mencionamos la necesidad de comprender a la libertad de forma amplia, no sólo como el control del proceso que lleva al cumplimiento de cada meta, sino como la posibilidad real de vivir como cada uno quiere vivir –libertad efectiva–.

Aquellos casos en que las libertades no pueden ejercerse de forma aislada, que requieren la unión de las libertades de un grupo de agentes para efectivizarse, son precisamente donde las políticas públicas entran en juego –aunque no sólo en estos casos–. El Estado, mediante su política pública, está llamado a servir y equiparar las libertades de la población (considerando que en el ámbito público las libertades y los logros relacionados con el bienestar toman una importancia particular).

¿Qué tiene que ver en todo esto el sistema tributario? Los impuestos son medios de financiamiento de la actividad del Estado. Pero eso no es todo. Los impuestos establecen un vínculo palpable entre los ciudadanos y el Estado, y entre las personas que conforman la comunidad o sociedad; en ese sentido, se convierten en una *contribución solidaria*. Por el lado del financiamiento, el conjunto de tributos debe ser equitativo para que sea justo; ello debe complementarse con el uso que se hace de los recaudos: en la medida en que los impuestos permiten que el Estado haga realidad la equidad de capacidades, en

10 Hay que tener en cuenta que la justicia de un impuesto, o sistema tributario, también puede verse desde el punto de vista del uso de las recaudaciones. Nuevamente surge la necesidad de hacer un análisis conjunto de la política fiscal y de que exista un acuerdo entre el Estado y los ciudadanos.

respuesta a las expectativas razonadas de la (mayoría de la) gente, los impuestos se configuran como instrumentos para la libertad de los ciudadanos. Por el otro lado, el de la contribución, los impuestos se convierten en elementos que representan un sentimiento de pertenencia a un grupo humano con objetivos comunes y, a la vez, son mecanismos que otorgan a sus pagadores el derecho y la obligación de velar por el destino de esos recursos. En este sentido, también el control que cada individuo tiene, un aspecto de la libertad individual y colectiva, se ve afianzado.

¿Por qué pagar impuestos, entonces? Porque, cuando se cumplen los preceptos señalados anteriormente, pagar los impuestos no coarta la libertad (como se suele acusar desde algunas visiones reduccionistas), es hacerla realidad para uno mismo y para nuestros conciudadanos: para todos.

1.2 El pacto fiscal

Según lo señalado en el subcapítulo anterior, el estudio de las libertades humanas debe ir más allá del mero control que cada persona tiene para conseguir los resultados deseados. Como se mencionó antes, en ese ámbito de las libertades efectivas hay algunas que no pueden alcanzarse a nivel individual, sino que dependen de la organización del conjunto de miembros de una sociedad –como la libertad de vivir sin cólera o cualquier otra epidemia, que depende de los programas de salud pública y las campañas de prevención a nivel masivo–.

El Estado, si ha de constituirse como un Estado justo, está llamado a intervenir y a mejorar la situación de equidad (en varios aspectos o esferas) a través de sus políticas públicas, como un medio para garantizar las libertades reales de la gente. Las esferas en las que se debe procurar la equidad (o reducir las desigualdades desmedidas, para ponerlo en términos más realistas) deben definirse al nivel de toda la sociedad (y también aquí se debería procurar los mecanismos para que todos tengan la libertad de participar). En este sentido, el rol que los ciudadanos, o al menos la mayoría de ellos, esperan del Estado será también el resultado de una concepción de *lo justo*.

Bajo la idea de justicia como igualdad de capacidades (oportunidades verdaderas que tienen las personas para lograr los estados de su ser y hacer

que constituyen su bienestar), el Estado está llamado a convertirse en un ente participativo, cuya actuación sobrepase los confines de la regulación y la garantía de los derechos de propiedad que caracterizaron al Estado minimalista o subsidiario demandado por ciertos grupos en nombre de una libertad mal comprendida.

Si se considera justo que el Estado, además de proporcionar los bienes y servicios públicos tradicionales, se convierta en un garante de los derechos intrínsecos de las personas (libertades), lo cual requiere que además éste participe en la definición de estrategias internacionales a fin de proveer bienes públicos globales; que intervenga en los sectores económicos más sensibles para cerrar las brechas de productividad; que sea planificador y gestor de la estrategia de desarrollo, etc.; también debemos aceptar las necesidades de financiamiento que harán posible que el Estado cumpla con su rol.

Dicho financiamiento puede provenir de diversas fuentes: tributos (impuestos, tasas o contribuciones), ingresos patrimoniales (como la explotación de recursos naturales de propiedad estatal), transferencias o donaciones (internas o externas) y endeudamiento (Sevilla, 2004). De todas estas, los tributos, en general, y los impuestos, en particular, son el instrumento más recomendado si, además, se ha de velar por la sostenibilidad de las finanzas públicas (y de las políticas de Estado, vale la pena aclarar). Lo anterior se debe a que las tasas y los impuestos, al ser entradas permanentes, son claves para la planificación de largo plazo, y con ello, para la construcción continua de una sociedad más justa. En lo que resta de este capítulo, nos referiremos exclusivamente a los impuestos, aquellos pagos de los ciudadanos al Estado, tradicionalmente concebidos como obligatorios y de una sola vía, es decir, sin que haya una contraprestación directa desde el Estado a los ciudadanos por dichos pagos.

La definición de una sociedad justa debe ser el producto de un proceso verdaderamente democrático, en el cual todos los miembros gocen de las mismas libertades políticas; sólo entonces, esa sociedad se convierte en un contrato voluntario entre las partes, el cual contempla las interacciones sociales (vía instituciones y reglas) y los objetivos comunes. Este *contrato social* se materializa, se hace posible, a través del *pacto fiscal*: “el acuerdo que determina la estructura y nivel impositivo y la asignación del gasto” en una sociedad (Basombrío, 2009: 28). Dado que se trata de un pacto, uno de los

elementos indispensables para su conformación y sostenibilidad es la confianza mutua entre las partes: Estado y sociedad. Como señala Basombrío (2009: 28), “(...) el contenido del Pacto debe necesariamente guardar armonía con los fines contemplados en el Contrato so pena de que éste pierda concreción y aquél, legitimidad”. Además, debe comprenderse la relación que existe entre el contrato social y el pacto fiscal: “(...) mientras que el Contrato versa sobre las reglas y fines de la convivencia social, el Pacto lo hace sobre los medios que las posibilitan, los cuales no sólo son escasos sino que, además, deben atender a la complejidad que reviste el funcionamiento de un sistema económico (Basombrío, 2009: 28)”.

En la medida en la que un grupo humano se conforme por las voluntades de todos, como es el caso ideal de una sociedad, las decisiones serán participativas y mayoritarias, y se evitará la sobre-representación de unos pocos grupos. Así, cuando existe un pacto fiscal, los impuestos dejan de ser instrumentos coactivos y se convierten en “(...) una contribución material para el financiamiento de los fines contemplados en el Contrato y que el Estado tiene por tarea velar. Una contribución que, lejos de ajustarse a la lógica del “Estado patrimonial”, donde la imposición era resuelta unilateralmente, responde al principio democrático del consentimiento (Basombrío, 2009: 27)”.

Ahora bien, como el rol del Estado, el cual se materializará a través de su política de gasto, está definido por la concepción de justicia que tienen sus ciudadanos, también la forma de financiarlo debe ser la demandada por la sociedad. En otras palabras, ésta debe cumplir ciertos parámetros que garanticen que sea justa, pues no importa qué tanto un impuesto proteja o fomente otros valores de la sociedad, éste será moralmente inaceptable si es inequitativo e injusto (Green, 1984: 151).

Ante esta situación, surge la pregunta de qué es un impuesto justo: ¿es justo que los ciudadanos paguen de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, que aquellas personas que tienen un mayor poder adquisitivo (sea medido mediante ingresos o riqueza) hagan una aportación mayor para que ese Estado cumpla con sus funciones? ¿O es lo justo que las personas contribuyan de acuerdo a lo que el Estado les proporciona (en su tarea de garantizar la igualdad de libertades o capacidades)?

1.2.1 La justicia de un sistema tributario

Los impuestos son instrumentos de la política fiscal que cumplen dos roles principales: (1) la provisión de ingresos al Estado para que este pueda cumplir con su papel y (2) la distribución del ingreso o la riqueza entre los miembros de una sociedad. Si bien la mayor parte de atención se dirigió hacia el primero de estos principios, en los últimos años el tema de la equidad ha ido cobrando cada vez más importancia. Para nosotros, ambos principios van de la mano, en la medida en que un pacto fiscal conlleva no sólo la recolección de ingresos sino, y sobre todo, el uso de ellos, todo esto enmarcado en los principios acordados por todos los miembros de una sociedad, uno de los cuales es precisamente la justicia (entendida como equidad de capacidades que garanticen la libertad efectiva).

También en el caso de la política tributaria, la justicia se identifica con la equidad, aunque la esfera a la que aquí nos referimos es la distribución de la contribución al Estado. La valoración de la equidad de un impuesto dependerá del criterio de justicia social desde el cual se lo evalúe. Sin embargo, mencionaremos dos de los principales principios de equidad que han regido el diseño tributario desde hace siglos:

El *principio del beneficio* señala que los contribuyentes deben pagar en función de los beneficios que reciben del Estado. Esta idea se concibió en el siglo XVII y fue defendida por Adam Smith, bajo la concepción de un Estado hecho por y para la clase propietaria, que proporcionaba seguridad a los patrimonios de sus ciudadanos (propietarios). Por ende, serían sólo estos quienes pagarían, según el tamaño del beneficio recibido —el tamaño del patrimonio que tendría que asegurar el Estado—. Debe destacarse que en esta sociedad, todos los que pagan están prácticamente en iguales condiciones. La interpretación más actual de este principio descansa en la premisa de que el Estado es un mero proveedor de bienes y servicios que son adquiridos por los ciudadanos y por los cuales pagan un “precio” llamado impuesto; por ello se asemeja al funcionamiento de un mercado. Esta acepción cuenta con la dificultad de que los bienes y servicios provistos por el Estado no tienen las mismas características que los bienes públicos: su disfrute no puede ser restringido sólo a quienes pagan y en la cantidad por la que pagan, sino que una vez provisto todos pueden disfrutarlos por igual; entonces el ajuste tendría que ser vía el

impuesto que cada individuo paga, el cual diferirá según la utilidad que cada uno sienta que percibe por el servicio o bien público. Otro de los defectos de este principio es el hecho de que no se puede medir esa utilidad: el beneficio percibido es subjetivo. Por último, se podría decir que la única forma de aplicar este principio, aunque tampoco tendría que ser la más deseable, sería en la provisión estatal de algunos servicios públicos (aquellos cuyo consumo es factible de discriminación, como el agua potable, por ejemplo); sin embargo, no contempla el otro rol de los impuestos: la redistribución (Sevilla, 2004).

El *principio de la capacidad de pago* establece que la gente debe contribuir al sostenimiento del Estado según sus posibilidades o “capacidad de pago”. Este principio abarca un espectro más amplio del rol del Estado –más allá de la sola provisión de ciertos bienes y servicios–, sobre todo el de velar por la justicia. Según este principio, un impuesto es equitativo, y en consecuencia justo, si cumple que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo (equidad horizontal) y que las personas con diversa capacidad de pago paguen de forma distinta, pero si además se cumple que los que más tienen, paguen más (equidad vertical) (Musgrave y Musgrave, 1992; Sevilla, 2004; Stiglitz, 2000). El principio de la capacidad de pago, por otro lado, tampoco está libre de complicaciones: separa el ámbito de los ingresos de la esfera del gasto gubernamental, pero sobre todo, resulta ambiguo porque no se define exactamente lo que es la capacidad de pago; puede haber varias formas de medir la contribución que puede hacer cada persona: el patrimonio, la renta, el consumo, etc.

Al considerar la idea de justicia que demanda equidad de capacidades y el hecho de que la política pública es el medio por el cual la gente persigue lo que considera bueno en la esfera social, un impuesto debería diseñarse de acuerdo al principio de la capacidad de pago para ser justo. ¿Por qué? Porque aunque este principio no abarca todo lo deseable de un impuesto, al menos da una pauta para considerar aquellos instrumentos tributarios que responden a objetivos más amplios que los del Estado subsidiario. Además, si hacemos ciertas concesiones y nos quedamos con la renta o el ingreso como la forma de medir la capacidad de contribución, hacer que más paguen los que más ingresos poseen está en línea con la idea de proteger los medios que tiene la población menos aventajada para conseguir ciertas libertades y funcionamientos, si bien la correspondencia entre medios y fines no es exacta, como se analizó en la parte anterior.

1.3 De la imposición al pacto

1.3.1 ¿Por qué no nos gusta pagar impuestos?

Los sistemas tributarios están entre las instituciones más antiguas y fundamentales. Son una de las manifestaciones más tangibles de la relación Estado-ciudadanos: han determinado el comportamiento de los pueblos, no sólo en términos económicos, sino que, en ocasiones, han sido el motivo de prologadas rebeliones que han alterado su historia. En algunos países, como los de América Latina, los tributos han sido una expresión de dominación social y política, por parte de los sectores privilegiados de la sociedad. El denominador común de esos sectores ha sido, y es, su acentuado individualismo, su apego a los bienes materiales, su falta de identificación con el resto de la sociedad: no comparten los valores sociales ni la visión de conjunto.

El nacimiento de los países latinoamericanos, aunque no exclusivamente de éstos, estuvo marcado por estructuras sociales y económicas ampliamente desiguales y discriminadoras; las condiciones geográficas (calidad del suelo y clima), el tamaño y densidad de la población nativa predispuso diferentes grados de inequidad de la riqueza, del acceso a la educación y del poder político (Sokoloff y Zolt, 2004). Esta situación de desigualdad hizo que las nuevas repúblicas se asemejaran más a haciendas explotadoras de recursos naturales y de seres humanos que a la idea de un conjunto de personas agrupadas de mutuo acuerdo. No hubo un contrato social y mucho menos un pacto fiscal. Lastimosamente, las políticas gubernamentales y otras instituciones (que han representado los intereses de las élites) prolongaron y reprodujeron esas condiciones primarias de desigualdad e injusticia.

Las estructuras sociales, económicas y políticas dieron la pauta de las leyes tributarias que emergieron a lo largo de la historia¹¹. Estas leyes crearon impuestos ilegítimos, en la medida en que el poder político estuvo capturado por coaliciones que no representaban a la mayoría de la gente. La percepción de esos impuestos, a lo largo de la historia, no puede haber sido otra que la de injusticia; mucho más si a esto se le añade el abandono de los grupos más

11 Un análisis extenso de este tema para el caso ecuatoriano se hace en el Capítulo 5.

vulnerables de la población, quienes, durante siglos, fueron también una mayoría oprimida.

¿Por qué nuestras sociedades han evolucionado con esa percepción negativa de los impuestos? Porque estos, efectivamente, fueron instrumentos de dominación durante gran parte de la historia; no se generó un sentido de pertenencia a un objetivo social común, ni la idea de derechos y responsabilidades de gobernantes y gobernados. Sin un pacto, ni compromisos, difícilmente podría haber nacido la conciencia de ciudadanía y la voluntad de contribuir.

1.3.2 Los impuestos como instrumentos de liberación

Los impuestos, al ser instrumentos de una política pública comprometida con la garantía de la justicia, pueden convertirse en instrumentos de liberación. La concepción de justicia que hemos adoptado se identifica con la necesidad de equiparar las posibilidades que tienen todos los miembros de una sociedad para llevar a cabo sus metas y objetivos, de acuerdo con su concepción del bien. Dicha equidad de capacidades está estrechamente ligada con el concepto de libertades reales o efectivas de las cuales gozan las personas. Estas conexiones teóricas ya se explicaron anteriormente; aquí simplemente reforzamos esas ideas.

Un impuesto es liberador si se convierte en un medio para lograr la justicia en la sociedad, y, a la vez, si es justo en sí mismo (equitativo y redistributivo): el sistema tributario será una pieza que encaje en el andamiaje de una política pública que tiene como principio la justicia y como fin la vida, siempre que cumpla con los criterios de equidad vertical y horizontal, pero también lo será en la medida en que provea los fondos suficientes para sustentar dicho andamiaje.

Todo lo anterior requiere una relación renovada entre el Estado y la ciudadanía; una relación en la que ésta juegue un rol activo en la toma de decisiones acerca de los objetivos de país y asuma su responsabilidad para hacer que se cumplan, y aquel sea un actor transparente en su actuación, comprometido con los valores expresados por la sociedad, eficaz en la implementación de acciones encaminadas a la garantía de las libertades efectivas de todos los miembros de la sociedad. La nueva concepción de los impuestos

yace en el compromiso mutuo entre Estado y ciudadanía, en su comprensión y acción como componentes de una sola institución (en el sentido amplio de la palabra), con valores, principios y prioridades comunes: de todos. Queremos concluir este capítulo planteando al lector la idea de que es posible lograr cambios en nuestra sociedad; y claro, los cambios a gran escala empiezan por uno mismo.

En este sentido, además de materializar el vínculo entre Estado y ciudadanos, los impuestos tejen otros lazos: pagar impuestos puede generar un sentido pertenencia a un grupo humano, de solidaridad con los otros miembros de la sociedad de la cual uno forma parte. El hecho de contribuir responsabiliza y compromete a cada uno con el destino del país. En lo que resta del libro, se cuestiona el sistema tributario ecuatoriano, desde el ámbito legal hasta el de gestión, en términos del cumplimiento de los principios de justicia y equidad. Esto con el fin de aclarar el por qué de las últimas reformas y de plantear los desafíos pendientes de la política tributaria en nuestro país.

2

La ideologización del discurso jurídico

Manolo Rodas Beltrán

Director Nacional Jurídico del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

2.1 El problema de la definición

El Derecho es una compleja elaboración que está presente a diario en casi todas las actividades humanas. A pesar que el Derecho es un concepto “asumido” socialmente, creemos necesario regresar la mirada a las formulaciones teóricas en torno a la ciencia jurídica, lo que nos permitirá apalancar uno de los principales objetivos de nuestro trabajo, establecer las relaciones existentes entre la ideología y el Derecho, así como de los intereses de clase en las manifestaciones jurídicas.

Señalamos que el Derecho es un fenómeno complejo; como lo afirma Luis Diez Picazo, el derecho es algo que se produce dentro de la vida social. Según éste autor, él mismo es la vida social, o por lo menos un sector o una parte de ella. Evidentemente, no toda la vida social es el Derecho, pues quedan esferas excluidas. Por ejemplo, en una sociedad que ha adoptado un sistema jurídico determinado por el laicismo, las prácticas religiosas están excluidas de la esfera jurídica. El Derecho garantiza la libertad para ejercerlas, pero pertenece a la órbita de las elecciones individuales el escoger una u otra práctica religiosa; así mismo, están excluidos del Derecho los usos y costumbres de cortesía social.

El Derecho es un fenómeno vital. Aquellas concepciones míticas del Derecho se encuentran superadas en las familias jurídicas occidentales. Sin embargo, el Derecho es un instrumento creado por las sociedades para regir y regular la vida social; no es una abstracción que se pueda aplicar fuera de la cotidianidad de la vida humana.

El Derecho se manifiesta como fenómeno vital, en innumerables esferas de la existencia y la coexistencia humana y existen una multiplicidad de enfoques y concepciones sobre su objeto de estudio o definición del fenómeno jurídico. Una de las cuestiones más difíciles de resolver es la cuestión sobre la definición misma, es decir, establecer qué es el Derecho. Y aunque la pregunta y sus consecuentes respuestas pueden parecer un lugar común a la luz de un análisis no riguroso, existen serios problemas teóricos en cuanto a la definición del Derecho. Tomando el pensamiento de Emmanuel Kant, citado por Luis Martínez Roldán (1994), “todavía los juristas seguían afanándose por encontrar un concepto del Derecho más o menos compartido por todos ellos. Y en muchos casos el resultado de ese largo afán es tan sorprendente como la definición propuesta por Flaubert, cuando define al Derecho como aquello -que no se sabe qué es.”

Entre algunas de las causas del problema en la definición del término Derecho podemos analizar el tema de la ambigüedad del Derecho. Veamos.

El Derecho como sinónimo de Derecho objetivo

Responde a la concepción normativista del Derecho. Las normas son el punto de partida del análisis jurídico. El derecho objetivo se refiere al conjunto de normas válidas y vigentes en un momento determinado, en un territorio determinado.

La concepción puramente normativista ha sido objeto de críticas, pues no siempre las normas se ajustan a todas las experiencias que surgen de la realidad. El Derecho, como lo señalamos anteriormente, es una experiencia de vida, un fenómeno social; mal pueden el conjunto de normas recoger y regular todas las situaciones sociales que se derivan de la realidad.

Uno de los grandes problemas que tiene el Derecho es la dinámica de su objeto de estudio, pues la realidad y la sociedad se transforman a un ritmo

diferente al que se transforma el Derecho. Cuando éste recoge la transformación social, la sociedad ya se ha transformado nuevamente.

Kirchmann, citado por Alberto Calsamiglia (2000) afirma: “cuando tras largos años de esfuerzos la ciencia jurídica logra encontrar un verdadero concepto, la ley de una institución, hace tiempo que el objeto se ha transformado (...) la ciencia jurídica analiza con categorías muertas del pasado la realidad actual.”

Nuestro criterio estriba en que una concepción eminentemente normativista del Derecho –entender al fenómeno jurídico como la mera aplicación del silogismo aristotélico, un sistema jurídico derivado de la visión de Kelsen, de la norma fundamental hipotética– implicaría la parálisis jurídica frente a la dinámica social.

Creemos que existen matrices de opinión y de análisis interesadas que invocan, por ejemplo, la inmutabilidad del Derecho, visto siempre desde el principio de “seguridad jurídica”, entendido este principio de un modo reduccionista y refiriéndose exclusivamente a la estabilidad de las normas. Generalmente se trata de garantizar la permanencia en el tiempo de un determinado privilegio de clase desde el sistema jurídico, la protección a las inversiones de las transnacionales, o de los intereses de los organismos multilaterales de crédito. Para nosotros es evidente que el Derecho no contiene verdades absolutas, que el Derecho en general no es neutral y que, debido a que responde a una concepción social y política determinadas, no puede ser la suma de todas las verdades.

El Derecho como sinónimo de Derecho subjetivo

El término se utiliza para referirse al derecho subjetivo como una derivación del Derecho objetivo. Por ejemplo, se utiliza para señalar que una persona tiene derecho a algo determinado, lo que a su vez es una consecuencia de la existencia del Derecho objetivo contenido en las normas.

2.1.1 El problema de la moral y el Derecho

Una cuestión de larga data en el debate jurídico es la concepción en torno al Derecho y la moral. Díez Picazo (1996) señala que una de las con-

cepciones clásicas es entender que el Derecho y la moral funcionan como dos círculos concéntricos en que la moral es el círculo exterior y el Derecho el círculo interior.

Según esta concepción, el Derecho es parte de la moral; no toda la moral, es un mínimo ético indispensable para la convivencia social, una parte de la moral que por considerarla necesaria, el Estado le otorga un carácter coercitivo a través de las leyes. Ello implica que existen normas morales que el Derecho no recoge, pero que todo el Derecho es moral.

Si bien es cierto que a partir del constitucionalismo moderno se establece que la soberanía radica en el pueblo, y que es el pueblo quien autodetermina su sistema normativo a través de la representatividad, no se puede desconocer la existencia de factores tales como la presencia de poderes fácticos, que se apropian de la legitimidad democrática en defensa de sus intereses. Existen un sinnúmero de factores externos que son los que califican lo que es o no socialmente aceptable y lo que debe o no ser elevado a una categoría jurídica determinada.

En otro orden de ideas, Kant plantea la absoluta separación entre el Derecho y la moral; sostiene que moral y Derecho son dos mundos escindidos entre sí. Esta concepción es una expresión del pensamiento liberal que procura defender la libertad individual. Quienes se adscriben a este enfoque consideran que la moral pertenece al terreno de la conciencia individual, que la moral regula actos y cuestiones de la conciencia que son internas mientras el Derecho se refiere a actos que son externos.

En relación con estas dos concepciones, cabe la interrogante ¿quién califica lo que es moral o inmoral desde el punto de vista social? Si todo el Derecho es moral, responde a la moral del grupo dominante dentro de la sociedad; lo moral de quienes hacen las normas y consideran lo que debe ser moralmente aceptado; por ejemplo, un sistema jurídico establece el derecho a la propiedad privada con categoría imperativa. Sin embargo, ¿es socialmente moral aceptar la propiedad privada sin reconocer por ejemplo la existencia del interés colectivo por sobre la propiedad individual?

Nosotros creemos que no se puede escindir el Derecho y la moral; las normas tienen una relación directa con la moral, coincidiendo en que existe un espacio propio de la moral que no es ni puede ser asumido por el Derecho.

Sin embargo, creemos que la relación entre la moral y el Derecho no puede ser analizada sin introducir como un eje transversal del sistema jurídico la cuestión social.

Creemos que no es moral garantizar desde el sistema jurídico las enormes diferencias económicas, el inequitativo reparto y distribución de la riqueza, o un modelo económico excluyente. A nuestro entender, la moral del sistema jurídico debe necesariamente estar acompañada de valores sociales tales como la solidaridad o la justicia distributiva. Si el sistema jurídico no es solidario, o no se orienta al colectivo siendo parte de la respuesta a los problemas estructurales, ese sistema jurídico no es moral.

Cuando el sistema jurídico legitima la inequidad social es socialmente inmoral, aunque sus leyes formalmente sean emitidas del modo prescrito en la Constitución.

Consideramos que la relación entre el Derecho y la moral es cercana en la medida en que el Derecho sea un instrumento liberador, emancipador. Para ello, las relaciones de poder dentro del Estado necesariamente tienen que revertirse. Cuando un Estado es dominado por un grupo social minoritario, pero detentador del poder económico, la concentración de la riqueza y que se apropia en su beneficio de las estructuras estatales, tiende a producir un sistema jurídico legitimador del dominio y por lo tanto inmoral. El Derecho no puede ser un instrumento de exclusión social.

2.2 Las principales concepciones doctrinales del Derecho

Luis Martínez Roldán (1994) afirma que las principales concepciones filosóficas jurídicas en la evolución del derecho han sido la concepción iusnaturalista, la concepción iuspositivista y la concepción marxista.

2.2.1 *El iusnaturalismo*

La concepción iusnaturalista tiene su origen en el pensamiento filosófico griego, posteriormente es recogida por los romanos y más tarde por el cristianismo. El iusnaturalismo plantea la existencia de una estrecha vinculación

del Derecho con la justicia. El iusnaturalismo plantea la existencia de derechos pre-estatales, la existencia de principios jurídicos válidos, permanentes e independientes de la voluntad del hombre.

Aristóteles planteaba que “lo justo natural es aquello que es justo por sí mismo y que en consecuencia tiene en todas partes la misma fuerza, independientemente de que lo parezca justo o no.”

Como escuela de la filosofía del Derecho, el iusnaturalismo plantea la existencia de principios morales universalmente válidos, que son asequibles a la razón. Por otra parte plantea que un principio jurídico no puede ser tal si contraviene las concepciones de moral y de justicia.

Con el cristianismo se plantea la existencia de una ley eterna, un principio ordenador de todo lo creado en el que participan todos los seres. La ley natural queda reducida a los seres racionales. Tomás de Aquino plantea que las leyes humanas son la participación de las criaturas racionales en las leyes divinas y considera que la ley humano-positiva es la ordenación de la razón al bien común, promulgada por quien tiene a su cargo el cuidado de la comunidad.

El iusnaturalismo, en su desarrollo, se presenta en algún momento como una concepción basada en un entendimiento cristiano y trascendental de la naturaleza humana, por lo tanto válido exclusivamente para quienes profesan esa creencia.

Estos límites religiosos hicieron que aparezca la necesidad de encontrar nuevos fundamentos que justifiquen la existencia natural del Derecho, fundamentos que superen la visión exclusivamente cristiana; por lo tanto se establece que si el Derecho natural debe poseer validez general, tiene que contener normas para todos los seres humanos, no en cuanto a su condición de cristianos, sino en cuanto a su condición de seres humanos.

La concepción anterior hace que surja el Derecho natural racionalista en los siglos XVI y XVII, que se desarrolló durante la Ilustración. El ser humano deja de ser el ejecutor de un plan trascendental y divino y pasa a concebirse como el constructor de su mundo, sirviéndose para ello de la razón. Es la razón la que formula esos principios que conforman el Derecho natural por lo tanto, éstos son más trascendentales y más inmutables que los principios planteados por el iusnaturalismo en el contexto cristiano.

La concepción del iusnaturalismo racional toma los postulados fundamentales del iusnaturalismo cristiano, en el sentido de que existen Derechos que nos son comunes a las personas independientemente de la época o el lugar. A diferencia del iusnaturalismo aristotélico o el de la Edad Media, estos derechos son comunes, no en virtud de la relación trascendente con la obra divina, sino de la calidad racional de los seres humanos. Esta concepción teórica sobre el Derecho coincide con el movimiento intelectual que pretendía romper “la época de las tinieblas” propia de la Edad Media, e instaurar la “época de las luces” con la razón como elemento fundamental para entender al ser humano. La Ilustración ha sido señalada como la evolución del pensamiento burgués, el movimiento que emerge ante las necesidades de consolidación de la burguesía europea.

El iusnaturalismo racional es piedra angular y fundamental en las diferentes declaraciones de los Derechos Humanos, y en el desarrollo constitucional que garantiza derechos consustanciales a nuestra calidad humana como preexistentes a la existencia misma del Estado.

El iusnaturalismo ha sido objeto de abundantes críticas, principalmente el iusnaturalismo cristiano. Los críticos de esta concepción filosófica del Derecho señalan que el derecho natural no es Derecho ni es natural, por lo menos no con las mismas características del derecho positivo. Se afirma que no logra la paz social al no estar dotado de coercitividad, y sobre todo, porque al ser indefinido no logra la certeza y seguridad jurídica.

2.2.2. El positivismo jurídico

El positivismo jurídico se desarrolló en la segunda mitad del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX y tiene que ser entendido en el desarrollo del positivismo científico y filosófico.

Para el positivismo filosófico de la segunda mitad del siglo XIX, el mundo ya no es un sistema racional de esencias inmutables, sino un conjunto de acontecimientos cuya razón objetiva y ordenadora es su mera existencia.

Siguiendo el pensamiento de Martínez Roldán, establecemos que desde el positivismo filosófico el mundo es un conjunto de fenómenos y de hechos

sometidos a unas relaciones constantes y que éstas son la única realidad válidamente cognoscible. El positivismo jurídico entiende:

1. Que el Derecho es un fenómeno histórico sometido a unas relaciones directas y constantes con los demás fenómenos que integran la realidad social en las que está inmerso.
2. Que el único Derecho es el Derecho fenoménico, el derecho positivo, dado por el legislador en un momento histórico determinado, el ordenamiento de la convivencia en unas circunstancias históricas concretas.
3. El Derecho ya no es un orden absoluto e invariable, sino una relación concreta determinada en su contenido por estructuras económicas, políticas, religiosas de la comunidad en la que se desarrolla.

Para el positivismo jurídico, la ciencia del Derecho debe ser una ciencia eminentemente descriptiva, no valorativa. Una ciencia pura que se mantenga al margen de toda intromisión o juicio valorativo o político.

El Derecho debe describir un hecho y no un valor, describiendo la ontología y no la deontología, sin consideraciones de índole valorativas.

La ciencia jurídica debe abstenerse de problemas esencialistas o valorativos, debiendo limitarse a describir una realidad.

Desde el positivismo, el Derecho es definido como “una técnica coactiva utilizada por el soberano para influir en la conducta de los demás” (Martínez Roldán, 1994), es considerado como un mandato del soberano excluyéndose los elementos ideológicos o políticos.

Para el positivismo, una norma es válida cuando ha sido emitida por la autoridad y por los medios establecidos para la formación de las normas; todas las demás consideraciones son no jurídicas. No es Derecho aquello que no está en las normas; para el positivismo, la validez de las normas en ningún caso está condicionada por el valor justicia, los positivistas consideraban que las consideraciones valorativas estaban alejadas del saber científico.

Los positivistas entienden que los juicios valorativos son subjetivos y relativos, que expresan una carga emotiva y no son susceptibles de ser calificados como verdaderos o falsos.

El positivismo jurídico invoca el carácter de la “pureza” del Derecho, la neutralidad de las ciencias jurídicas, que el Derecho positivo –al ser dictado del modo prescrito en la constitución– es legítimo, más allá de ninguna otra consideración. Resalta el carácter formalista de la ciencia jurídica en el sentido de que el derecho es exclusivamente lo que está en las normas y debe ser acatado con un carácter no valorativo. Así, la ciencia del Derecho adopta, a nuestro entender, una clara posición ideológica lejos de la neutralidad o pureza. La adopción de esa posición implica la manifestación ideologizada del Derecho. Paradójicamente, cuando los positivistas defienden que el Derecho es neutral, no son neutrales.

El problema del positivismo jurídico es el convertirse en una construcción racionalista en el área de las ciencias sociales pretendiendo introducir en ellas el método de investigación de las ciencias biológicas. El resultado de la aplicación del positivismo es la concepción del Derecho separado de la moral y de la justicia.

Para los positivistas, lo justo es lo que dice la ley, y su vínculo con la moral está dado en la medida en que sea aprobada por el gobierno en un momento y lugar determinado. El positivismo jurídico manifiesta así una clara concepción ideológica con su forma de analizar la sociedad y el fenómeno jurídico.

Definitivamente creemos que el Derecho no puede estar escindido de valores y que esos valores deben ser individuales y colectivos. El Derecho no puede ser el legitimador del despotismo político o de la inequidad social, un sistema normativo emitido del modo prescrito por la constitución no es lo suficientemente justo o válido si no subsume en sus consideraciones valores de índole social.

2.2.3 Marxismo y Derecho

En el pensamiento marxista no hay un desarrollo sistemático ni teórico del Derecho. El concepto marxista del Derecho se encuentra diseminado en obras y artículos escritos por Marx en los que aborda, entre otras cuestiones,

el fenómeno jurídico. Algunas de las reflexiones jurídicas de Marx principalmente se encuentran desarrolladas en *El dieciocho brumario de Luis Bonaparte* y en *La crítica de la filosofía del derecho de Hegel*.

Marx plantea que el Estado debe ser entendido como guardián del interés general y el Derecho como encarnación de la libertad; sin embargo, los fines del Estado se encuentran pervertidos como consecuencia de la existencia de la propiedad privada.

Para Marx, la burguesía como clase se ve obligada a organizarse para dar una forma general a sus propios intereses. Los soberanos de todos los estados se someten a determinadas condiciones económicas y nunca han podido legislar sobre ellas; el poder político está organizado para el dominio de una clase sobre otra.

La transformación social requiere transitar por tres etapas, la primera es la dictadura del proletariado, en la que la clase obrera asume el papel de dirigente. Esta etapa se justifica en el antagonismo de clases, la lucha entre el proletariado y la burguesía, las transformaciones socialistas en la esfera económica, política y cultural y la defensa en contra de las agresiones imperialistas. Una segunda etapa de transición tiene como objetivo principal la consolidación de los principios del socialismo. Una tercera etapa tiene como finalidad la creación de la sociedad sin clases, siendo las tareas principales de esta tercera etapa el establecimiento de una base material y técnica de la sociedad sin clases, el perfeccionamiento de las relaciones sociales socialistas, la elevación del nivel material y cultural de los trabajadores y la garantía de la seguridad del país.

Para el marxismo, el Derecho en el modo de producción capitalista es el principal instrumento del Estado para llevar a cabo sus fines económicos y políticos, y es la expresión de la voluntad de la clase dominante determinada directamente por el prevaleciente modo de producción.

2.2.3.1 ¿Vigencia de la visión marxista del Derecho?

Los dramáticos acontecimientos históricos de finales del siglo XX que culminaron con el derrumbe del campo socialista en Europa y que fueron la culminación de un sistemático proceso de degradación de los Estados Socialistas, sumidos en una grave crisis económica, pero sobre todo una grave crisis

ética, produjeron la inmediata y desconcertante reacción de algunos teóricos y pensadores que en su momento habían enarbolado la ideología marxista y que no tardaron en abjurar de la misma, la negaron y en algunos casos se convirtieron en sus principales detractores.

Fue el fin del primer intento de la humanidad por construir un verdadero Estado igualitario que eliminase las diferencias de clase; la edificación de un Estado que había sido pensado como el tránsito para alcanzar la abolición de clases y por lo tanto la construcción de una sociedad verdaderamente democrática.

Desbordaría definitivamente los objetivos de nuestro trabajo y seguramente nuestra capacidad de análisis el describir las causas del desplome del campo socialista; sin embargo, llama la atención que mientras se desmoronaba el sistema soviético, que en teoría representaba a la clase obrera, no hayan existido mayores manifestaciones obreras ni campesinas para defender al sistema que los representaba.

Se habían cometido todo tipo de excesos, el partido había reemplazado el rol de los trabajadores, de los campesinos, del proletariado en general. Los privilegios y la corrupción habían convertido a las clases dirigentes en una emergente burguesía dentro de un sistema que podría ser definido como capitalismo de Estado. La ortodoxia en el pensamiento y el anquilosamiento de las libertades hicieron que el Estado y el Partido perdieran la legitimidad ganada a inicios de siglo con el triunfo de la Revolución Bolchevique.

El derrumbe del campo socialista condujo al triunfalismo exacerbado en la potencia imperial. Desde los Estados Unidos y la academia se proclamaba la tristemente célebre tesis del “fin de la historia”. Se consolidaba el dominio unipolar y la potencia que había resultado vencedora en la Guerra Fría pretendió imponer la visión unidimensional del mundo.

La historia, lejos de terminarse como lo había planteado Fukuyama en un texto que posteriormente tuvo que corregir, seguía escribiéndose, sobre todo en la resistencia de los movimientos sociales y en América Latina que fue uno de los centros de construcción de alternativas diferentes al fenómeno globalizador y neocolonial.

Mientras los partidos políticos comunistas no terminaban de procesar el derrumbe del sistema soviético, hallándose desorientados y en algunos casos siendo arrastrados a su extinción, los movimientos sociales latinoamericanos por fuera de los partidos de “vanguardia” manifestaban su resistencia a la imposición del neoliberalismo económico en América Latina y la irrupción e implementación del mal llamado Consenso de Washington.

Los gobiernos entreguistas adoptaban con entusiasmo las recetas del “Consenso”; sin embargo, encontraban resistencia de los movimientos sociales. En el Ecuador, por ejemplo, irrumpen con fuerza en el escenario nacional los movimientos indígenas con ocasión de conmemorarse los 500 años de la conquista de América.

En México aparece en 1994 el Ejército Zapatista de Liberación Nacional; en Venezuela, un grupo de militares bolivarianos se levanta en armas en contra del gobierno neoliberal de Carlos Andrés Pérez el 4 de febrero de 1992; en Bolivia se da la permanente resistencia de los movimientos sociales frente a las recetas fondomonetaristas; en Argentina cobra fuerza el movimiento de los piqueteros, etc.

Los anteriores no son más que ejemplos de la permanencia de visiones alternativas a aquella del mundo unipolar, visiones gestadas en América Latina. A inicios de los años noventa, la mayoría de esas manifestaciones se daban por fuera del Estado, por fuera del poder. Cuba era el único país que había proclamado el carácter irreversible de la revolución socialista y había continuado su lucha por la permanencia de su modelo a pesar del recrudecimiento del embargo económico, el tantas veces profetizado colapso de su sistema y el inicio del periodo especial.

Una década después, América Latina continúa siendo el espacio de resistencia, pero no necesariamente desde la exclusividad de los movimientos sociales. En algunos casos, aquellos movimientos alternativos que cobraron fuerza con posterioridad a la caída del muro de Berlín llegaron a captar el poder. Por ejemplo, en Venezuela, el insurrecto movimiento de resistencia que se levantó en contra de Carlos Andrés Pérez alcanzó el poder en las urnas 1998; en 2006 en Bolivia, los movimientos cocaleros y campesinos llegan al poder con el Presidente Evo Morales, en Brasil el Partido de los Trabajadores, en Uruguay los ex montoneros, en Argentina el ala izquierda del Peronismo, en Ecuador asciende al poder la propuesta de construcción del socialismo del

siglo XXI en 2006 con el presidente Rafael Correa, en Nicaragua regresan los sandinistas, etc.

Lo que pretendemos significar es que desde los movimientos sociales o desde el ejercicio del poder, en los casos en los que cabe, la propuesta de construcción de un Estado diferente tiene pleno auge y vigencia en Latinoamérica. La irrupción de movimientos sociales y el papel de los gobernantes progresistas de Latinoamérica evitaron, por ejemplo, la conformación del Área del Libre Comercio para las Américas en el fracaso de la cumbre del Mar de Plata en 2005.

Ante la vigencia de una visión alternativa de la sociedad en Latinoamérica cabe afirmar que retoma un importante valor una visión marxista del Derecho. El discurso marxista tiene plena validez y vigencia, sin embargo, es imperativo marcar una serie de diferencias con la concepción ortodoxa del marxismo y procurar superar los errores en la aplicación del pensamiento marxista que fue consecuencia de las interpretaciones dogmáticas, las divisiones internas y el anquilosamiento del pensamiento.

Los países latinoamericanos que han optado democráticamente por la construcción del socialismo del siglo XXI toman para sí la idea central del pensamiento marxista, la construcción de un Estado justo, la eliminación de las diferencias de clase, el antiimperialismo y la defensa de la soberanía en el contexto de la integración y la complementariedad americana.

Es un proyecto abierto, en el sentido que el mismo está en permanente construcción, carece sin embargo de trascendentales aportes teóricos. El socialismo del siglo XXI es por ahora un proyecto que procura todavía definirse y sustentarse en el espacio intelectual.

Fidel Castro afirmó que uno de los principales errores que cometieron al principio de la revolución, es pensar “que alguien sabía cómo se construye el socialismo” (Ignacio Ramonet, 2007). Esa reflexión puede más o menos ilustrar la situación actual de los proyectos socialistas latinoamericanos; cada país tiene que encontrar la forma de construir su sistema socialista sin importar modelos ajenos y sin injertar recetas extrañas a la realidad de cada Estado. Es necesario construir un sistema de acuerdo a sus realidades sociales, a los componentes étnicos, a la realidad socioeconómica y la cosmovisión de cada Estado.

Es innegable la existencia de características comunes en Latinoamérica y la diversidad entre un país y el otro. No necesariamente las realidades de la revolución boliviana son las mismas aplicables a la revolución bolivariana; los principios del sandinismo no necesariamente son aplicables a la Revolución Ciudadana. Podemos afirmar que el telón de fondo es semejante, pero los actores que representan la construcción de ese modelo son diferentes. Creemos que esa es una potencialidad que permitirá que nuestros países construyan sus proyectos socialistas alternativos a partir de sus propias cosmovisiones.

En ese contexto nos corresponde plantearnos el papel del Derecho y la vigencia de la visión marxista del Derecho en aras de construir un proyecto radical de transformación social.

Tomando como punto de partida las reflexiones del profesor Yoel Carrillo García, resulta pernicioso en todos los ámbitos (filosofía, derecho, ciencia, religión) adoptar, desde el Estado, una teoría como única. Es decir, que el poder oficialice una forma de pensamiento y que sea elevada a la categoría de único pensamiento.

Dentro de la vigencia del marxismo en cuanto al estudio del Derecho conforme lo venimos planteando, su análisis debe sustentarse en las distintas formas de pensamiento y en los diversos enfoques existentes sobre el fenómeno jurídico. Desde los diferentes ámbitos de la ciencia, no puede enclausrarse al pensamiento. La crítica al fenómeno jurídico, el enclaustramiento del pensamiento y el dogmatismo en el análisis fueron una de las causas en el fracaso del desarrollo jurídico en los estados socialistas; todo lo que no se ceñía a la visión única era tomado como revisionista. En la nueva etapa de los estudios marxistas del Derecho, se deben abrir las posibilidades a diferentes visiones para revalorizar el discurso jurídico marxista a partir de esos aportes.

Si desde la visión marxista, el Derecho se define como la voluntad de la clase dominante, voluntad erigida en la ley y cuyo contenido está determinado por las condiciones de vida de dicha clase, y si su función es proteger y garantizar esas condiciones, desde una teoría marxista con una visión moderna, ese fenómeno debe ser estudiado en términos sociológicos. Se debe establecer para su estudio, cuál es el fin que cumple o que debe cumplir en la sociedad el Derecho. Si el derecho sirve para la dominación de una clase sobre otra, es necesario entonces revertir las relaciones de dominio para que el Derecho exprese la nueva correlación de fuerzas y sea una herramienta de liberación.

Desde una visión marxista del Derecho, no se debe analizar el fenómeno jurídico exclusivamente desde las normas. El estudio del Derecho no debe limitarse a describir las normas contenidas en el ordenamiento sino enfocarse en los principios. Es necesario superar la visión formalista del Derecho, y enriquecer el debate jurídico con el aporte que desde otras ciencias puede conducirnos a profundizar los análisis.

Diremos que el socialismo del siglo XXI aún espera el aporte que los juristas puedan hacer para entender el papel que cumple el Derecho en esta nueva construcción teórica, pues como señalamos anteriormente, uno de los problemas que adolece la formulación del socialismo del siglo XXI, por el que pretendemos transitar, es la ausencia de aportes doctrinarios fundamentales. Dentro de éste concepto político, el Derecho no queda excluido de carencia en el análisis. Mal pueden traerse “categorías muertas” para analizar fenómenos actuales. Son los conceptos básicos del marxismo los que deben ser pensados y formulados nuevamente, pero adaptados a la realidad imperante. Por ejemplo, el marxismo no concibió –y no tenía por qué hacerlo, al no tratarse de una profecía– las condiciones actuales del proletariado a partir de la revolución de la tecnología. En el marxismo clásico, las condiciones del proletariado son analizadas en las condiciones de explotación propias de la revolución industrial; se trataba de un proletariado en el que predominaba sobre todo el esfuerzo físico. Sin embargo, esas condiciones han variado con la introducción de las nuevas tecnologías. El apareamiento y desarrollo de los ordenadores, la comunicación satelital, las redes sociales, nada de eso ha sido analizado en el marxismo tradicional. Por ello, surge la necesidad de repensar los enfoques marxistas del Estado, del Derecho y de la sociedad para encontrar, a partir de una ideología que en su esencia es y seguirá siendo liberadora, las respuestas para hacer viable el desarrollo de las fuerzas que permitan la construcción del socialismo del siglo XXI en la sociedad contemporánea, donde uno de esos espacios es el jurídico.

En todo caso, creemos que el papel del Derecho en la actualidad está íntimamente relacionado con la reversión de las estructuras del poder. Si bien es cierto que el Derecho ha servido como instrumento de dominación de una clase sobre otra para legitimar ese dominio, es indispensable entonces que se reviertan esas relaciones dominantes. En los países que pretenden la construcción del socialismo del siglo XXI, el primer imperativo es el cambio en esas caducas relaciones de poder y con ello el Derecho, como una manifestación

de la superestructura, tiene que ser un elemento que permita que esos cambios se profundicen. Transformadas las estructuras, el Derecho es también un elemento transformador.

2.3 El régimen constitucional en materia tributaria, la ruptura del paradigma tradicional

2.3.1 Antecedentes

En las líneas precedentes establecimos que el Estado ecuatoriano atraviesa actualmente un proceso de profunda transformación en el orden económico, político, social, cultural y jurídico.

La ejecución de las recetas neoliberales en nuestro país se comenzaron a implementar de forma aislada durante los años 80 (Osvaldo Hurtado y León Febres Cordero) antes del Consenso de Washington. Estas medidas no pudieron ser implementadas de forma sistemática durante esta década: tan solo respondieron a las presiones de organismos internacionales para realizar políticas de ajuste macroeconómicas como pre requisito para garantizar líneas de crédito, más no fueron líneas de política económica estructurales. Por el contrario, el Ecuador aplica tardíamente las reformas estructurales del Consenso de Washington, y se puede decir que recién en 1991 se inicia la etapa de reformas estructurales, con su mayor auge en el periodo 1992-1996 de Sixto Durán Ballén. Si bien es cierto, el conjunto de medidas formuladas originalmente por John Williamson debían implementarse en la década de los noventa en los distintos estados de la región, en el caso del Ecuador, las medidas de ajuste, la privatización, la desregulación, el reordenamiento del gasto público, etc., llegan tarde y no con la fuerza como ocurrió en otros países como por ejemplo Argentina.

Apalancamos nuestra afirmación en el informe presentado por la Comisión para la Auditoría Integral del Crédito Público del Ecuador:

“En la década de 1980, a partir de la crisis de la deuda externa desatada en América Latina debido, principalmente, a la decisión unilateral de la Reserva Federal de Estados Unidos de incrementar las tasas de interés (del 6 al 21%),

el Fondo Monetario Internacional impulsó Programas de Estabilización Macroeconómica y Ajuste Estructural detallados en sus Cartas de Intención, con el fin de garantizar el pago de la deuda externa y, a su vez, introducir las políticas neoliberales.”¹²

En 1983, el Ecuador firmó la primera carta de intención con el Fondo Monetario Internacional. Entre otras medidas que se aplicaron en el Ecuador a partir de la suscripción de las diferentes cartas de intención con el Fondo Monetario podemos citar por ejemplo que en el gobierno de Osvaldo Hurtado, la devaluación de la moneda alcanzó un 254%, aumentaron los precios de la gasolina en un 100% y el Ecuador asumió la deuda externa privada con la llamada sucretización.

Por su parte, en el Gobierno de Febres Cordero se liberalizaron las tasas de interés y el tipo de cambio, se estableció el pago de la deuda externa con las divisas del petróleo, incrementó la deuda externa, aumentaron los precios de la gasolina en un 200%, se aumentaron las tarifas eléctricas, se produjo una devaluación del 331%.

Rodrigo Borja aumentó el precio de la gasolina en un 1522%, produjo una devaluación del 260%, aumentó en un 45% las tarifas de la energía eléctrica y empezó el proceso de apertura y la denominada flexibilización laboral permitiendo, entre otras figuras, la contratación por horas, la intermediación y la tercerización de trabajadores. En todos los casos, la implementación de las medidas de ajuste respondía a los compromisos asumidos por el Estado ecuatoriano como consecuencia de las cartas de intención y de manera anterior a la implementación de las políticas del “Consenso”.

Los gobiernos posteriores a las recetas del “Consenso” siguieron siendo “aplicados alumnos” que continuaron respondiendo a los dictados del Fondo Monetario Internacional con el afán de garantizar el fiel cumplimiento en el pago de la deuda externa y las políticas neoliberales.

En el gobierno de Sixto Durán Ballén se produjo una devaluación de la moneda del 197%, se elevaron los precios de las gasolinas en un 159% y se

12 Las conclusiones del proceso de auditoría de la deuda se pueden consultar en www.auditoriadeuda.org.ec.

implementaron políticas de apertura que a la postre serían las causantes de la debacle financiera y económica.

A la aplicación anticipada de las políticas neoliberales en la década de los ochenta y su continuidad en la década de los noventa y en el primer quinquenio del siglo XXI, se sumó la grave crisis política, institucional y ética.

El gobierno del Presidente Abdalá Bucaram, quien había asumido el poder el 10 de agosto de 1996 después de dos intentos anteriores, duró apenas seis meses. El anuncio de medidas como el alza del gas de uso doméstico inició una serie de movilizaciones populares que, sin embargo, tenían como telón de fondo una disputa marcada entre el poder financiero de la Sierra con el poder financiero de la Costa. Bucaram, quien había anunciado ser “la fuerza de los pobres” gobernó durante su breve mandato en una clara alianza con sectores vinculados a un sector de la banca guayaquileña. Fueron parte de su frente económico Álvaro Noboa Pontón y Roberto Isaías Dassum. Entre los planes del ex presidente Bucaram se encontraba el iniciar un proceso de convertibilidad, solicitando la asesoría directa de Domingo Cavallo, quien había sido uno de los principales artífices en las reformas neoliberales implementadas en la Argentina en el gobierno de Carlos Menem.

Las medidas neoliberales, los conflictos latentes y no resueltos entre el poder financiero de la Sierra y el de la Costa, las arlequinescas actitudes del ex presidente y su círculo cercano, la percepción generalizada de corrupción y el papel de los medios de comunicación, sobre todo los de la capital, provocaron un levantamiento popular que terminó con el gobierno de Bucaram los primeros días de febrero de 1997.

A la inusitada salida de Bucaram, quien había sido declarado desde el entonces Congreso Nacional como “incapaz mental” para gobernar, se sumó otro hecho de inestabilidad y ruptura del orden constituido, ya que la sucesión presidencial en la figura de la vicepresidenta electa, duró apenas dos días para terminar finalmente con la venia de las Fuerzas Armadas en el gobierno del entonces presidente del Congreso Nacional, Fabián Alarcón Rivera.

Alarcón no se alejó del modelo económico planteado, no obstante convocó una consulta popular que le permitiera su ratificación en el poder y que favoreciera integrar una asamblea constitucional.

La asamblea que se integró aprobó la Constitución que entró en vigencia el 10 de Agosto de 1998; dicha asamblea estuvo presidida por el ex presidente Osvaldo Hurtado y la mayor representatividad la tenían los sectores vinculados al poder financiero de la Costa, con el partido socialcristiano, y de la Sierra con la representación demócrata popular.

La Constitución de 98 fue calificada por algunos de los analistas como un instrumento que significaba un importante avance en cuanto a la declaración de derechos; no obstante, en lo económico, legitimaba el modelo neoliberal que se venía implementando desde los ochenta, y adicionalmente introdujo una disposición transitoria que en adelante significaría uno de los episodios nefastos de la historia nacional. En la disposición transitoria cuadragésima segunda, se dispuso:

“Hasta que el Estado cuente con instrumentos legales adecuados para enfrentar crisis financieras y por el plazo no mayor de dos años contados a partir de la vigencia de esta Constitución, el Banco Central del Ecuador podrá otorgar créditos de estabilidad y de solvencia a las instituciones financieras, así como créditos para atender el derecho de preferencia de las personas naturales depositantes en las instituciones que entren en proceso de liquidación.” (Constitución Política 1998).

En la primera sección abordamos la interrelación existente a nuestro juicio entre la moral y el Derecho, con la introducción de la cuestión social como parte de la legitimidad moral del sistema jurídico. La disposición constitucional transcrita ¿era acaso una manifestación moral del derecho? ¿Dicha disposición se explicaba acaso desde el legítimo interés por proteger los dineros de los ciudadanos ante una crisis financiera? ¿O se pergeñaba a través de la norma máxima del ordenamiento jurídico lo que más tarde sería el peor atraco económico perpetrado desde las élites financieras corruptas en contra de todos los ecuatorianos?

El tiempo y los acontecimientos sucesivos responden de manera contundente a las interrogantes planteadas. Luego de un proceso electoral que dejó ciertas dudas en cuanto a su legitimidad, asumió el poder del Estado ecuatoriano el demócrata popular Jamil Mahuad Witt. Su “auspicioso” inicio

con el discurso de las siete armonías¹³ y la posterior firma de la paz con el Perú —que ponía fin a un histórico conflicto por fronteras no delimitadas y que tres años antes habían sido la casusa de un conflicto bélico entre las dos naciones— se trastocó con el estallido de una profunda crisis económica y el desplome de la mayor parte de los bancos privados del sistema financiero nacional. La respuesta por parte del Estado fue la expedición de una ley que permitió el salvataje bancario con recursos del Estado ecuatoriano, conforme lo establecía la disposición transitoria de la Constitución del 98, que por arte “de birlibirloque” estableció la responsabilidad del Estado en aquellos casos de crisis en el sistema.

La declaratoria del feriado bancario y las medidas para salvar la crisis del sistema financiero, provocada principalmente por el mal manejo de los dineros por parte de la banca, eran a nuestro entender una consecuencia de la espuria relación entre la oligarquía financiera y el poder político. Precisamente un sector de la banca había financiado la campaña del ex presidente Mahuad.

La resistencia social no se hizo esperar. Los ecuatorianos transitaron entre el dolor de la pérdida de sus recursos a la indignación por las impúdicas formas jurídicas adoptadas a favor del poder financiero. La crisis tuvo su corolario con el levantamiento indígena que con la ayuda de un grupo de militares perpetraron un golpe de Estado que terminó con el gobierno de Mahuad.

A Mahuad le sucedió el vicepresidente Gustavo Noboa, quien accede al poder entre la pugna por la presidencia del coronel Lucio Gutiérrez, el líder indígena Antonio Vargas y el ex presidente de la Corte Suprema de Justicia, Carlos Solórzano, los cuales declinaron de su efímero “triumvirato” para acceder a la petición de la cúpula de las fuerzas armadas, la clase política organizada en el congreso con mayoría socialcristiana y demócrata popular y presuntas presiones desde gobiernos y embajadas extranjeras.

Gustavo Noboa mantuvo la dolarización de la economía, profundizó las políticas neoliberales e impulsó la posible privatización de algunas empresas públicas. Gustavo Noboa aumentó los precios de la gasolina y del gas de uso doméstico y pretendió la privatización de las compañías de electricidad y telecomunicaciones.

13 Nos referimos al discurso pronunciado por el ex presidente Jamil Mahuad el diez de agosto de 1998, en el discurso en el que asumió la presidencia.

En un nuevo proceso electoral, irrumpió en el escenario político el coronel Lucio Gutiérrez, quien participó como el representante de los movimientos sociales, un aliado de los pueblos indígenas. Presentó un discurso de soberanía y sobre todo fortalecido en su imagen de haberse rebelado contra el poder financiero del Estado.

El Gobierno del ex presidente Gutiérrez fue, desde el inicio, la suma de todas las contradicciones posibles. Pronto cundió el desencanto de los sectores sociales que le habían respaldado; se declaró como un aliado estratégico en la región de los Estados Unidos y paulatinamente traicionó los postulados que le llevaron al poder. Errático en sus decisiones, implementó las medidas neoliberales, aumentó los precios de la gasolina, intervino en la justicia y permitió la impunidad del mismo sector financiero cuyos delitos había anunciado que no quedarían en la impunidad durante la campaña.

Gutiérrez, finalmente deslumbrado por la ampulosidad del poder y de sus encuentros frecuentes con las élites, enfrentó la movilización social que devino en la aparición de “los forajidos”¹⁴ que reclamaban la salida del Presidente y que condensaba el hartazgo de la ciudadanía frente a un modelo y un estilo legitimador de las anquilosadas prácticas de las élites y el poder económico.

El veinte de abril, el Congreso Nacional declaró el abandono del cargo y en su lugar asumió la vicepresidencia Alfredo Palacio. Sin embargo, el clamor de la ciudadanía en medio de los dramáticos acontecimientos era “que se vayan todos” y, tras algunas horas de confusión, Palacio terminó en el poder con el apoyo de las Fuerzas Armadas. El gobierno de Palacio no fue diferente al de sus antecesores y no respondió a la aspiración ciudadana de cambio.

En 2006 el Ecuador atravesaba un nuevo proceso electoral en el que en contra de todos los pronósticos irrumpió el proyecto político Alianza País liderado por el economista Rafael Correa Delgado quien, con un claro discurso de rescate de la soberanía nacional, renovada imagen de transparencia, un pensamiento crítico y agudo, y un poder de comunicar sus ideas de una manera diáfana a los ciudadanos de diferentes niveles sociales, presentó una alternativa que contenía las aspiraciones de las grandes mayorías, con un plan de gobierno que estableció cinco ejes estratégicos para revertir las relaciones de poder: la

14 Nombre adoptado a partir de la calificación del ex presidente para referirse a los ciudadanos que manifestaban el descontento frente a su gobierno.

convocatoria a una Asamblea Constituyente para refundar la República, la lucha contra la corrupción, la revolución económica, la revolución en educación y salud y el rescate de la dignidad, la soberanía y la integración latinoamericana.

Una vez en el poder, se convocó al pueblo a las urnas para que se pronuncie sobre la instalación de la Asamblea Nacional Constituyente. Esta propuesta fue aprobada por la amplia mayoría de ecuatorianos; posteriormente se eligieron a los asambleístas y el proyecto político en el gobierno obtuvo una holgada mayoría y la nueva Constitución que nació en Montecristi, como nunca antes fue sometida a un proceso de ratificación en las urnas, para finalmente entrar en vigencia en octubre de 2008.

2.3.2 El cambio de modelo económico y los principios tributarios constitucionales

La Constitución actual establece que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Como un espacio jurídico de ruptura con el neoliberalismo, se consagra con rango constitucional que, “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el Buen Vivir” (Constitución Política del Ecuador, artículo 283).

En cuanto a los fines de la política económica, la Constitución prescribe:

“La política económica tendrá los siguientes objetivos: 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional. 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética. 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas. 5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural. 6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a

los derechos laborales. 7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo. 8. Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes. 9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.” (Constitución, artículo 284).

El profundo cambio con el modelo neoliberal se establece con rango constitucional al establecer al ser humano como sujeto y fin del sistema económico. Entonces, el mercado y sus leyes deben estar subordinadas al ser humano y se plantean objetivos redistributivos de la riqueza, la misma que debe ser generada en armonía con la naturaleza.

Se retoma el importante rol planificador del Estado y la propiedad soberana del Estado en los sectores estratégicos y los recursos no renovables. Como uno de los grandes fines, se plantea el impulso a la economía popular y solidaria y el combate a las prácticas monopólicas.

Uno de los ejes centrales de la Constitución es la ruptura de la relación entre los medios de comunicación y el poder financiero. En éste proceso, se pretende la ruptura definitiva del Estado con la banca. Un siglo atrás, la Revolución Liberal, fuente inspiradora, había logrado la ruptura del Estado con la iglesia.

Por otra parte, al contrario de la sucretización o el rescate económico del sistema financiero, la actual Constitución prohíbe expresamente la estatización de deudas privadas.

2.3.2.1 El marco jurídico tributario en la Constitución

El artículo 300 de la Constitución establece: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

Existen abundantes trabajos que explican y desarrollan dos principios constitucionales tributarios claves. Nos referiremos a ellos por considerar que sustentan la idea de la ruptura en el orden constitucional con el modelo neoliberal.

- La equidad es una idea filosófica que tiene en el marco de la Constitución una connotación de justicia con responsabilidad social, además de que valora lo colectivo y lo individual. Un sistema tributario

que no aborde el interés colectivo, no puede ser entendido como equitativo. No se trata de menoscabar el interés particular, por el contrario, la tributación a partir de la equidad es un mecanismo de solidaridad para atenuar las estructuras excluyentes. La equidad contiene el tradicional principio tributario de igualdad en su clásico postulado horizontal y vertical, de igualdad entre iguales.

- La Constitución consagra el principio de progresividad, el mismo que debe ser entendido en el plexo constitucional en su conjunto; es decir, el principio de progresividad tributaria guarda armonía plena con los grandes objetivos de la política económica; apalanca la distribución de la riqueza y el sistema económico social y solidario. Entendemos el principio en el contexto redistributivo de la riqueza, por lo que es necesario que la progresividad en la imposición de “cargas” fiscales con fines redistributivos vaya más allá de la progresividad admitida tradicionalmente de manera concomitante con el principio de capacidad contributiva. La progresividad debe estar por encima de la realización del principio de capacidad contributiva para satisfacer los fines redistributivos; sin embargo, se debe mantener dentro de los límites constitucionales que garantizan el derecho a la propiedad en todas sus formas y que son el fundamento del principio de no confiscación en materia fiscal.

El Ecuador avanza en todos los órdenes en un proceso de transformación que tiende a revertir las relaciones de poder para finalmente generar políticas públicas que garanticen el bienestar de las grandes mayorías. Consideramos que uno de los elementos esenciales de la transformación es la política fiscal, y que su rol en el contexto de la progresividad es el que permitirá finalmente el cumplir con los objetivos de la economía popular y solidaria.

La acción impositiva, recaudando impuestos dentro del marco jurídico y de respeto a las garantías y derechos de los ciudadanos, es por esencia una acción de liberación en el corto y mediano plazo. Creemos que, entre otros, uno de los legados principales de este proceso será el crear cultura impositiva a través de una eficaz recaudación tributaria, sin miramientos ni favores a las élites económicas, financieras, ni comunicacionales devenidas en poderes fácticos. La visión social de la administración tributaria, que conjuga la solidaridad como principio y fin último de su gestión, permitirá el salto cuantitativo y cualitativo que cree las condiciones para un país mejor.

Los ingresos fiscales como medio para fomentar la cohesión social: evidencia internacional

José Ramírez Álvarez

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

3.1. Introducción

La política fiscal constituye un elemento clave para fomentar la cohesión social: por un lado, suministra ingresos importantes para el financiamiento del gasto social, y por otro, sirve como herramienta redistributiva en el marco de justicia social.

El torrente de ingresos proveniente del pago de impuestos y las aportaciones a la seguridad social constituye un monto monetario importante en la mayoría de sistemas fiscales. Al dotar de estabilidad al presupuesto del Estado, los ingresos fiscales generan recursos oportunos para la ejecución del gasto público, sobre todo para cubrir las necesidades de los sectores más marginados de la sociedad. Cuando se trata de impuestos, la política fiscal adicionalmente constituye un instrumento valioso para mejorar la redistribución del ingreso, mediante impuestos que graven en mayor medida las rentas más altas y que redistribuyen la riqueza, en favor de una menor desigualdad económica. Bajo esta perspectiva, el incumplimiento fiscal podría causar un círculo vicioso, ya que disminuye las capacidades estatales para implementar políticas orientadas al logro de una mayor cohesión social, destruyendo así los lazos de solidaridad e inclusión (Cepal, 1998).

La fiscalidad puede entenderse como una expresión del costo de la cohesión social, al ritmo que la sociedad civil vea al Estado como un medio de

inclusión y proveedor de servicios públicos (Esper y Estévez, 2009). En palabras de Oliver Wendell Holmes, “Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada”, y como tales, representan el costo de vivir en una sociedad ordenada, incluyente y participativa. Este hecho desmiente el fenómeno social que se origina en el pago de impuestos al concebirlo como “carga” tributaria; es decir como una obligación sin contraprestación ante un Estado imperante, cuando el impuesto en sí representa una contribución social que los individuos realizan en favor de su bienestar conjunto. La concepción negativa que tienen los impuestos como “carga” responde a un proceso histórico de dominación política reforzado por el modelo neoliberal que buscó a toda costa reducir la participación del Estado como garante de derechos y libertades (equidad). En este sentido, la necesidad de generar un pacto fiscal adquiere un papel fundamental en el bienestar de una sociedad, al dotar de mayor capacidad redistributiva al Estado a través de un compromiso gradual del incremento del pago de impuestos y el control progresivo de la evasión (Cepal, 2010).

Desde este punto de vista, y como veremos en la experiencia internacional, la cohesión social tiene una vinculación indiscutible con la tributación: en sociedades con un alto nivel de cohesión, los ciudadanos se inclinan mayormente a ver al Estado como medio de inclusión y proveedor de servicios públicos; por otro lado, en sociedades con un bajo nivel de cohesión, los ciudadanos ven al Estado como un instrumento de dominación de élites, el cual ha sido legitimado por leyes en desmedro de las grandes mayorías (como se vio en el Capítulo 2) (Van Haldenwang, 2008). Según Gómez (2006), el sistema tributario se caracteriza por tener efectos en la igualdad económica, convirtiéndose en un elemento clave para determinar la trayectoria de una sociedad entre niveles de fragmentación, en un extremo, y de cohesión, en el otro.

Sorj y Tironi (2009) conceptualizan la cohesión social como el resultado de

“una peculiar articulación entre el rol del Estado, del mercado, de las familias, de la sociedad civil y de las relaciones comunitarias. El peso relativo, las características propias y las dinámicas de integración de estos agentes, instituciones o espacios sociales, configuran diferentes modelos, mecanismos y resultados en la asignación y distribución de los recursos materiales y simbólicos.” (Sorj y Tironi, 2009, p. 120).

Según la Cepal (2009), la formación de este tejido social tiene como base la dialéctica de dos elementos:

- La eficacia de los mecanismos instituidos de inclusión social.
- Las respuestas, percepciones y disposiciones de la ciudadanía frente al modo en que estos mecanismos operan.

Por un lado, los mecanismos instituidos de inclusión social incluyen el empleo, el acceso a la educación y salud, la promoción de la equidad y el bienestar, entre otros. Por otro lado, los comportamientos y las valoraciones de los individuos contemplan la confianza en las instituciones, capital social, el sentido de pertenencia, la solidaridad, etc.

El presente capítulo analiza los recursos fiscales obtenidos en los países de América Latina y Europa, y su relación con los aspectos más fundamentales de la cohesión social, a fin de encontrar evidencia empírica que demuestre como la política fiscal promueve la inclusión social y el sentido de pertenencia.

Para ello, primero se realiza un análisis global de la presión fiscal que esquematice la contribución fiscal de cada región por tipo de fuente. La presión fiscal representa los ingresos del Estado, en términos relativos al PIB, obtenidos a través de impuestos de administración central (impuestos a las ganancias, impuestos a los consumos generales y específicos, aranceles, impuestos al patrimonio, etc), aportaciones a la contribución social, y de impuestos de administración regional. Posteriormente, se estudian las características más sustanciales de la cohesión social en cada región. Aquí, se emplea la delimitación cuantitativa realizada por el Comité de Protección Social de la Unión Europea a través de los índices de Laeken. Estos indicadores permiten monitorear la agenda social europea dentro de cuatro campos específicos: ingreso, empleo, educación y salud (Cecchini, 2006). Dadas las limitaciones de información en la región, estos campos son analizados para ambas regiones en torno a las siguientes variables:

- Desigualdad del ingreso.
- Pobreza e indigencia.
- Redistribución de la política fiscal.
- Tasa de desempleo.
- Gasto público en salud y educación.

Se hace especial énfasis en la distribución del ingreso y la realidad fiscal de América Latina. La situación social latinoamericana, al ser la más desigual del mundo, pone al descubierto la existencia de una demanda insatisfecha de políticas redistributivas y de mayores recursos fiscales para su financiamiento (Cetrangolo y Sabaini, 2007).

Debido a que estos indicadores miden la cohesión social en relación a brechas objetivas en los campos mencionados, y debido a que el concepto de cohesión incluye también aspectos relacionados a la pertenencia social; otro eje de análisis que se presenta en esta sección constituye la percepción y disposición de la ciudadanía respecto al modo como operan los mecanismos de inclusión; esto solo para el caso de América Latina. Los componentes aquí analizados son:

- Los niveles de confianza en instituciones estatales.
- La legitimidad de las diferencias en la distribución del ingreso.
- La evasión y la moralidad tributaria.

3.2 Presión fiscal en América Latina y Europa

En esta sección se efectúa una comparación de la presión fiscal entre América Latina y Europa¹⁵, su evolución histórica y estructura, para establecer cuáles han sido los obstáculos que impiden que Latinoamérica alcance los niveles de presión fiscal de los países europeos y con ello establecer las posibles alternativas para mejorar esta situación.

La presión fiscal de América Latina históricamente siempre ha sido inferior a la de Europa. Respecto a su composición, la recaudación por parte del gobierno central predomina en ambas regiones, seguida por las contribuciones sociales y por último por los impuestos seccionales. Para 2010, el país

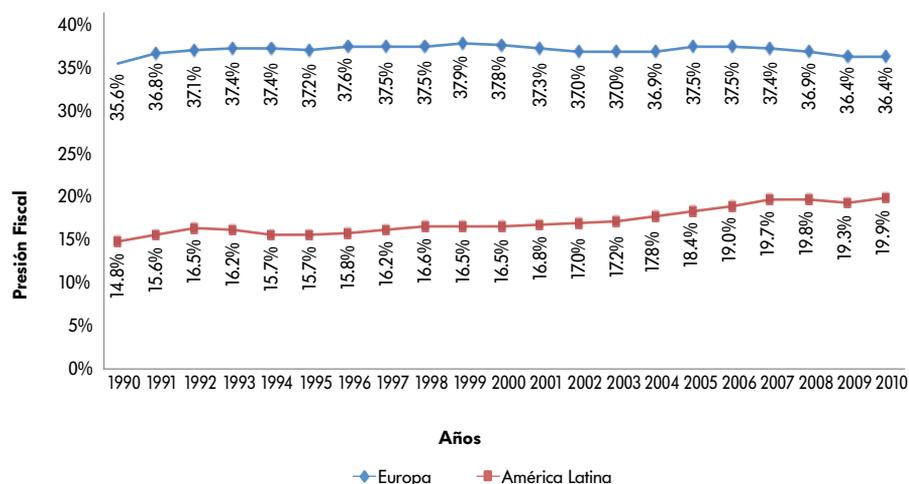
15 Los países que se consideraron para el análisis en Europa fueron: Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía y Reino Unido. Para América Latina los países considerados fueron: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay.

europeo con mayor presión fiscal fue Dinamarca con 48.2%, mientras que en Latinoamérica fue Argentina con 33.6%, remarcando así la brecha existente entre ambas regiones. Además, la imposición directa es la fuente de ingresos que más contribuye a la presión fiscal en Europa, mientras que para América Latina es la imposición indirecta.

La presión fiscal entre Europa y América Latina presenta una brecha promedio de 19.95 puntos porcentuales (p.p) en los últimos veinte años, con una relación de aproximadamente dos a uno; es decir, por cada punto porcentual de presión fiscal en América Latina, se tienen dos puntos de presión fiscal de Europa. En Europa, la presión fiscal se ha mantenido entre el 35% y 38% durante los últimos veinte años, mientras que en América Latina ha variado entre el 14% y 20%. A diferencia de Europa, la presión fiscal en América Latina mantuvo una tendencia creciente de 1990 a 2008, con un incremento promedio de 0.2 p.p por año. En el año 2009, esta tendencia cambia por primera vez, al pasar de 19.8% en 2008 a 19.3%, para luego situarse en 19.9% en el año 2010 (gráfico 3.1).

La relación entre los ingresos tributarios y el PIB, dado su carácter generalmente creciente, constituye una forma para evaluar si el nivel de recaudación en un país es el apropiado. En base a esto, la mitad de países de América Latina muestran una brecha entre su posible recaudación y la que realmente alcanzan, siendo esta última menor; esto a diferencia de los países de Europa, que en su mayoría (57.67% de los países) tienen una recaudación fiscal efectiva mayor a la potencial. La recaudación potencial se mide por la línea de tendencia del gráfico 3.2

Gráfico 3.1
Presión fiscal promedio de América Latina y Europa
Periodo 1990-2010



Fuente: presión fiscal América Latina (CIAT-Cepalstat), presión fiscal Europa (Oecdstat).¹⁶

Descripción: el gráfico 3.1 muestra la evolución de la presión fiscal promedio de Europa y América Latina en el periodo 1990-2010.

Nota1: en el cálculo del promedio se utilizaron los datos del año más próximo para los países que no poseían información para todo el periodo.

16 El CIAT fue la principal fuente de información de los ingresos fiscales de los países de América Latina en el periodo 1990-2010. Esta información fue complementada por la CepalSTAT con las contribuciones a la seguridad social de: Colombia y Brasil 1990-2009, Argentina 1990-1995, Brasil 1990-1993, Costa Rica 1990-1992, Ecuador 1990-1992, Honduras 1990-1997, Panamá 1990-2000; con los ingresos fiscales del gobierno central de: Argentina 1990, Brasil 1990-1993, Ecuador 1990-1992 y Nicaragua 1990. El SRI fue la fuente para los ingresos fiscales del gobierno central de Ecuador 2010.

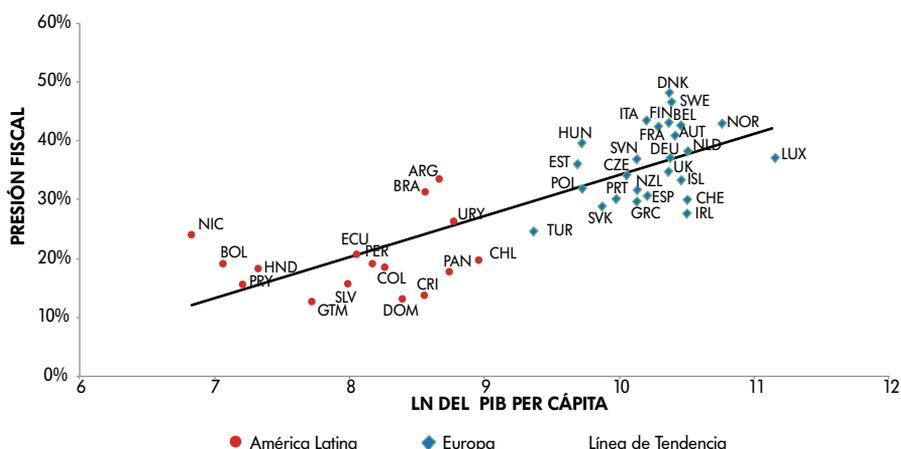
Pese a disponer de ambas fuentes de información, algunos países tienen información en los ingresos fiscales del gobierno central y seccional desde: Perú 1998, Guatemala 1995, Brasil 1994 y Argentina 1990. En contribuciones a la seguridad social, otros países tienen información desde: Guatemala 1995, Panamá 1995, Nicaragua 1991. Colombia y El Salvador tienen datos hasta el año 2009 en contribuciones a la seguridad social.

Por otro lado, la Ocdstat fue la principal fuente de información de los ingresos fiscales de los países de Europa en el periodo 1990-2010. Algunos países tienen información desde: Eslovaquia 1994, Eslovenia 1994, Polonia 1991, Hungría 1991, Estonia 1995, República Checa 1992. Polonia y Holanda tienen datos hasta el año 2009.

Son ocho los países que alcanzan una recaudación elevada en relación a su PIB per cápita: Nicaragua, Bolivia, Paraguay, Honduras, Brasil, Argentina, Uruguay y Ecuador. El resto de países de la región muestran una presión fiscal que está por debajo de los niveles que podrían alcanzar (gráfico 3.2).

Los países que muestran una recaudación potencial mayor a la efectiva pueden aumentar sus ingresos tributarios y, con ello, la capacidad redistributiva, siempre que su estructura tributaria esté sustentada sobre la imposición directa.

Gráfico 3.2
Presión fiscal de América Latina y Europa en relación con el PIB per cápita Año 2010



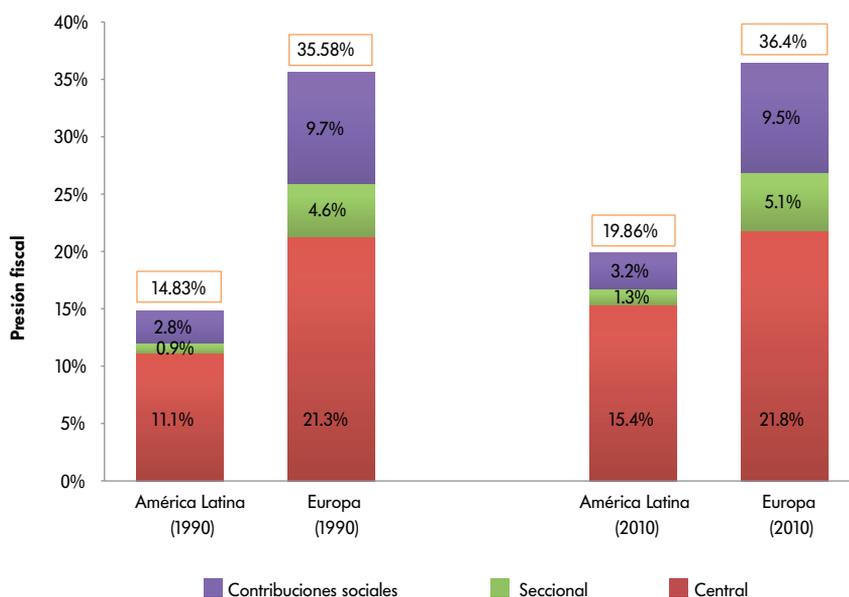
Fuente: presión fiscal América Latina (CIAT-Cepalstat), presión fiscal Europa (Oecdstat), PIB per cápita América Latina (Cepalstat), PIB per cápita Europa (Oecdstat).

Descripción: el gráfico 3.2 muestra la relación entre la presión fiscal (eje vertical) y el logaritmo del PIB per cápita (eje horizontal, año base 2005) para los países de América Latina y Europa, año 2010.

En ambas regiones, la presión fiscal del gobierno central es la mayor dentro de los ingresos fiscales. En 1990, la presión fiscal del gobierno central alcanzó el 11.1% y 21.3% para América Latina y Europa, mientras que la presión fiscal de los impuestos recaudados a nivel seccional fue de 0.9 y 4.6%, respectivamente (gráfico 3.3).

Al analizar la variación de la presión fiscal del año 1990 al 2010, los cambios más fuertes se presentan en los ingresos del gobierno central, en especial para los países latinoamericanos. La presión fiscal por parte del gobierno central para estos países pasa de 11.1% a 15.4%, un incremento de 4.3 p.p, mientras que para el caso europeo se mantiene estable entre el 21.3% y 21.8%. Cabe resaltar que la presión fiscal de las contribuciones a la seguridad social en América Latina incrementó, pasando de 2.8% en 1990 a 3.2% en el 2010.

Gráfico 3.3
Composición de la presión fiscal en América Latina y Europa
Años 1990 y 2010

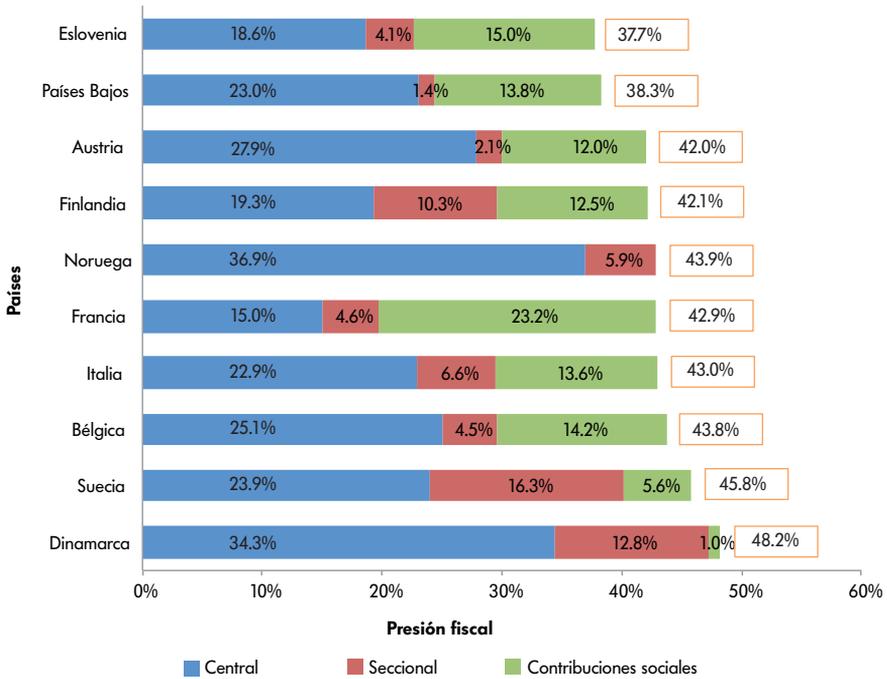


Fuente: presión fiscal América Latina (CIAT-Cepalstat), presión fiscal Europa (Oecdstat).

Descripción: el gráfico 3.3 compara la presión fiscal de Europa y América Latina en los años 1990 y 2010, se clasifica por presión fiscal del gobierno central, seccional y contribuciones a la seguridad social.

En Europa, para el año 2010, Dinamarca fue el país con mayor presión fiscal (48.2%), seguido de Suecia (45.8%) y Bélgica (43.8%). No obstante, el país con la mayor presión fiscal desde el gobierno central fue Noruega (36.9%), mientras que Francia (23.2%) presentó la mayor cifra de presión por contribuciones a la seguridad social y Suecia (16.3%) la mayor presión fiscal por impuestos seccionales (gráfico 3.4).

Gráfico 3.4
Países con mayor presión fiscal en Europa
Año 2010



Fuente: Oecdstat.

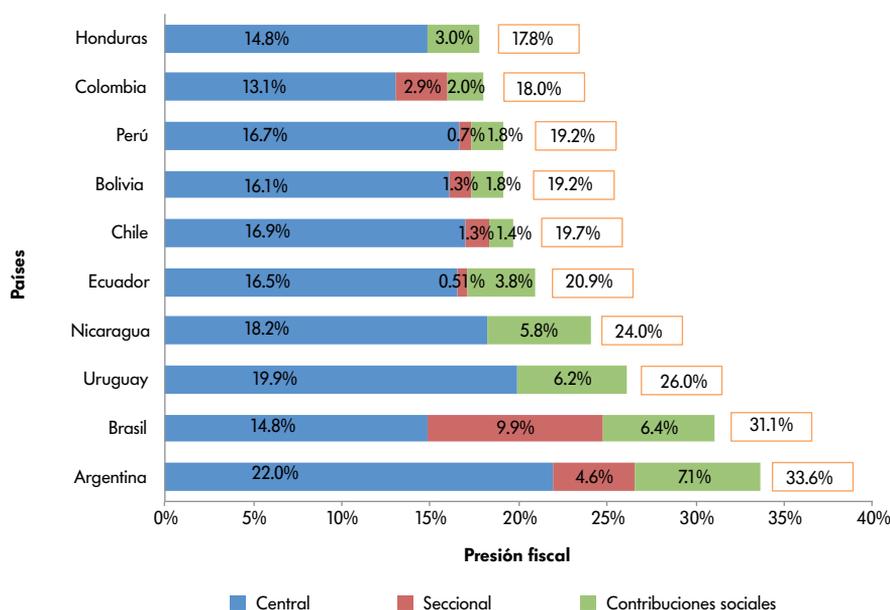
Descripción: el gráfico 3.4 muestra la presión tributaria de los países de Europa para el año 2010.

Nota: no se dispone de la información de las contribuciones a la seguridad social de Noruega y Nueva Zelanda.

En América Latina, los países que presentaron la mayor presión fiscal en 2010 fueron Argentina (33.6%), Brasil (31.1%) y Uruguay (26.1%). Argentina presentó la mayor presión por impuestos centrales y contribuciones a la seguridad social, correspondiente a 22% y 7.1%, respectivamente. Por su parte, Brasil presentó la mayor presión por impuestos seccionales con 9.9%. Cabe resaltar que dentro del grupo de los diez países de mayor presión fiscal se encuentra Ecuador con un porcentaje de 20.9%¹⁷ (gráfico 3.5).

17 La presión tributaria (denominada peyorativamente como “carga” tributaria) de los gobiernos subnacionales en el caso de Ecuador no incluye a las tasas. Una tasa tiene una contraprestación directa de un servicio como, por ejemplo, la tasa de basura, de agua potable o la tasa aeroportuaria. Entonces, ¿por qué se considera como una “carga” a una tasa, si el indivi-

Gráfico 3.5
Países con mayor presión fiscal en América Latina
Año 2010



Fuente: CIAT, Cepalstat.

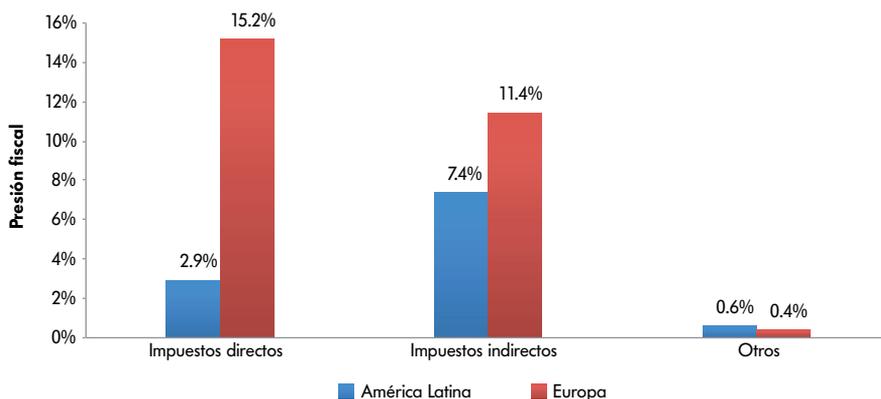
Descripción: el gráfico 3.5 muestra la presión tributaria de los países de América Latina para el año 2010.

Una de las grandes diferencias de la presión fiscal entre Europa y América Latina es su estructura tributaria. En Europa, los impuestos directos tienen la mayor participación, mientras que en América Latina la situación es inversa: los impuestos indirectos representan la principal fuente de recaudación. Esta situación ayuda a explicar porque son poco progresivos los sistemas tributarios y en ciertos casos regresivos.

duo recibe de forma directa un servicio? Esto llega a tal punto que, en el caso que el servicio fuera privatizado, ya no sería parte de la presión tributaria y sería, en este caso, un servicio más que presta el sector privado; incluso cambiaría su denominación de “tasa” y pasaría a ser un “precio” del mercado. Esta discusión conceptual debe ser transparentada y reformulada para romper la dominación ideológica que nuestros países han sufrido por siglos, buscando generar nuevos esquemas de pensamiento. Por lo tanto rechazamos conceptualmente esta convención conceptual de incluir a las tasas dentro de la presión tributaria subnacional.

Para el año 1990, en Europa, el 15.2% de la recaudación de impuestos a nivel central provino de impuestos directos, mientras que el 11.4% provino de impuestos indirectos.¹⁸ Para América Latina, en ese mismo año la mayor recaudación fue de impuestos indirectos con el 7.4%, seguido por los impuestos directos con una participación del 2.9% (gráfico 3.6).

Gráfico 3.6
Estructura tributaria promedio en América Latina y Europa
Año 1990



Fuente: CIAT- stats.oecd.org

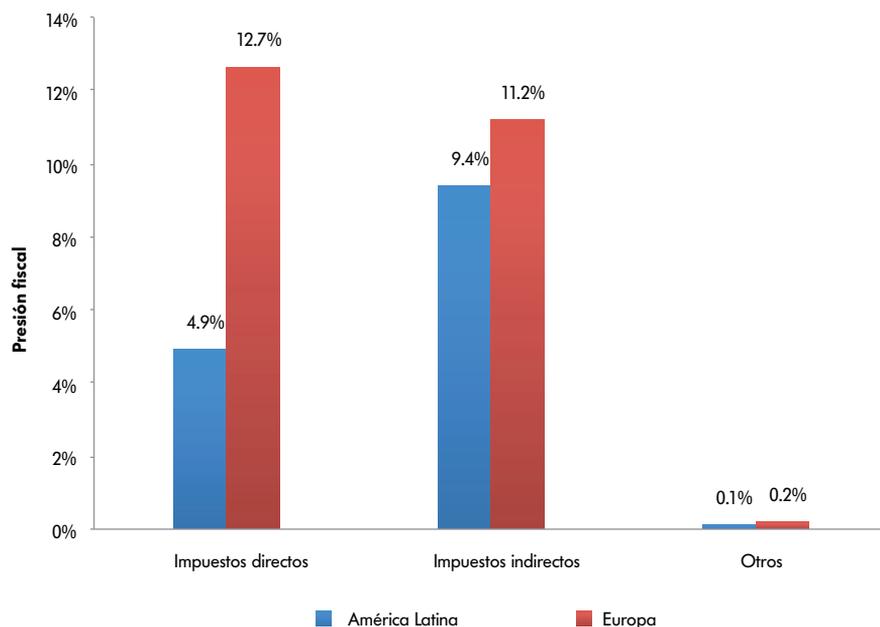
Descripción: el gráfico 3.6 detalla la presión fiscal promedio para el año 1990 de América Latina y Europa clasificada por impuestos directos, indirectos y otros.

Nota: los datos de República Checa, Estonia, Hungría, Polonia, Eslovaquia y Eslovenia no son considerados en el cálculo del promedio por la falta de información.

En el año 2010, la estructura tributaria no presenta mayor variación en ambas regiones. En Europa, los ingresos tributarios de fuente directa e indirecta representaron el 12.7% y 11.2% del total recaudado, respectivamente, mientras que en América Latina estos ingresos significaron el 4.9% y 9.4%, respectivamente (gráfico 3.7).

18 Como impuestos directos se consideraron los impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias, los impuestos sobre la propiedad y regímenes simplificados. Como impuestos indirectos se consideraron los impuestos generales sobre el consumo, selectivos, sobre transacciones financieras y sobre el comercio exterior.

Gráfico 3.7
Estructura tributaria promedio en América Latina y Europa
Año 2010



Fuente: CIAT, Cepalstat, Oecdstat.

Descripción: el gráfico 3.7 detalla la presión fiscal promedio para el año 2010 de América Latina y Europa clasificada por impuestos directos, indirectos y otros.

Nota: los datos de Polonia y Holanda no son considerados en el cálculo del promedio por falta de información.

3.3 Análisis de indicadores de cohesión social para América Latina y Europa

3.3.1 Pobreza e indigencia en América Latina

La pobreza es un fenómeno asociado con la inclusión social, por lo que su análisis en la región es elemental para entender si los recursos conseguidos por el Estado han sido lo suficientes para suministrar bienes y servicios públicos a los segmentos más vulnerables de la población. La pobreza en América Latina es medida de manera absoluta, mientras que en Europa la pobreza se

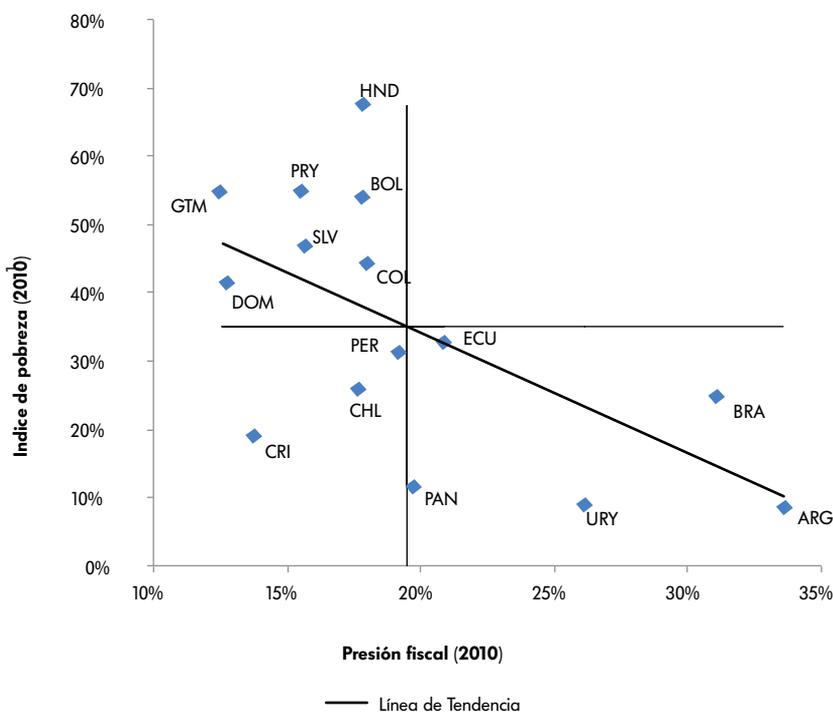
mide de forma relativa, por lo que no es factible comparar ambas regiones. Por esta razón, la presente sección limita el análisis para el caso latinoamericano.

Una forma frecuente de medir el nivel de pobreza en una sociedad es a través del índice de Headcount, el cual estima el porcentaje de la población que vive por debajo de la línea de pobreza seleccionada. Acorde al Banco Mundial, esta línea se define en torno a dos valores: se considera pobre a quien vive con menos de dos dólares diarios e indigente a quien vive con menos de un dólar diario. El índice de Headcount toma valores entre cero y uno, siendo cero la situación en la que no existen personas que tengan ingresos por debajo de la línea especificada, y uno la situación en que todas las personas tienen ingresos por debajo de la línea.

En América Latina se observa una tendencia decreciente entre la presión fiscal y la pobreza: a una mayor presión fiscal, menor porcentaje de la población considerada como pobre. En esta tendencia, Argentina presenta la presión fiscal más alta de la región (33.6%) y registra el índice de pobreza más bajo (8.6%). Uruguay es otro país que sobresale en este sentido, al presentar un índice de pobreza similar al de Argentina (8.6%) con la tercera presión fiscal más alta de América Latina (26.1%). Por otro lado, Guatemala representa un buen ejemplo de un sistema económico con una presión fiscal baja (12.6%) y un nivel de pobreza por encima del promedio latinoamericano (54.8%) (gráfico 3.8).

Existen casos aislados que no obedecen de manera completa a este comportamiento. Por ejemplo, Honduras y Panamá, con una presión fiscal cercana al promedio latinoamericano (19.8%), muestran una pobreza totalmente dispar: Honduras posee el índice de pobreza más alto en la región (67.4%) mientras que Panamá el tercer más bajo (11%) (gráfico 3.8).

Gráfico 3.8
Índice de pobreza y presión fiscal de América Latina
Año 2010



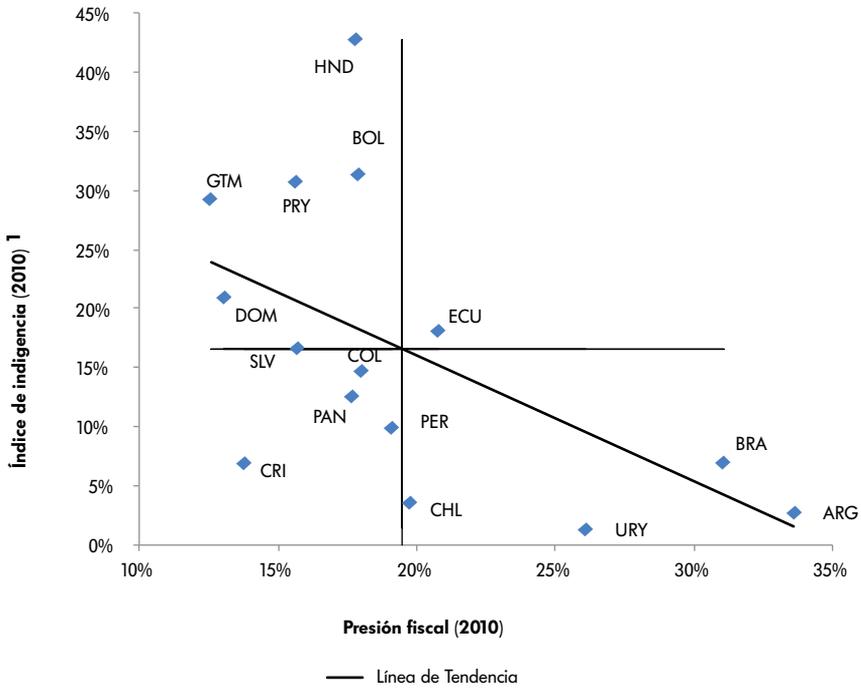
Fuente: presión fiscal (CIAT-Cepalstat), índice de pobreza (Cepal, 2011).

Descripción: el gráfico 3.8 muestra la relación entre el índice de pobreza (porcentaje de personas que viven con menos de dos dólares diarios) y la presión fiscal en América Latina para el año 2010.

Nota 1: los datos del índice de pobreza de Bolivia corresponden al año 2007, Guatemala 2006, Brasil 2009 y Chile 2009 (Cepal, 2011). Para Ecuador, el índice de pobreza fue tomado del INEC 2010.

La indigencia complementa el presente análisis, puesto que permite estudiar un segmento de personas de mayor necesidad (aquellas que sobreviven con menos de 1 dólar diario). En América Latina, este indicador muestra la misma relación vista entre el índice de pobreza y los ingresos fiscales: una mayor presión fiscal está asociada con un menor índice de indigencia. Destacan los casos de Argentina y Guatemala como los países que explican en ambos extremos esta relación: Argentina posee una alta presión fiscal (33.6%) y un bajo índice de indigencia (2.8%), mientras Guatemala posee una presión fiscal baja (12.6%), y un alto índice de indigencia (29.1%) (gráfico 3.9).

Gráfico 3.9
Índice de indigencia y presión fiscal de América Latina
Año 2010



Fuente: presión fiscal (CIAT-Cepalstat), índice de pobreza (Cepal, 2011).

Descripción: el gráfico 3.9 muestra la relación entre la tasa de indigencia (porcentaje de personas que viven con menos de un dólar diario) y la presión fiscal en América Latina para el año 2010.

Nota 1: los datos del índice de indigencia de Bolivia corresponden al año 2007, Brasil 2009, Chile 2009, Costa Rica 2009, Guatemala 2009 y Argentina 2009 (Cepal, 2011). El índice de indigencia de Ecuador fue tomado de INEC 2010.

La tendencia en este índice, como en el caso de la pobreza, puede sugerir que a medida que los ingresos fiscales son mayores, las naciones poseen más recursos para financiar programas que beneficien a los sectores más vulnerables de la población. Sin embargo, esta aseveración no es definitiva, dado que existen casos que no cumplen esta relación. Éste es el caso de Honduras y Chile que poseen presiones fiscales muy cercanas al promedio latinoamericano (19.8%), pero con niveles de indigencia diferentes: Honduras tiene el

índice de indigencia más alto de la región (42.8%), mientras que Chile posee el tercer más bajo (3.6%) (gráfico 3.9).

3.3.2 Desigualdad

Un bajo ingreso forma parte de las causas para que se reproduzca el círculo de pobreza y exclusión social, alejando así a una sociedad de su cohesión. Sin embargo, no solo importa el nivel de ingreso cuando existe un desigual reparto de la riqueza.

Una forma de analizar la desigualdad de la distribución del ingreso es estudiar su polarización; es decir, el número de veces que la concentración del ingreso correspondiente a la población más rica supera la concentración del ingreso de la población más pobre. Entre más alto sea este indicador, mayor será la desigualdad que caracteriza la distribución del ingreso.

En Europa, este indicador promedia 5.5 veces, mientras que en América Latina es de 15.9; es decir, la distribución del ingreso en América Latina es aproximadamente tres veces más desigual que la distribución de Europa.

La polarización entre los países europeos no muestra mayor diferencia. Turquía, conjuntamente con Portugal, poseen la polarización más alta de la región con 9.4 y 7.96 veces respectivamente. Por lo general, países con polarizaciones bajas poseen una presión fiscal superior al promedio (36.4%). Un claro ejemplo son Finlandia y Noruega, que alcanzan una presión de 42.14% y 42.82%, con polarizaciones de 3.81 y 3.88 veces, respectivamente. Sin embargo, existen casos como Italia, que pese a tener una de las presiones fiscales más altas de Europa (42.99%), posee una polarización superior al promedio (6.46 veces) (tabla 3.1).

Tabla 3.1
Polarización del ingreso en Europa
Periodo 1996-2008

País	Polarización
Turquía (2005)	9.48
Portugal (1997)	7.96
Reino Unido (1999)	7.17
Australia (1994)	7.00
Nueva Zelanda (1997)	6.78
Italia (2000)	6.46
España (2000)	6.03
Irlanda (2000)	5.65
Francia (1995)	5.6
Polonia (2008)	5.56
Suiza (2000)	5.47
Países Bajos (1999)	5.09
Bélgica (2000)	4.87
Luxemburgo (2000)	4.61
Austria (2000)	4.41
Alemania (2000)	4.33
Dinamarca (1997)	4.29
Suecia (2000)	4.02
Rep. Eslovenia (1996)	4.00
Ucrania (2008)	3.96
Noruega (2000)	3.88
Finlandia (2000)	3.81
Rep. Checa (1996)	3.55

Fuente: Base de datos del Banco Mundial.

Descripción: la tabla 3.1 muestra la polarización (número de veces que la concentración del ingreso correspondiente a la población más rica supera la concentración del ingreso de la población más pobre) de los países de Europa.

En América Latina existe mucha variación entre los países con respecto a la distribución del ingreso. Honduras posee la polarización más alta de la región (30.83 veces) y una presión fiscal por debajo del promedio (17.82%), mientras que Uruguay presenta la polarización más baja (8.6 veces) y ocupa el tercer lugar dentro de la presiones fiscales más altas de la región (26.11%). Esto sugiere una relación inversamente proporcional entre la presión fiscal y la desigualdad del ingreso en la región (tabla 3.2).

Tabla 3.2
Polarización del ingreso en América Latina
Periodo 2005-2009

País	Polarización
Honduras (2007)	30.83
Colombia (2006)	24.64
Bolivia (2007)	21.94
Brasil (2009)	17.38
Guatemala (2006)	16.61
Panamá (2009)	16.00
Paraguay (2008)	15.02
Nicaragua (2005)	15.01
Chile (2009)	13.77
Perú (2009)	13.47
Costa Rica (2009)	13.24
Ecuador (2009)	12.87
Argentina (2009)	12.52
República Dominicana (2007)	12.13
El Salvador (2008)	11.14
Uruguay (2009)	8.64

Fuente: base de datos del Banco Mundial.

Descripción: la tabla 3.2 muestra la polarización (número de veces que la concentración del ingreso correspondiente a la población más rica supera la concentración del ingreso de la población más pobre) de los países de América Latina.

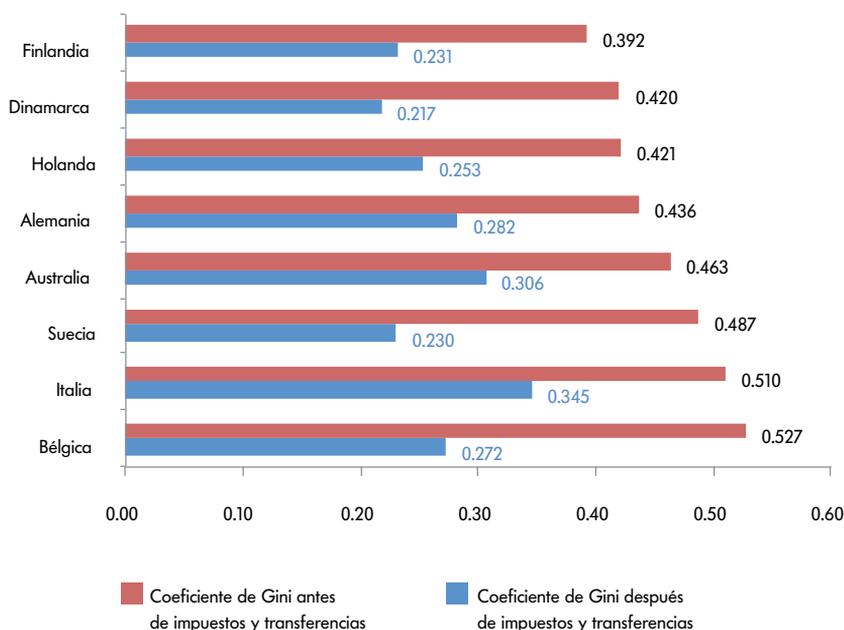
3.3.3 Redistribución del ingreso

Un elemento clave para fomentar el pacto fiscal es el carácter redistributivo de la política fiscal; es decir, si los impuestos y transferencias mejoran la distribución del ingreso al restar (sumar) en mayor medida la renta de las personas de estratos altos (bajos). Una forma usual de medir ese hecho es a través del coeficiente de Gini antes y después de la intervención del Estado. Este índice mide la desigualdad de los ingresos a través de un valor entre cero y uno. El cero representa una situación de total igualdad (todos los individuos tienen un mismo nivel de renta), mientras que el uno representa una situación de perfecta desigualdad (existe un solo individuo que concentra toda la renta).

La relación existente entre el coeficiente de Gini antes y después de impuestos y transferencias en Europa es totalmente contraria a la existente en Latinoamérica. En promedio, el coeficiente de Gini en Europa pasa de 0.457 a 0.267 luego de impuestos y transferencias, mostrando así la efectividad de la política pública en disminuir la concentración de la riqueza. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2009), un tercio de este impacto corresponde a la acción redistributiva del sistema tributario.

Suecia tiene el mayor efecto redistributivo y la segunda presión fiscal más alta de Europa, con un coeficiente de Gini que disminuye del 0.487 a 0.23; mientras que Alemania, pese a tener una distribución del ingreso bruto más igualitaria, tiene el menor efecto redistributivo con un coeficiente que disminuye del 0.436 a 0.282 (gráfico 3.10).

Gráfico 3.10
Coefficiente de Gini antes y después de impuestos
y transferencias en Europa
Año 2008

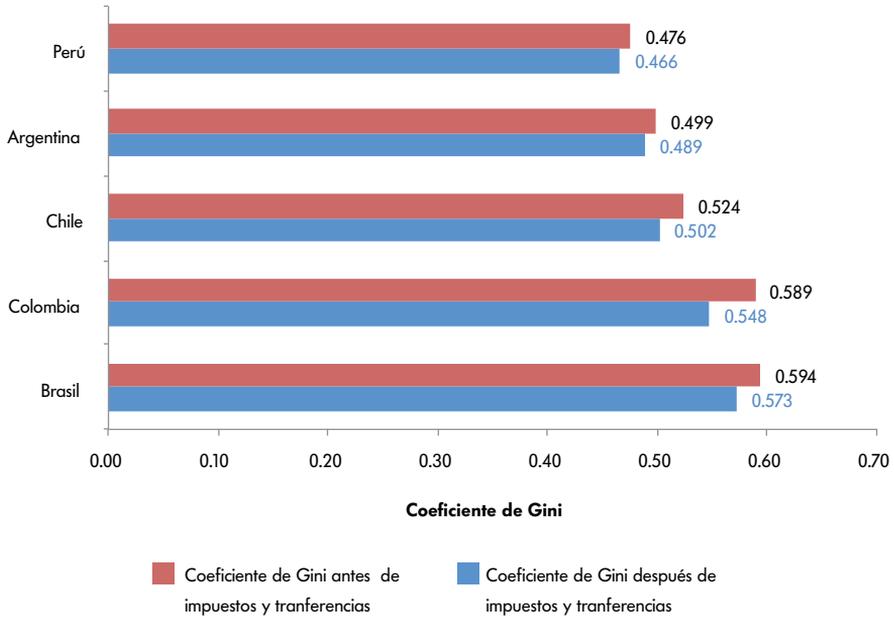


Fuente: Gómez (2006).

Descripción: el gráfico 3.10 muestra el coeficiente de Gini antes y después de transferencias e impuestos para algunos países de Europa.

En América Latina, el efecto redistributivo de los sistemas fiscales es también positivo, aunque poco significativo; cerca de 20 veces menos que el presente en Europa. De los países en que se dispone información, se observa que la desigualdad del ingreso disminuye después de impuestos y transferencias entre un 2% y 4% (gráfico 3.11). Los efectos más evidentes se presentan en Chile, donde el coeficiente de Gini se reduce de 0.524 a 0.502.

Gráfico 3.11
Coefficiente de Gini antes y después de impuestos
y transferencias en América Latina
Año 2008

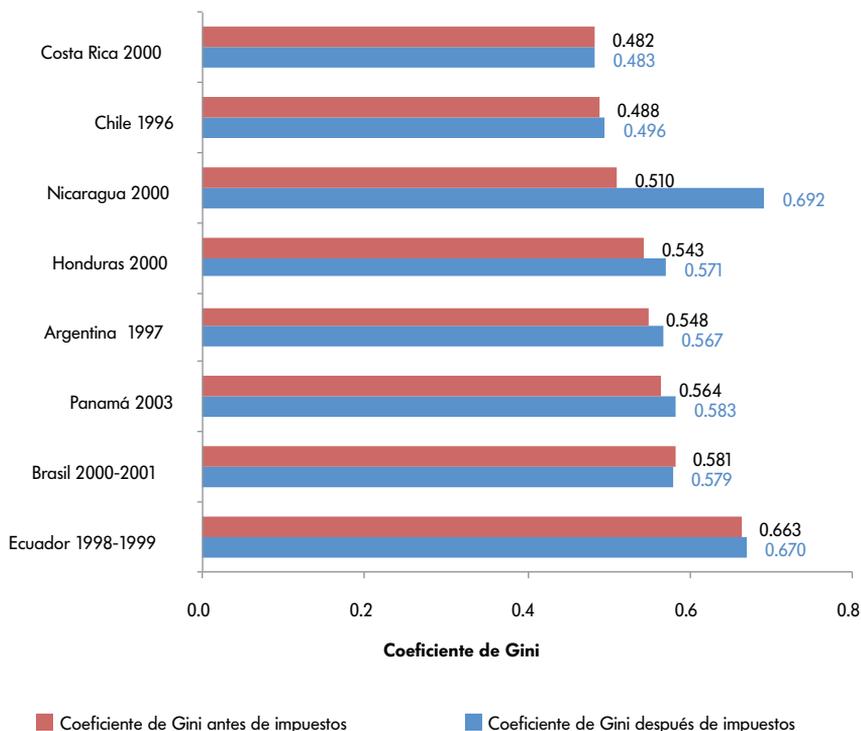


Fuente: Cepal (2010).

Descripción: el gráfico 3.11 muestra el coeficiente de Gini antes y después de impuestos para algunos países de América Latina.

Analizando plenamente el efecto de los impuestos en la región latinoamericana, se observa que prevalece la existencia de sistemas tributarios regresivos. Este hecho se fundamenta en la fuerte participación de los impuestos indirectos en los sistemas tributarios latinoamericanos (Gómez, 2006). En promedio, el coeficiente de Gini pasa de 0.547 a 0.58 después del pago impuestos. Nicaragua y Honduras poseen los efectos redistributivos más negativos de la región, con coeficientes que aumentan de 0.510 a 0.692 y 0.543 a 0.571 respectivamente. Brasil es el único país cuyo coeficiente disminuye, pero en apenas 0.01 (gráfico 3.12).

Gráfico 3.12
Coefficiente de Gini antes y después de impuestos en América Latina



Fuente: Gómez (2006).

Descripción: el gráfico 3.12 muestra el coeficiente de Gini antes y después de impuestos para algunos países de América Latina.

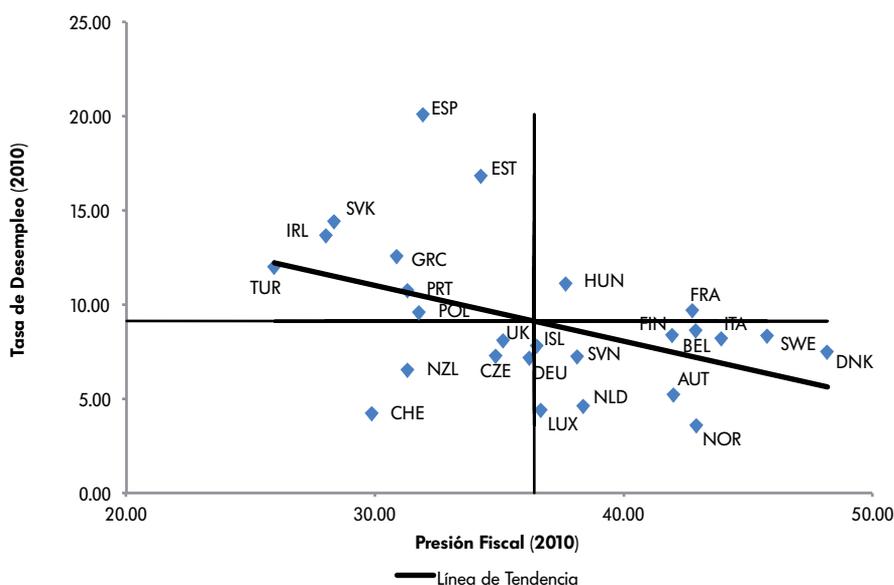
3.3.4 Tasa de desempleo

El desempleo es uno de los grandes obstáculos para alcanzar una sociedad incluyente que brinde oportunidades a todos sus integrantes. La creación de empleo no solo permite potenciar el crecimiento económico, sino también, cuando se enfatiza en el sector público, permite elevar el nivel de desarrollo al ampliar la cobertura de servicios públicos en sectores de alta necesidad. De aquí, la importancia en estudiar en qué medida los ingresos fiscales han financiado la creación de plazas de trabajo en el mercado laboral.

En rasgos muy generales, la tasa de desempleo y la presión fiscal en Europa y América Latina muestran una relación decreciente, demostrando como los recursos fiscales han procurado sostener la dinamización del mercado laboral, sobretodo del sector público. Cabe resaltar que pese a tener estructuras fiscales diferentes, ambas regiones poseen niveles de desempleo similares: en América Latina, la tasa de desempleo promedio es del 8%; mientras que en Europa alcanza el 9.1%.

En Europa, dos países especialmente explican la tendencia encontrada. Por un lado, Dinamarca posee una de las tasas de desempleo más bajas de la región (7.5%), y la presión fiscal más alta (48.2%). Por otro lado, Turquía, con la sexta tasa de desempleo más alta (12.0%) alcanza la presión más baja de Europa (26%) (gráfico 3.13).

Gráfico 3.13
Tasa de desempleo y presión fiscal en Europa
Año 2010

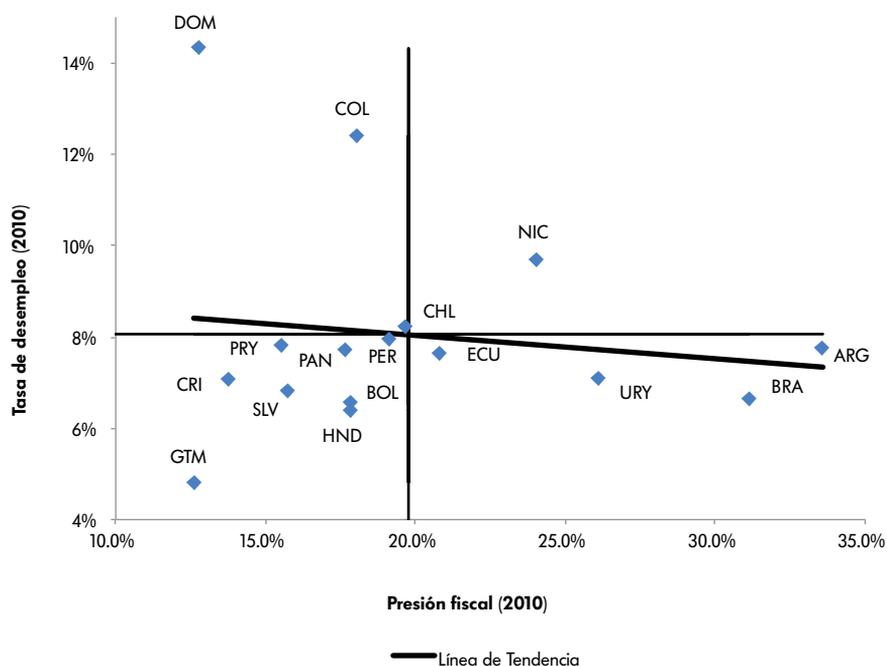


Fuente: Oecdstat.

Descripción: el gráfico 3.13 muestra la relación entre la tasa de desempleo año 2009 y la presión fiscal año 2010 de los países de Europa.

En América Latina, aunque de manera más tenue, se evidencia la misma relación encontrada en Europa. Aquí, Brasil, Argentina y Uruguay remarcen un extremo de la tendencia, con las presiones fiscales más altas de la región y con tasas de desempleo por debajo del promedio. No obstante, existe una alta disociación en el otro extremo de la tendencia. Por un lado, Guatemala presenta la tasa de desempleo y presión fiscal más bajas de la región (4.8% y 12.6% respectivamente), mientras que República Dominicana, con una presión fiscal similar (12.7%), posee la tasa de desempleo más alta (14.06%) (gráfico 3.14).

Gráfico 3.14
Tasa de desempleo y presión fiscal en América Latina
Año 2010



Fuente: presión fiscal (CIAT-Cepalstat), tasa de desempleo (Cepalstat).

Descripción: el gráfico 3.14 muestra la relación entre la tasa de desempleo año 2009 y la presión fiscal año 2010 de los países de América Latina.

Nota 1: la tasa de desempleo para Ecuador fue tomada del BCE a septiembre del 2011.

3.3.5 Gasto social

La inversión social constituye uno de los instrumentos de política pública más importantes para potenciar las oportunidades y capacidades de la población, en especial de la más excluida, y alcanzar su bienestar de manera sostenida e igualitaria (Fernández Pérez y Díaz Rivillas, 2008).

Por tal motivo, es necesario analizar la estructura de los indicadores de cohesión social en los componentes que tienen mayor importancia dentro la inversión para el desarrollo: los gastos en educación y salud. Debido al carácter permanente y a la estabilidad de los ingresos fiscales, es imperativo el análisis de estos gastos en función a la presión fiscal de cada país para evaluar el grado de cohesión que tienen nuestras sociedades.

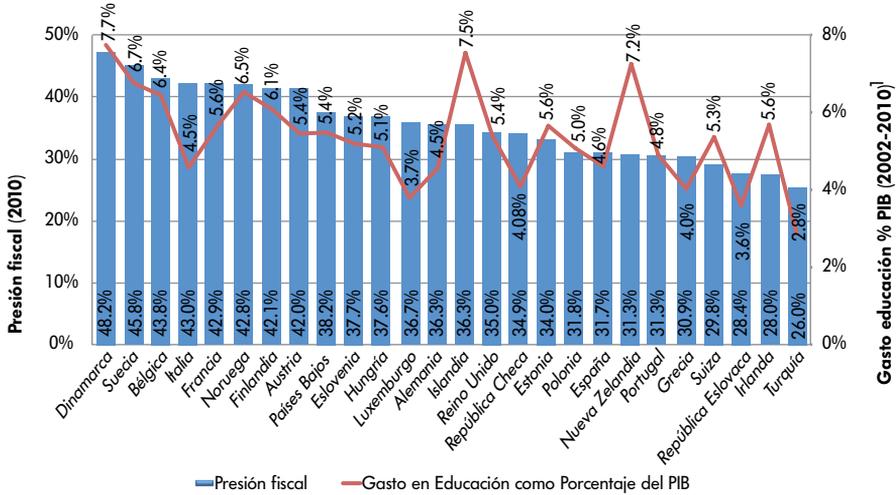
3.3.5.1 Educación

El gasto promedio de educación en términos del PIB en América Latina (4.2%) es inferior al que se tiene en Europa (5.4%), de la misma manera que la presión fiscal promedio latinoamericana (19.9%) es inferior a la europea (36.4%). En este contexto, los países de Europa, al tener mayores recursos fiscales, han realizado un mayor aporte a este componente de gasto social.

En Europa, la relación existente entre el gasto en educación y la presión fiscal es más marcada. Salvo Italia que tiene la cuarta presión fiscal más alta (43%) y uno de los más bajos gastos en educación (4.6%), e Islandia y Nueva Zelandia que presentan presiones fiscales por debajo del promedio (36.4%) se ubican en el segundo y tercer lugar de los mayores aportes a la educación con 7.5% y 7,2% en términos del PIB respectivamente; se puede distinguir una asociación creciente entre el gasto de educación y los ingresos fiscales en toda Europa.

El país que más contribuye a la educación es Dinamarca (7.7%) y a la vez el que tiene la mayor presión fiscal de la región (48.2%); por el contrario, Turquía presenta los índices más bajos en gasto de educación e ingreso fiscal, con 2.9% y 26% en términos del PIB respectivamente (gráfico 3.15).

Gráfico 3.15
Gasto en educación y presión fiscal en Europa
Año 2010



Fuente: presión fiscal (Oecdstat), gasto en educación (Oecdstat-Banco Mundial).

Descripción: el gráfico 3.15 muestra el gasto en educación como porcentaje del PIB (eje vertical derecho) y la presión fiscal para Europa (eje vertical izquierdo).

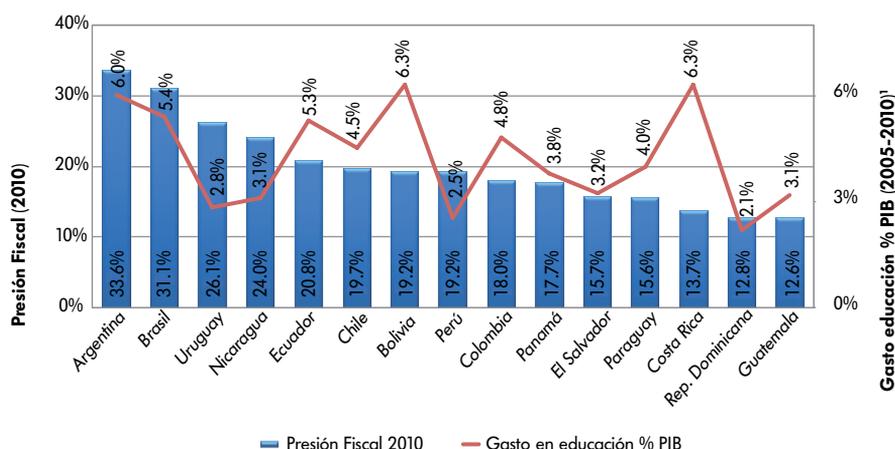
Nota 1: la principal fuente de información para el gasto de educación de los países europeos fue el Banco Mundial año 2008, a excepción de Grecia 2005. Esta información fue complementada con las estadísticas de la Oecdstat para Luxemburgo 2002 y Turquía 2006.

En Latinoamérica, no siempre una mayor (menor) presión fiscal está asociada con un mayor (menor) gasto en educación, probablemente por la disparidad de directrices que guían las políticas entre los países de la región. Por ejemplo, Uruguay tiene una de las menores inversiones en educación (2.8%) a pesar de poseer la tercera presión fiscal más alta (26.1%) de la región.

Son pocos los casos que sí tienen una relación positiva entre el gasto en educación y la presión fiscal. Por ejemplo, Argentina y Brasil ocupan el primer y segundo lugar de las presiones fiscales más altas en la región con 33.59% y 31.10% respectivamente, y al mismo tiempo ocupan el tercer y cuarto puesto al tener los gastos de educación más altos, con 6.03% y 5.4% en relación a su PIB respectivamente (gráfico 3.16).

Es necesario resaltar que un mayor gasto no necesariamente solventa de manera eficaz las necesidades de la población, tal como muestran los casos de Colombia y Brasil. Colombia, a pesar de estar cerca del gasto promedio de la región (4.2%), alcanza el mayor índice de culminación de la educación primaria (115.1%). Por otro lado, Brasil, pese a tener uno de los gastos más altos en educación, posee el índice de culminación escolar más bajo de la región (75.7%) (Banco Mundial 2009).

Gráfico 3.16
Gasto en educación y presión fiscal en América Latina
Año 2010



Fuente: presión fiscal (CIAT-Cepalstat), gasto en educación (Cepalstat-Banco Mundial).

Descripción: el gráfico 3.16 muestra el gasto de educación como porcentaje del PIB (eje vertical derecho) y la presión fiscal para América Latina (eje vertical izquierdo).

Nota 1: la principal fuente de información para el gasto de educación de los países de América Latina fue el Banco Mundial (dato más actual disponible a la fecha). Los datos del gasto de educación de Colombia y El Salvador corresponden al año 2010; Argentina, Perú, Chile y Costa Rica 2009; Brasil, Panamá, Guatemala 2008; Paraguay y República Dominicana 2007; Uruguay y Bolivia 2006; Nicaragua 2003. El dato de Ecuador fue tomado del Ministerio de Finanzas y BCE año 2010.

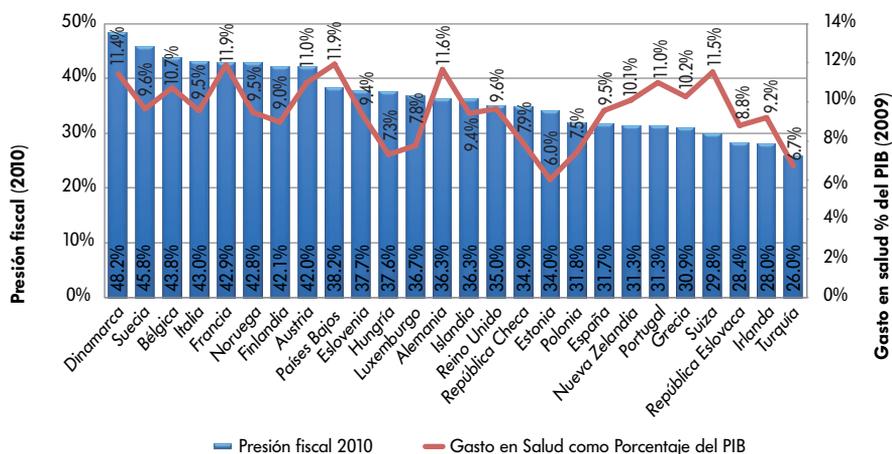
3.3.5.2 Salud

De manera similar como ocurre con la presión fiscal entre ambas regiones, el gasto promedio de salud en términos del PIB que realiza Europa (9.5%) es superior al gasto que posee América Latina (7.4%). En este sentido,

los países europeos han realizado un mayor gasto en este componente social debido, entre otras razones, a sus altos ingresos fiscales.

En Europa existe una relación marcada entre el gasto en salud y la presión fiscal, ya que a diferencia de Nueva Zelandia, España, Portugal, Grecia, Suiza; el resto de países tiene un gasto acorde a su nivel de ingreso fiscal. En un extremo, Francia y los Países Bajos comparten el primer lugar entre los mayores gastos de salud frente a su PIB (11.9%), con una presión fiscal alta del 42.9% y 38.2% respectivamente; en otro extremo, Estonia y Turquía tienen los índices más bajos en gasto destinado hacia la salud, 6% y 6.7% respectivamente, con ingresos fiscales en términos del PIB menores al promedio europeo (gráfico 3.17).

Gráfico 3.17
Gasto en salud y presión fiscal en Europa
Año 2010



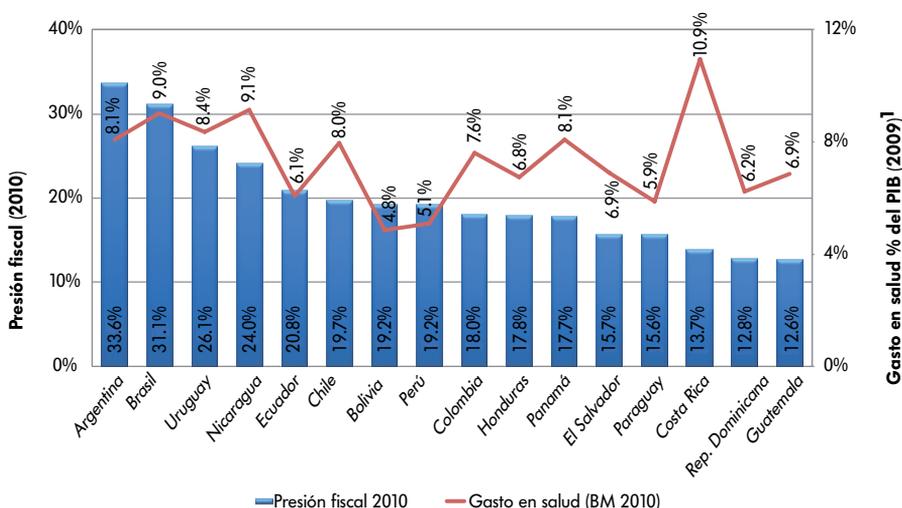
Fuente: presión fiscal (Oecdstat), gasto en educación (Banco Mundial).

Descripción: el gráfico 3.17 muestra el gasto de salud como porcentaje del PIB año 2009 (eje vertical derecho) y la presión fiscal para Europa año 2010 (eje vertical izquierdo).

En América Latina, no existe una tendencia clara entre la presión fiscal y el gasto de salud, debido posiblemente a las distintas prioridades de los países de la región. Por ejemplo, Costa Rica posee el gasto de salud más elevado en términos del PIB (10.9%), no obstante posee la tercera presión fiscal más baja de la región (13.7%). Por otro lado, Nicaragua tiene un gasto que se en-

cuenta entre los tres primeros de América Latina (9.1%) y la cuarta presión fiscal más alta de la región (24%) (gráfico 3.18).

Gráfico 3.18
Gasto en salud y presión fiscal en América Latina
Año 2010



Fuente: presión fiscal (CIAT-Cepalstat), gasto en educación (Banco Mundial).

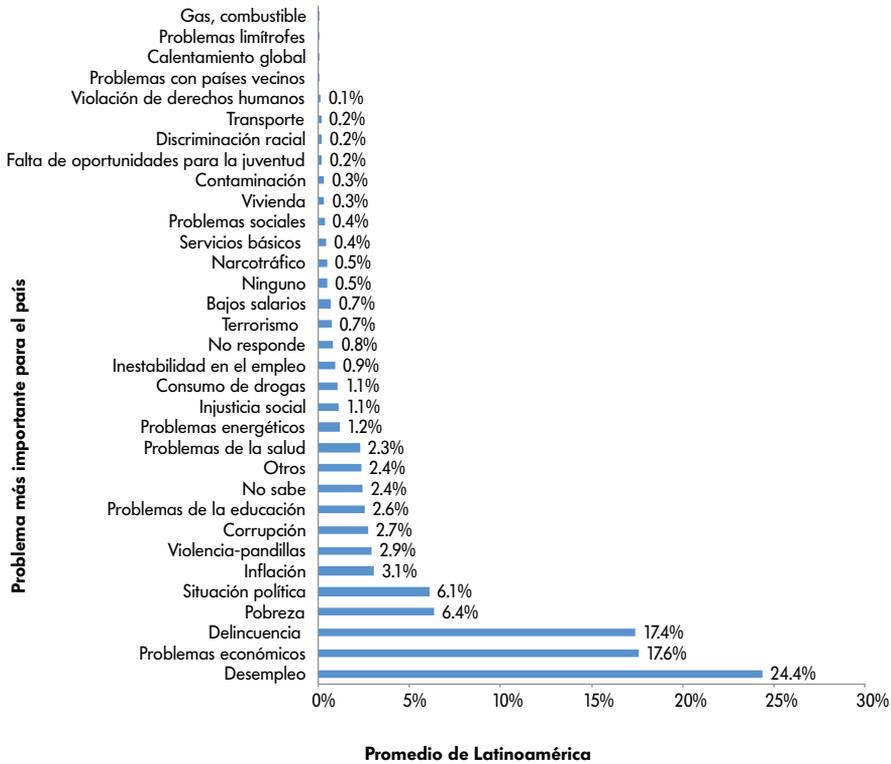
Descripción: el gráfico 3.18 muestra el gasto de salud como porcentaje del PIB año 2009 (eje vertical derecho) y la presión fiscal para América Latina año 2010 (eje vertical izquierdo).

3.4 Percepción en Latinoamérica

La cohesión social no es un fenómeno que se puede resumir plenamente en indicadores macroeconómicos, sino que sobre todo, es la percepción de la gente sobre aspectos de la vida cotidiana como la solidaridad, el bienestar, la confianza en las instituciones y en general, sobre los diversos aspectos que aportan a la calidad de vida de las personas.

Por ello, es importante analizar cómo los mecanismos de inclusión influyen en la opinión de las personas sobre temas económicos, de justicia y de moralidad (Cepal, 2007); teniendo en cuenta que los recursos fiscales constituyen el principal medio para facilitar estos mecanismos a través de la inversión social.

Gráfico 3.19
Principal problema de los países latinoamericanos
Año 2009



Fuente: Latinobarómetro 2009.

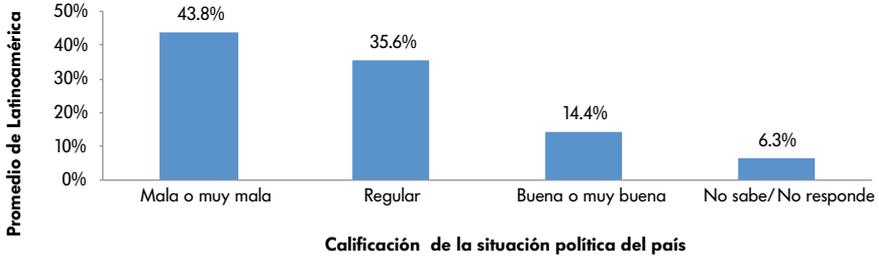
Descripción: el gráfico 3.19 muestra la opinión de los encuestados sobre cuál es el principal problema de su país.

Para analizar las ponencias en la región se utilizan los resultados del Latinobarómetro 2009, encuesta de opinión que cubre los temas más relevantes para la sociedad.

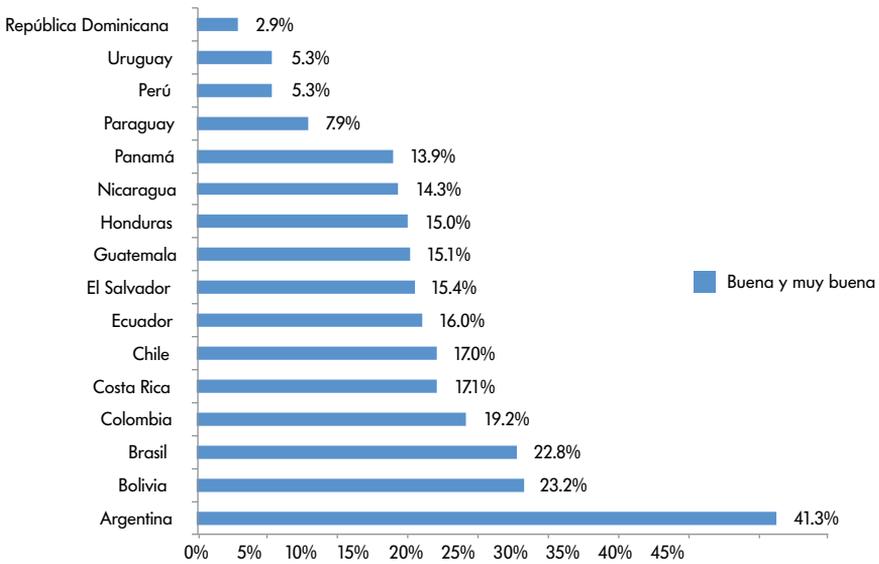
Según esta fuente, la mayoría de latinoamericanos percibe que los principales problemas que aquejan a la sociedad se centran en el desempleo, la economía y la delincuencia. Así también, el mayor porcentaje de encuestados no se siente totalmente satisfecho con la política de sus países, al igual que existe un descontento representativo ante la pobreza. (gráfico 3.19).

Gráfico 3.20 Calificación de la situación política en América Latina

a. Tendencias generales. Año 2009



b. Situación política por país. Año 2009



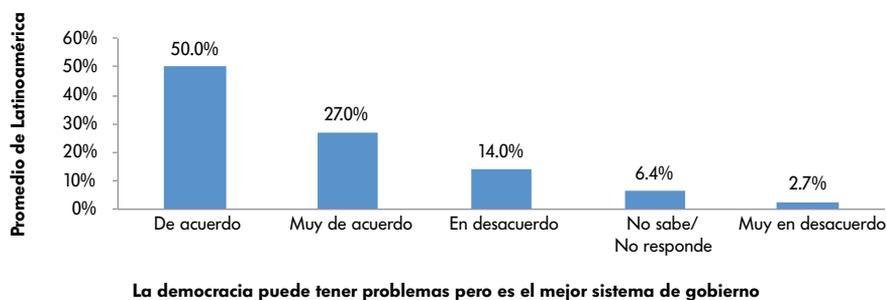
Fuente: Latinobarómetro 2009.

Descripción: los gráficos 3.20a y 3.20b muestran cómo los latinoamericanos calificaron la situación política de sus países.

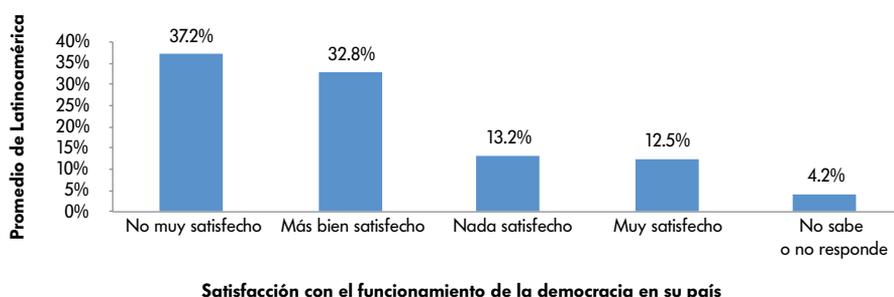
En Latinoamérica, existe una opinión negativa generalizada de la población respecto a la política. El 43.8% de las personas consideran la situación política de sus países como mala o muy mala, el 35.6% como regular y el 14.4% como buena o muy buena (gráfico 3.20a). En un extremo se encuentra Argentina, país con la presión fiscal más alta de la región (33.6%), donde el 41.3% de la población opina que la situación política de su país es buena o muy buena. En el otro extremo está República Dominicana donde apenas el 2.9% de los encuestados califica positivamente la situación política; hay que señalar que la presión fiscal de este país es una de las más bajas de América Latina (12.8%) (gráfico 3.20b).

Gráfico 3.21
Calificación de la democracia en América Latina

a. La democracia como forma de gobierno. Año 2009



b. Satisfacción con la democracia. Año 2009



Fuente: Latinobarómetro 2009.

Descripción: los gráficos 3.21a y 3.21b indican cuán de acuerdo están las personas en Latinoamérica respecto a la frase “La democracia puede tener problemas pero es la mejor forma de gobierno” y su satisfacción con el funcionamiento de la misma en su país.

Por otro lado, la idea de un Estado en el cual los mecanismos de gobiernos sean apropiados consolida el bienestar de la sociedad. A pesar de que cerca del 17% de las personas no están de acuerdo con la democracia de sus países, el 77% opina que es la mejor forma de gobierno (gráfico 3.21a). Sin embargo, el 50.4% no se encuentra satisfecho con el funcionamiento de la democracia de su país: 37.2% no está muy satisfecho y 13.2% nada satisfecho (gráfico 3.21b). En estas circunstancias, se puede observar que los latinoamericanos apoyan la democracia pero piden un mejor funcionamiento de la misma en sus países.

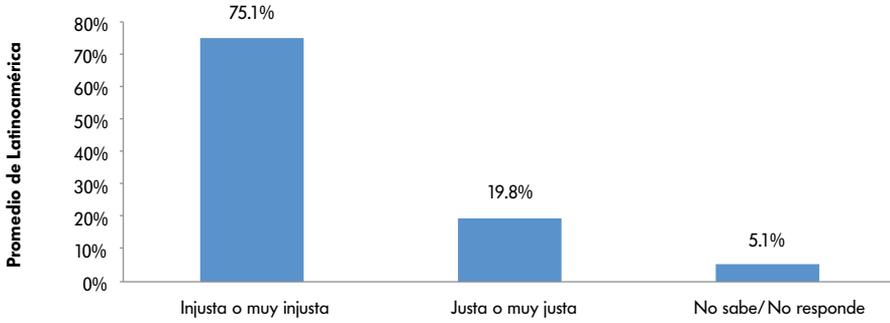
La desigualdad de oportunidades puede producir un sentimiento de injusticia y de no pertenencia en la sociedad (Cepal, 2007). Con respecto a la percepción acerca de la distribución de la riqueza, el Latinobarómetro muestra un alto sentimiento de injusticia. El 75.1% de las personas considera como injusta o muy injusta la distribución del ingreso, mientras que el 19.8% cree como justa o muy justa esta distribución (gráfico 3.22a). Esta valoración se refuerza por la calificación negativa que dan los latinoamericanos sobre las garantías que existen para tener una justa distribución de la riqueza. El 62% considera que las garantías están poco o nada garantizadas, mientras que el 23.9 % establece que están algo o completamente garantizadas (gráfico 3.22b).

Retomando el análisis por país, a pesar de ocupar el primer puesto en la presión fiscal de la región, el 4.4% de los encuestados en Argentina considera como justa o muy justa la distribución de la riqueza en su país y ningún encuestado considera que la justa distribución de la riqueza está completamente o algo garantizada. Por otro lado, Bolivia, país en el cual se percibe mayor justicia en la distribución de la riqueza (34.3%), presenta una presión fiscal (19.2%) por debajo del promedio en Latinoamérica. En este país apenas el 2.1% de los encuestados considera que se garantiza completamente o algo la justa distribución de la riqueza (gráfico 3.22c).

Gráfico 3.22

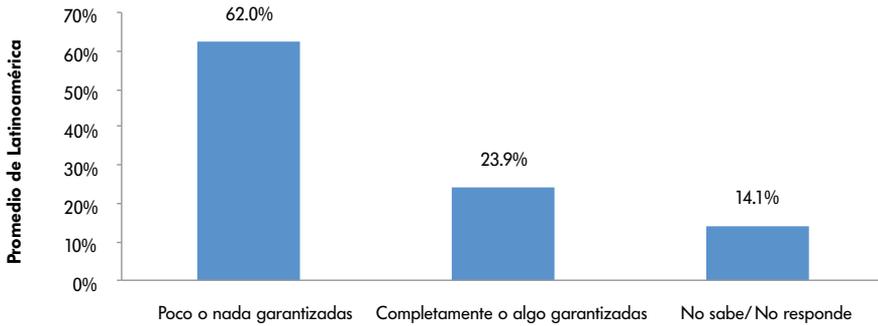
Percepción de la distribución de la riqueza en Latinoamérica

a. Justicia en la distribución de la riqueza. Año 2009



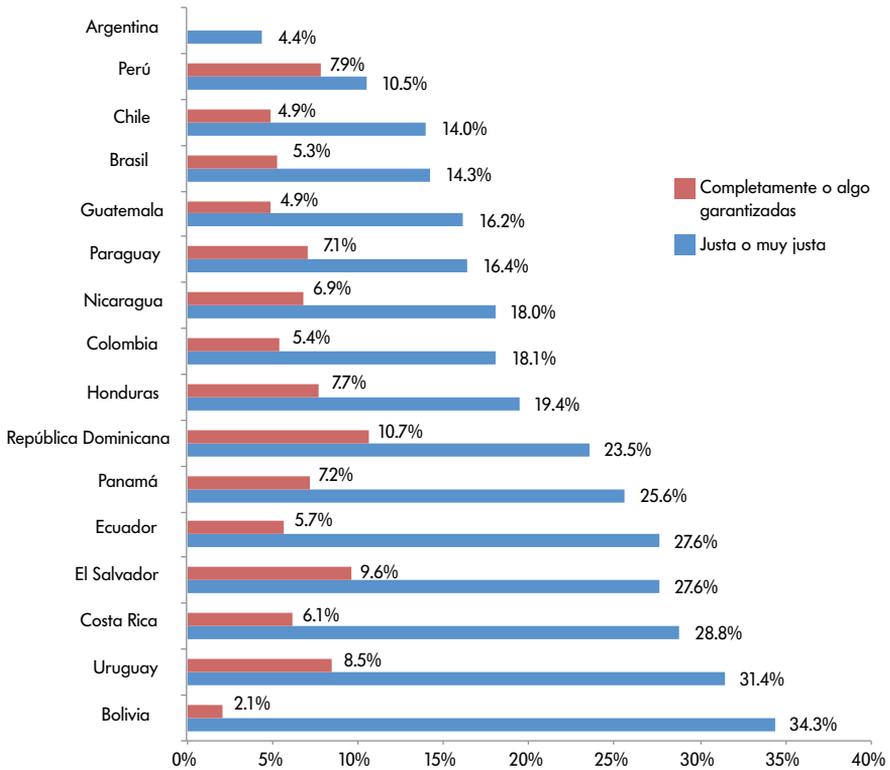
Justicia de la distribución del ingreso en el país

b. Garantías sobre la justa distribución de la riqueza. Año 2009



Garantía sobre la justa distribución de la riqueza

c. Justicia en la distribución de la riqueza por país. Año 2009

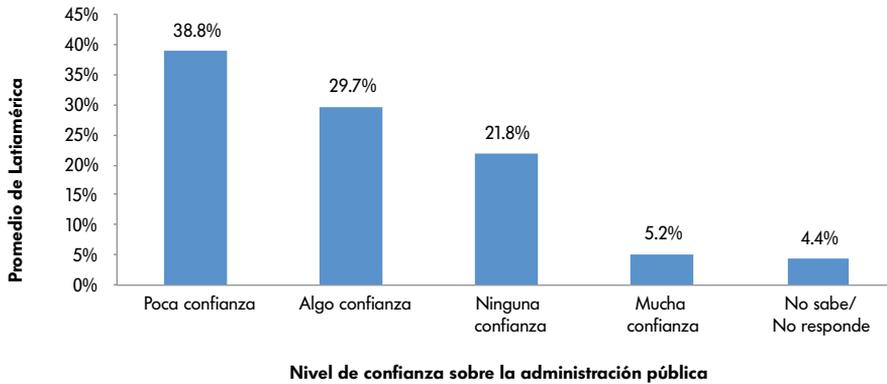


Fuente: Latinobarómetro 2009.

Descripción: los gráficos 3.22a, 3.22b y 3.22c muestran la opinión de las personas acerca de la justicia en la distribución de la riqueza y la percepción de los encuestados acerca de la existencia de garantías para la justa distribución de la riqueza, respectivamente.

Dentro de los factores que favorecen a la cohesión social, la Cepal señala la confianza hacia las instituciones públicas como uno de los más importantes. Según el Latinobarómetro, se aprecia una percepción no tan favorable en el nivel de confianza hacia la Administración Pública. Aproximadamente el 90% de las personas no posee un sentimiento favorable hacia la Administración: 38.8% tiene poca confianza hacia la institución, 29.7% tiene algo de confianza y 21.8% ninguna confianza (gráfico 3.23).

Gráfico 3.23
Confianza en la administración pública



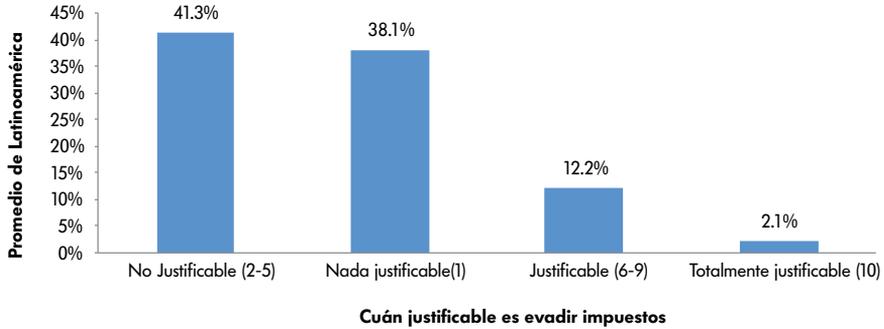
Fuente: Latinobarómetro 2009.

Descripción: el gráfico 3.23 muestra el nivel de confianza de la gente sobre la administración pública de sus países.

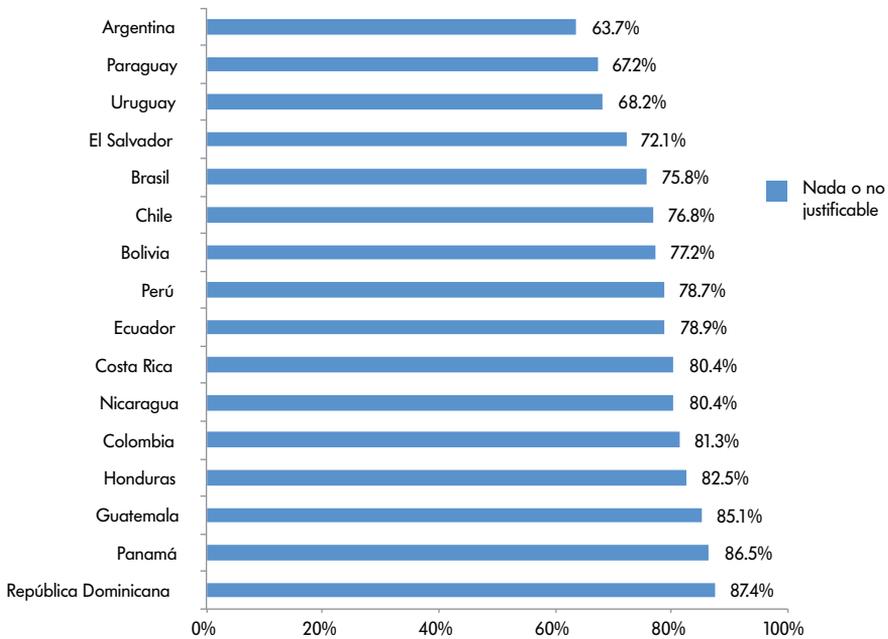
La solidaridad social es otro factor importante para lograr el bienestar común. Esta característica se puede apreciar en la percepción de las personas respecto al pago de impuestos. Torgler (2003) considera en primera instancia que el pago de impuestos es una norma social. El cumplimiento de los mismos tiene una relación positiva con la moral de pagar impuestos y es mayor si las personas están conscientes que evadir puede tener daños sociales. El Latinobarómetro utiliza la escala del 1 al 10 para medir la opinión de los ciudadanos respecto a la evasión de impuestos, siendo 1 igual a “nada justificable” y 10 igual a “totalmente justificable”. En esta pregunta, se puede apreciar una percepción positiva, pues el 38.1% calificó como nada justificable el defraudar al fisco, mientras que 2.1% dijo ser totalmente justificable (gráfico 3.24a). En todos los países de la región, el mayor porcentaje de encuestados manifiesta que evadir impuestos no es justificable o nada justificable, con tendencias contrarias a los niveles de presión fiscal. Por ejemplo, Argentina, Brasil y Uruguay son países que ocupan los tres primeros lugares de presión fiscal en América Latina, con los más bajos porcentajes de la población que no justifican la evasión de impuestos (gráfico 3.24b).

Gráfico 3.24 Percepción de evasión tributaria en América Latina

a. Cuán justificable es evadir impuestos. Año 2009



b. Opinión sobre evadir impuestos. Año 2009



Fuente: Latinobarómetro 2009.

Descripción: los gráficos 3.24a y 3.24b muestran la opinión de los latinoamericanos respecto al pago de impuestos. El 1 es igual a “nada justificable” y el 10 igual a “totalmente justificable”.

Estas estadísticas muestran que existe conciencia ciudadana de la brecha entre las clases sociales y evidencian la poca confianza en la administración pública, lo que indica que el énfasis de la ciudadanía fiscal debe ir en dos direcciones: primero, la lucha por que los impuestos y la tributación se conviertan en un instrumento efectivo para la equidad social, y segundo, que la administración pública demuestre honradez, eficacia, transparencia y efectividad.

En resumen, la experiencia internacional nos demuestra efectivamente que los países de mayores recursos tributarios poseen niveles de pobreza menores, con distribuciones del ingreso más igualitarias y sistemas fiscales más redistributivos; recursos que provienen en su mayor parte de la recaudación que realiza el gobierno central en tributación directa. Además, la inversión social, específicamente en los sectores de salud y educación, muestra una correlación positiva con la presión fiscal, denotando la importancia que tienen los ingresos tributarios para construir una sociedad más cohesionada y justa. En América Latina, estos antecedentes se refuerzan por la calificación positiva que dan los ciudadanos a la situación política y el cumplimiento tributario; no obstante, la conciencia ciudadana respecto a las desigualdades existentes en el ingreso pone en evidencia el camino que resta para brindar justicia social.

Ingresos y gasto público en democracia: de la rigidez fiscal al pago de la deuda social

María Dolores Almeida Sánchez
Viceministra del Ministerio de Finanzas

Carlos Marx Carrasco Vicuña
Director General del Servicio de Rentas Internas

Nicolás Oliva Pérez
Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Paúl Carrillo Maldonado
Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

4.1 Política fiscal y democracia

En Ecuador, un país dolarizado y con una historia de poca gobernabilidad, se torna imprescindible replantear la importancia de la política fiscal y en particular de su principal instrumento, el presupuesto, como elementos claves para la consolidación de la democracia y la capacidad de procesar los conflictos y presiones, no solo en el ámbito político sino también en el económico y social. El presupuesto es el instrumento indispensable para la implementación de las reformas y políticas públicas orientado a aumentar la capacidad de respuesta a las demandas de la sociedad, así como también la calidad de los servicios que presta el Estado.

En el país, el debate alrededor del monto y el destino del gasto público se ha caracterizado por una discusión sin un fundamento objetivo sobre el uso y destino que se le está dando a los recursos públicos provenientes de una mayor recaudación tributaria y de la explotación de recursos no renovables.

Para aproximarnos a una discusión objetiva del tamaño del gasto público es necesario remontarnos a la propia definición, donde el gasto es por definición una realización de “lo público”. La discusión ha dejado fuera del debate, de forma intencionada, la premisa fundamental de que el gasto público efectiviza la concepción de lo público, en tanto y en cuanto proviene de recursos de la sociedad (impuestos y rentas por explotación de recursos naturales) y garantiza el goce de derechos económicos y sociales básicos. Al ser éste un elemento de la colectividad, el debate sobre el tamaño del Estado no puede dejar de analizar tres ejes fundamentales: impuestos, gasto y democracia; y a su vez, la forma como éstos interactúan entre sí hasta formar una concepción de ciudadanía.

Como hemos visto en capítulos anteriores, una de las condiciones para que un impuesto sea justo requiere que sea establecido por una “causa” justa (Crowe, 1944). Es decir, los impuestos son justos siempre y cuando sirvan para resolver, cambiar o mantener una realidad en la que la sociedad, colectivamente y de forma sistemática, está convencida que es prioritaria. Como señala Musgrave y Musgrave (1992), “los impuestos son el precio de la civilización”. En definitiva, un sistema de impuestos tiene como fin último financiar el gasto público (Jorrat, 1996). Por lo tanto ¿qué tan justa es la causa (gasto público), como para exigir a los individuos una contribución para dicha causa? En este sentido la justicia del gasto, tanto en el destino como el monto, se legitima el momento que el ejercicio presupuestario del Estado responde a un proceso democrático que representa las necesidades (prioritarias) de la población. El proceso de representatividad política desempeña un papel determinante a la hora de definir la composición del gasto. Siempre que se incorpore de forma real a los grupos económicos y sociales a la discusión y al consenso sobre la forma cómo se utiliza los recursos públicos, se puede garantizar que el gasto público constituya efectivamente una causa justa y, por consecuencia, los impuestos que financian dicho gasto también serán considerados como justos.

La justicia del gasto nuevamente considera los elementos necesarios para un pacto fiscal amplio y creíble. Mientras el gasto se democratice y responda a las preferencias de las mayorías, la sociedad percibirá como justo el gasto y creará los lazos de confianza hacia el Estado y sus políticas. Por el contrario, cuando el gasto es capturado de forma sistémica y prolongada por intereses particulares, en desmedro del resto de la sociedad, la política pública fractura a la sociedad en clases sociales definidas e irreconciliables; además

genera brechas en las condiciones sociales y económicas de las personas (salud, educación, habilidades personales, riqueza, felicidad, etc.), lo cual delimita la forma en la que éstos se insertan en la sociedad: unos formarán parte de los excluidos, caracterizados por mantener bajos niveles de bienestar, el goce mínimo de derechos sociales y económicos y destinados a subsistir en la informalidad. En cambio, un grupo pequeño de la sociedad acumula la riqueza, el poder económico y el poder político, lo cual les garantiza una situación privilegiada y a la cual no están dispuestos a renunciar.

La relación *impuestos-gasto-democracia* impone nuevos retos a la refundación misma del Estado. Busca cambiar la relación de poder en nuestras sociedades, traspasar el poder de determinados grupos particulares a las grandes mayorías, transformar nuestros Estados aparentes (como los llama el pensador boliviano Zabaleta Mercado), que representan tan solo a una parte privilegiada de la sociedad, a Estados integrales (como los llama Gramsci) que representen a toda la sociedad. En definitiva, se necesita superar las denominadas democracias de “baja intensidad”, que han caracterizado a las sociedades de la región latinoamericana, y convertirnos en democracias participativas (Caetano, 2010).

Como comenta Caetano (2010), las bases sobre las cuales ha descansado la democracia en América Latina, consideradas como estructuras minimalistas (las elecciones libres, el sufragio universal, la participación plena o libertades civiles), son insuficientes para dar un giro real del poder desde las élites hacia las mayorías. Para ello se hace imprescindible sustentar el cambio en estructuras ampliadas o maximalistas, que contengan nuevos rasgos como son: (i) el poder efectivo del gobernante para gobernar, (ii) niveles mínimos de equidad socio económica y (iii) un mayor grado de participación popular (Caetano, 2010). Matizando esta nueva estructura ampliada o maximalista de la democracia emerge, como elemento central, la *democratización* del gasto público.

No es posible brindar mayor gobernabilidad al poder ejecutivo sin romper primero las rigideces presupuestarias que han vuelto inflexible al presupuesto estatal e impiden ejecutar políticas públicas. Tampoco se puede garantizar niveles mínimos de equidad sin que el gasto se convierta en un instrumento importante de redistribución. Finalmente, no puede existir un mayor nivel de participación popular sin que las decisiones colectivas se traduzcan en

más bienes y servicios públicos que beneficien a las mayorías, los cuales son financiados a través de los ingresos públicos.

Por consiguiente, el monto y el destino del presupuesto no pueden estar desvinculados de los intereses de las mayorías. De esta forma, la *democratización del gasto* surge como un principio irrenunciable de la sociedad y del Estado. Basados en ese principio, el tamaño del Estado estará en función de qué tanto una sociedad desea garantizar una serie de libertades y derechos. Mientras mayor sea la necesidad de incrementar el bienestar y proveer bienes y servicios públicos a los grupos más vulnerables de la sociedad, mayor será el papel que desempeñe el Estado.

Entonces, ¿bajo qué parámetros se puede afirmar que el gasto es excesivo, cuando las bonanzas cacaotera, bananera y petrolera han beneficiado a pocos sectores de la sociedad? Existe una deuda histórica con gran parte de la población ecuatoriana, el Estado ha arrastrado injusticias evidentes, como señala Ramírez (2008): “Ecuador es una sociedad igualmente pobre y desigualmente rica, razón por la cual puedo afirmar, sin temor a equivocarme, que es un país injusto”. La injusticia solo podrá ser resarcida con justicia. Esto nos compromete como Estado a garantizar una provisión adecuada de bienes y servicios públicos, que permitan cerrar brechas de equidad y mejorar el bienestar de la sociedad.

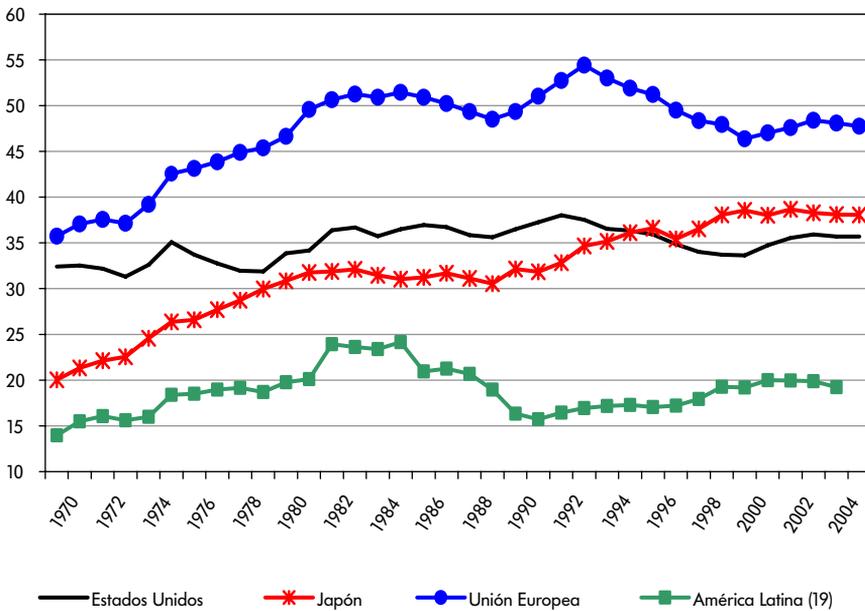
El presente capítulo analiza el gasto público y su financiamiento para el período 1994-2011. Se mostrará cómo, desde el año 2007, el gasto público se ha enfocado primordialmente en ser un instrumento para la redistribución del ingreso, el cierre de brechas de equidad, la creación de infraestructura para el desarrollo económico, etc., y ha estado enfocado a la consecución de los objetivos del Plan Nacional para el Buen Vivir, en desmedro de intereses particulares.

Esta democratización del gasto es, a su vez, un compromiso irrenunciable de financiar el gasto con ingresos permanentes (impuestos) y de hacerlo de la forma más equitativa posible. Así, el presente capítulo demuestra cómo Ecuador está transitando desde un gasto público que financiaba simplemente el funcionamiento de instituciones públicas con poco impacto en la sociedad o que beneficiaba a muy pocos, hacia una verdadera democratización del gasto.

4.2 Gasto público: la discusión en el mundo

Como muestra el gráfico 4.1, América Latina experimentó un crecimiento sostenido del gasto público (en relación al PIB) en la década del 70, sustentado artificialmente por el endeudamiento y, por lo tanto, poco sostenible. En el primer quinquenio de la década de los 80, el nivel de endeudamiento se incrementó vertiginosamente, lo que implicó que en los últimos años de esa década se observe una disminución de cinco puntos porcentuales del gasto de gobierno. Para Ocampo (2005), en este periodo, algunos países ya implementaron las políticas económicas para poder controlar el déficit fiscal y los altos niveles de inflación (gráfico 4.1).

Gráfico 4.1
Comparaciones internacionales: evolución del gasto público, 1970-2005
(En % del PIB)



Fuente y elaboración: Martner y Aldunate (2006)

Desde 1986 a 1992, el gasto público como porcentaje del PIB se redujo, en promedio, de 25% a 15%. En la década del 90, el gasto estatal

latinoamericano mantuvo una participación del 15% respecto al Producto Interno Bruto (gráfico 4.1).

Paradójicamente, la reducción del tamaño del Estado solo se aplicó en los países de América Latina; a pesar de que el debate ideológico en contra del gasto público dominó la opinión pública mundial, los países industrializados no estuvieron dispuestos a renunciar al gasto público como motor de la economía. Europa, a partir de 1989 incrementó notablemente su gasto público. Aunque después de 1995 redujo la participación respecto al PIB¹⁹. Además, se observa que en el año 2005 la participación del Estado era mucho mayor que la que fue en 1970. El caso de Japón tiene la misma tendencia que en Europa: un crecimiento sostenido del papel del Estado, que pasó del 20% del PIB en 1970, a cerca del 40% en el año 2005. Inclusive los Estados Unidos han mantenido el gasto público en niveles superiores al 30% en el periodo 1970-2005.

Los argumentos en contra de la intervención del Estado en la economía tuvieron dos posiciones que han calado en el discurso y han ayudado a construir el dogma del Estado pequeño: (1) el déficit público como un mal per se y (2) el desplazamiento o desincentivo de la inversión privada producto de la intervención estatal (efecto conocido como *crowding-out*).

En el caso del déficit público hay dos consideraciones que deben mencionarse: (i) si bien siempre será mejor el ahorro al déficit, tampoco se puede negar que el endeudamiento es una herramienta fundamental para financiar, en el largo plazo, programas o proyectos de inversión pública socialmente rentables que no pueden ser financiados con los recursos de un período fiscal. Desde la lógica financiera básica del emprendimiento privado, las empresas se apalancan financieramente y se endeudan hoy para incrementar los ingresos futuros. Si este principio es aceptable en el emprendimiento privado, ¿por qué el Estado no puede endeudarse hoy para garantizar condiciones de vida mejores en el futuro?

19 El gasto de la Unión Europea tiene una disminución a partir de la aplicación del Tratado de Maastricht (año 1992). Sin embargo, Mària (2000) menciona que no se debe confundir la aplicación de este tratado con las reformas del Consenso de Washington ya que el primero tiene un proceso de integración económica, institucional y política.

(ii) ¿Es racional colocar a las variables macro-fiscales para garantizar el equilibrio fiscal per se, a costa de sentenciar a varias generaciones a la pobreza y la exclusión? ¿Será que el viejo paradigma de crecer primero y luego cerrar las brechas de igualdad es el correcto, o por el contrario, es necesario primero cerrar brechas de igualdad para crecer? A la luz de los capítulos 1, 2 y 3, la justicia nos marca una nueva forma de hacer política pública orientada hacia la erradicación de las inequidades manifiestas. Bajo esta premisa, el déficit es aceptable siempre y cuando exista una causa justa, es decir, siempre que el déficit garantice mejores condiciones en el futuro y sea financiando sosteniblemente. Inclusive, hay que decir que el paradigma de déficit cero no garantiza que el Estado logre ser eficiente ni eficaz. Como señala ILPES (2011):

“La experiencia internacional ha demostrado que limitar la política fiscal a un mero control cuantitativo de las cuentas públicas, a través de reglas numéricas sobre la deuda pública, el déficit o el gasto, no garantiza un adecuado manejo del Estado en la economía, pues impide acciones contra-cíclicas y, sobretodo, no toma en cuenta el impacto de las finanzas públicas sobre objetivos cruciales del desarrollo, el crecimiento de largo plazo y la distribución del ingreso.” (ILPES, 2011, p. 14).

La segunda crítica, desde el pensamiento ortodoxo, es el desplazamiento del sector privado producto de la intervención estatal (*crowding-out*). El supuesto básico de este efecto es que el Estado, al intervenir en la economía, afecta a las tasas de interés mediante instrumentos financieros, como bonos, lo cual repercute en la tasa de interés haciendo que se incremente y, por lo tanto, desincentiva la inversión del sector privado. Este pensamiento asume que el mercado de valores y la tasa de interés responden completamente a las expectativas de los mercados financieros, lo cual es un supuesto inaplicable en las economías en desarrollo. En segundo lugar, se asume que los factores de la economía están empleados a su máxima capacidad, lo cual hace que la inversión pública sea sustituta completa de la inversión privada. Pero en realidad esto no ocurre, la economía no se encuentra a niveles de pleno empleo y de máxima capacidad instalada, lo cual convierte a la inversión pública en complemento de la inversión privada.

Así, la política fiscal, a través del gasto público, no es neutra, afecta de manera diferenciada a los grupos más vulnerables de la sociedad. La solución para que la política fiscal sea verdaderamente un instrumento de cambio y bienestar no pasa por un tema técnico, la cuestión es básicamente política

y ética: primero está la gente y la prioridad de hacer que el gasto responda a las necesidades de las grandes mayorías para cerrar las históricas brechas de capacidades.

4.3 El derrotero de la política económica en Ecuador

La falta de gobernabilidad política en Ecuador ha sido producto de una sociedad fragmentada y políticos que actuaban para satisfacer intereses particulares de determinados grupos económicos o sociales, que no habían podido resolver sus disensos/conflictos ni articular una visión de país de largo plazo, que apunte al bienestar colectivo.

Esta visión de corto plazo condujo a que no existiera una clara definición del rol y de las políticas de Estado, centrándose en políticas de gobierno. La reducción del tamaño del Estado se convirtió en un dogma asumido por actores políticos y económicos, lo cual dificultó la adopción de políticas públicas que permitieran afrontar las reformas estatales necesarias. Este modelo consolidó de forma sistemática el círculo vicioso de un Estado pequeño, con nula disciplina tributaria (bajos impuestos) y una mayor acumulación de la riqueza. Este Estado pequeño, entre otros efectos, generó un debilitamiento de la gestión pública, una alta inestabilidad y rotación de los responsables del manejo económico y una falta de credibilidad en esta institución, por incapacidad de alcanzar acuerdos con la sociedad y los sectores políticos.

La crisis mundial de 1929 abrió el debate respecto al papel del mercado como articulador único del desarrollo nacional y del pleno empleo. Las políticas keynesianas posicionaron el rol del Estado como motor del crecimiento; el keynesianismo se estableció como paradigma dominante en el período 1945-1970 (Palley, 2004). Sin embargo, las divisiones intelectuales de los keynesianos, la Guerra Fría, el fortalecimiento político de los conservadores en Estados Unidos y los choques en el mercado petrolero debilitaron el pensamiento keynesiano e indujeron al surgimiento del neoliberalismo.²⁰

A partir de la década de los ochenta, el Ecuador inicia un amplio programa de reformas estructurales que comprendía: apertura comercial e inte-

20 Para una ampliación del tema revisar: Johnston y Saad-Filho (2004).

gración económica, desregulación de los mercados financieros, flexibilización laboral, liberalización de precios públicos, privatización y capitalización de empresas públicas, reformas a la seguridad social, descentralización, entre otros.

El país realizó una serie de programas de ajuste, bajo la premisa de que era necesario primero crecer para después cerrar brechas de igualdad, sin obtener resultados reales ni sostenibles en ninguno de los dos campos. El conjunto de reformas económicas conocidas como de “ajuste estructural” tuvo como sentido fundamental la restricción del Estado como actor en el proceso de desarrollo y, por el contrario, el afianzamiento del mercado como el principal regulador de los procesos económicos.

A continuación, se sintetizarán los elementos más importantes de la política económica desde el restablecimiento de la democracia, caracterizando la gestión fiscal durante los diferentes gobiernos.

En la década del 70, se registró una alta tasa de crecimiento del gasto público, por el auge petrolero, que introdujo cambios profundos en la estructura económica, la cual hasta entonces había dependido de la exportación de bienes agrícolas, básicamente del banano, café y cacao.

El boom petrolero cambió radicalmente el manejo de las finanzas públicas. La riqueza petrolera permitió al gobierno militar expandir considerablemente el tamaño del Estado, a través de inversiones gubernamentales en infraestructura y servicios públicos, en la creación de empresas públicas y en el sector petrolero. Fue notable el incremento del tamaño del Estado, medido por el número de empresas públicas que proliferaron en casi todos los sectores de la economía. Este incremento de recursos petroleros relajó los esfuerzos para generar otros ingresos, especialmente los tributarios. Se incurrieron en déficits presupuestarios que fueron financiados con deuda externa no sostenible fiscalmente.

De otra parte, gracias a las rentas del petróleo, el sector privado se benefició de créditos subsidiados, incentivos a las exportaciones, políticas proteccionistas, reducción de los impuestos para las actividades no-petroleras y otras políticas para la industrialización por sustitución de importaciones. Los trabajadores se beneficiaron de una legislación laboral favorable. Una proporción importante del gasto público se utilizó para ampliar la burocracia

y para financiar a las Fuerzas Armadas. El principal generador de empleo en la década de los setenta fue el sector público.

Por los elevados niveles de liquidez de los mercados financieros internacionales, los capitales fluían al país con relativa facilidad, lo que indujo al Ecuador a endeudarse con rapidez a fin de sostener sus políticas expansivas y cubrir los crecientes déficits comerciales y en cuenta corriente.

De esta manera, se empezaron a generar desequilibrios que colocarían a la economía ecuatoriana en una situación vulnerable y que determinarían la involución económica de las siguientes décadas. Debido a que la expansión del gasto público se financió fundamentalmente con deuda externa, el país alcanzó un alto índice de endeudamiento que se sumaría a los problemas estructurales del país.

A inicios de los años ochenta, las economías latinoamericanas, y la ecuatoriana en particular, sufrieron la denominada crisis de la deuda que se caracterizó por: crecientes tasas de interés internacional, salida de capitales y cierre de los mercados financieros internacionales. Esto repercutió sobre la sociedad que vio como las políticas estatales reducían su efectividad para garantizar bienestar a través de la reducción del gasto social.

Lo anterior provocó que las transferencias netas de capital, que hasta entonces se habían mantenido positivas, se tornaran negativas; y que las reservas internacionales disminuyeran rápidamente. Esto obligó al Ecuador a declarar la moratoria de sus deudas en 1982 (Rivera y León, 2005), en un contexto de crisis y de pronunciada caída de los términos de intercambio. En tales circunstancias, la economía ecuatoriana, cuyo crecimiento venía financiándose de forma creciente con recursos externos, tuvo que buscar nuevas fuentes de ingreso —en divisas— para servir sus deudas y financiar sus inversiones con recursos del presupuesto del Estado.

El logro de este propósito sólo fue posible por la vía de un severo ajuste, externo e interno, que buscaba corregir los desequilibrios inducidos por el entorno internacional y que se desentendió de los intereses de la mayoría de la población ecuatoriana. Se trataba de revertir el saldo de la balanza comercial a fin de cubrir las exigencias externas, al tiempo de garantizar mínimamente la continuidad de las inversiones públicas y privadas y el crecimiento económico.

Aunque en primera instancia, el objetivo del proceso de reformas fue corregir estas brechas favoreciendo y ampliando las exportaciones, en los primeros años del ajuste, estos propósitos emergentes fueron alcanzados básicamente por la vía de un estricto control de las importaciones, al tiempo que se destinaban crecientes recursos hacia el gobierno y a las empresas públicas que eran financiados mediante constantes y crecientes devaluaciones de la moneda.

El retorno a la democracia, en el año 1979, generó en el país una alta expectativa de días mejores para sus habitantes en comparación con los regímenes militares. El gobierno de Jaime Roldós Aguilera (1979-1981) comenzó con intensiones más nacionalistas que los gobiernos anteriores, pero su muerte prematura, el 24 de mayo de 1981, coartó los anhelos de cambio. El gobierno de Osvaldo Hurtado Larrea (1981-1984) tomó una serie de medidas como: la devaluación del sucre en un 32%, una reforma tributaria, la reducción del subsidio a la gasolina y al trigo, la renegociación de la deuda externa y el salario mínimo y la adopción de medidas de restricción del gasto público. En marzo de 1983, se inició un esquema de mini-devaluaciones y el Banco Central asumió la deuda externa del sector privado, hecho conocido como la “sucretización de la deuda”. En 1983, el saldo del sector público no financiero (SPNF) fue de 2.9% del PIB y en 1984 cerró con un déficit de 0.5% del PIB.

El periodo de gobierno de León Febres Cordero (1984-1988), bajo la premisa de que la crisis se debía a factores endógenos, pensó resolverla con reformas estructurales como una nueva reforma tributaria, la liberalización comercial y del sector financiero, la suspensión de las mini-devaluaciones, la flotación libre del tipo de cambio, la eliminación de los controles de precios de productos agrícolas y el congelamiento de la tasa de interés y el tipo de cambio de la deuda sucretizada al sector privado; esta última medida tuvo un efecto terrible sobre el déficit cuasi-fiscal. Al final del período en 1988, el déficit del SPNF fue de cerca del 5.3% del PIB.

En este período se evidenció la alta dependencia de los precios del petróleo y las debilidades de la política para corregir los desequilibrios estructurales. No existió la voluntad política para llevar adelante un programa fiscal ordenado que respondiera a las grandes mayorías y, por el contrario, se expandió el gasto público con el objeto de calmar las presiones de la población.

El periodo de gobierno de Rodrigo Borja Cevallos (1988-1992) gozó de un entorno interno y externo favorable. Durante los dos primeros años de su mandato tuvo mayoría en el Congreso y no hubo mayores choques externos adversos. En este gobierno se diagnosticó que la crisis económica se debía a factores del mercado externo, específicamente la vulnerabilidad de ser una economía básicamente mono-exportadora. Para ello emprendió un programa de ajuste caracterizado por una intervención activa del Estado en la estabilización de la economía. Es así como le dio al Banco Central la capacidad de fijar el tipo de cambio y el nivel de encaje y de negociar las divisas para el comercio exterior; realizó una fuerte devaluación y luego reinstauró las mini-devaluaciones. Simultáneamente, ajustó las tarifas de los servicios públicos. Al finalizar su período, el déficit del SPNF fue de 1.1% del PIB.

Como se puede apreciar, durante los años ochenta, los programas de ajuste se caracterizaron por la falta de continuidad en las políticas o la tendencia a revertirlas, lo que puede atribuirse tanto a la resistencia de grupos importantes de la población afectados por ellas, como al espejismo causado por los altos precios del petróleo que imposibilitó que la economía abandone el modelo extractivista.

En el periodo de gobierno del presidente Sixto Durán Ballén (1992-1996), su programa de ajuste tendió a restar la intervención directa del gobierno y a favorecer la utilización de mecanismos de mercado en la asignación de recursos. La política fiscal se enfocó hacia la austeridad en el gasto y la reducción de los subsidios. El precio de los combustibles se ajustó varias veces hasta alcanzar niveles internacionales y se indexó mensualmente.

A inicios de su período, Durán Ballén emprendió algunas reformas estructurales como la flexibilización del mercado de valores; el proceso de modernización del Estado, privatizaciones; en 1992 expidió la Ley de Presupuestos del Sector Público, con el objeto de controlar la ejecución eficiente del presupuesto estatal mediante el fortalecimiento de la capacidad de control en la asignación y en el gasto público del Ministerio de Economía y Finanzas. Las reformas fiscales buscaron fortalecer los ingresos del presupuesto del Estado a través de la ampliación de la base de contribuyentes (de la incorporación de los agentes del sector informal) y de la restricción del acceso del SPNF al crédito del Banco Central. En política cambiaria, sustituyó el esquema de tipo de cambio fijo por uno de bandas cambiarias.

La nueva política fiscal de la Ley de Presupuesto se diseñó para tratar el manejo del presupuesto en un contexto mucho más amplio que el financiero o de caja. Se definió un conjunto de reformas tendientes a redimensionar las funciones y el tamaño del aparato del Estado.

En 1995 se inicia una nueva fase de shocks adversos que vuelven a interrumpir el crecimiento económico y a generar nuevas crisis: el conflicto bélico con el Perú, la crisis política y energética y los efectos de la crisis mexicana sobre América Latina. Es así como el déficit del SPNF alcanzó niveles del 1.2% del PIB.

Entre 1970 a 1996, la política fiscal respondió a aspectos coyunturales, privilegió el interés de grupos específicos en contra de las políticas de Estado que beneficiaban a la sociedad. La poca planificación estatal y la falta de visión de largo plazo permitieron la reducción sistemática del tamaño del Estado, y con ello, se vulneró una serie de derechos económicos y sociales. Después de 1996, la crisis política e institucional de la nación alcanzó niveles inimaginables. Sin duda, el período 1970-1996, que aparentemente fue de “normalidad” democrática, constituyó el germen de la crisis social, económica, institucional y política que afectaría al Ecuador los próximos 10 años.

En el periodo de gobierno de Abdalá Bucaram Ortiz (1996-1997), el equipo económico se propuso llevar adelante un programa de convertibilidad del sucre con el dólar. La poca credibilidad que tenía el gobierno restó factibilidad política a su propuesta económica. También falló el intento de eliminar el subsidio al gas, por el amplio descontento popular. El déficit del SPNF fue del 2.8% del PIB, financiado principalmente con deuda externa (2.5% del PIB) y con deuda interna (0.6% del PIB). A los seis meses de gobierno, como consecuencia de una serie de eventos adversos que culminaron en la crisis política de los primeros meses de 1997, el presidente Bucaram fue cesado del cargo por el Congreso Nacional.

En febrero de 1997, el Congreso nombró como presidente interino de la República a Fabián Alarcón por un período de 18 meses (1997-1998). Durante su período no contó con el apoyo del legislativo y enfrentó una serie de paralizaciones. En 1997, el déficit del SPNF alcanzó el 2.1% del PIB.

En el periodo de gobierno de Jamil Mahuad Witt (1998-2000), con el propósito de reducir el nivel del déficit fiscal de 1998, se adoptó medidas

tendientes a incrementar ingresos y reducir los gastos. En este sentido, a partir del último trimestre de 1998, se eliminó los subsidios al gas de uso doméstico, a las tarifas eléctricas, se corrigió la distorsión en el precio de venta del diesel y se incrementó los precios de venta interna de los derivados del petróleo en aproximadamente 12%. Los subsidios generales fueron reemplazados por el Bono Solidario, con el objetivo fundamental de compensar a las clases menos favorecidas. Adicionalmente, el país enfrentó el fenómeno de El Niño cuya incidencia directa en el presupuesto del Estado fue del 1.3% del PIB. La caída de los precios del petróleo, la incertidumbre política por la expectativa de un nuevo gobierno y la crisis en los mercados financieros internacionales llevaron a un déficit del SPNF del 5.2% del PIB.

El 30 de noviembre de 1998, el gobierno decretó la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el área tributario-financiera²¹, a través de la cual se eliminó el impuesto a la renta, acción nunca antes vista en los sistemas tributarios modernos a nivel mundial y, por el contrario, se estableció un impuesto del 1% a la circulación de capitales, que gravaba todas las transacciones monetarias que realizaban las instituciones del sistema financiero. Adicionalmente, en esta ley se creó la Agencia de Garantía de Depósitos (AGD), para garantizar el 100%²² de los depósitos del sistema bancario.

En abril de 1998 se inició la crisis bancaria, con el cierre de una serie de bancos pequeños y medianos, la crisis se profundizó en 1999, cuando las dificultades de liquidez y solvencia se expandieron a todo el sistema financiero. Ante esta crisis el BCE –en cumplimiento del papel de prestamista de última instancia– solventó las deficiencias de liquidez de algunos bancos. En febrero de 1999, se dejó el tipo de cambio a la libre flotación para limitar la pérdida de la Reserva Monetaria Internacional (RMI).

En los primeros meses de 1999 se registraron choques adversos que desestabilizaron la economía y que se reflejaron en el comportamiento de los indicadores macroeconómicos: devaluación monetaria, inflación, menor crecimiento económico y la caída del precio internacional del petróleo, que llegó a siete dólares por barril exportado. Todo ello contribuyó al deterioro del

21 Registro Oficial 78-17 del 2 de diciembre de 1998.

22 El porcentaje del 100 fue reemplazado por hasta un valor equivalente a cuatro veces el PIB per cápita, por persona natural o jurídica, en el Art. 38 de la Ley para la Transformación Económica.

contexto macroeconómico y perjudicó gravemente el desenvolvimiento de las finanzas públicas; el déficit del SPNF fue 4.9% del PIB.

Es así como los choques que enfrentó la economía, conjugados con la presencia de importantes desequilibrios internos de las variables macroeconómicas, profundizaron la debilidad estructural y la fragilidad macroeconómica, deteriorando la confianza de la gente en el gobierno. En enero de 2000, el presidente Mahuad fue derrocado después del anuncio de la adopción del dólar como moneda oficial.

El Congreso nombró como presidente a Gustavo Noboa Bejarano por el periodo 2000-2002. Noboa tomó una serie de reformas institucionales y legales. El 13 de marzo de 2000, se aprobó la Ley de Transformación Económica del Ecuador²³, la cual modificó el régimen monetario y cambiario e introdujo cambios a la legislación en el ámbito financiero y fiscal, entre otros cuerpos legales. Durante el año 2000 se implementó una serie de medidas económicas como el incremento de los precios de los servicios básicos, de los derivados del petróleo y del gas, la eliminación del impuesto a la circulación de capitales, la casi eliminación de la cláusula de salvaguardia y la reestructuración de la deuda Brady y Eurobonos por Bonos Globales.

En mayo de 2002 se promulgó la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilidad y Transparencia Fiscal (LOREYTF). La ley estableció la integración entre la planificación y el presupuesto, reglas macro-fiscales de gasto y endeudamiento para todos los niveles de gobierno, la transparencia y el control ciudadano de las cuentas fiscales y un fondo de estabilización y recompra de deuda pública (FEIREP) con los recursos provenientes del Oleoducto de Crudos Pesados (OCP).

En el periodo de gobierno de Lucio Gutiérrez Borbúa (2003-2005), la economía ecuatoriana se había recuperado gracias a los altos precios del petróleo, las bajas tasas de interés internacional, las remesas de los migrantes y el aumento de la inversión privada por la construcción del Oleoducto de Crudos Pesados (OCP). Adicionalmente, el país junto con Perú y Colombia, estaba negociando un Tratado de Libre Comercio (TLC) con los Estados Unidos. Sin

23 Ley 2000-4, del 13 de marzo de 2000.

embargo, el descontento de la sociedad de Quito, entre otros factores, provocó la caída del gobierno de Gutiérrez el 16 de abril de 2005.

El Congreso posesionó a Alfredo Palacio González (2005-2007). Dentro de las primeras medidas económicas que realizó, Palacio incluyó la modificación de la LORETYF en lo que respecta a la distribución y uso del Fondo de Estabilización y Recompra de Deuda y estableciendo el límite de gasto solo para el gasto corriente y no para el de inversión. El Congreso aprobó las modificaciones pero volvió a preasignar el Fondo de Estabilización, con lo cual se convirtió en realidad en un fondo de reparto, más que de estabilización.

Para el año 2006, el descontento social había llegado a niveles alarmantes. Después de más de 30 años de atención casi exclusiva al déficit fiscal, la sociedad exigía cambios en el modelo económico y fiscal. Los ecuatorianos perdieron la confianza en los partidos políticos y en los gobernantes. La caótica situación social se escondía en la supuesta estabilidad económica producto de los altos precios de petróleo y de un crecimiento económico que se sustentaba en la producción petrolera, pero que ocultaba la alarmante inequidad de la renta y el deterioro constante del resto de sectores productivos. Hasta 2007, cuando las medidas económicas provocaban reacciones sociales, la salida y renuncia de las autoridades económicas era la única salida de los gobiernos para disminuir la tensión social. Desde el retorno a la democracia, en 1979, hasta la actualidad (2012), el Ecuador tuvo 12 presidentes y 42 ministros de Finanzas con una duración de nueve meses en promedio (cuadro 4.1). Esta tendencia se exacerbó en el gobierno de Alfredo Palacio, cuando se posesionaba a un ministro de Finanzas cada 3.5 meses, en promedio. El gobierno de Rodrigo Borja fue el de mayor estabilidad de los ministros de Finanzas, quienes duraron 19.7 meses en promedio. Esta situación explica la falta de continuidad en la política económica del país y la debilidad de la institucionalidad fiscal.

Cuadro 4.1
Duración de presidentes y ministros de Finanzas, período 1979-2012

No.	Ingreso	Presidente	Duración presidentes (años)	Fecha de designación de ministros	No.	Ministro de Finanzas	Duración ministros (meses)	Duración promedio ministros por gobierno (meses)
1	Aug-79	Jaime Roldos	1.8	13/08/79 01/03/80	1 2	Fernando Aspiazu Rodrigo Paz	6.6 14.6	10.6
2	Jun-81	Oswaldo Hurtado	3.2	18/05/81 06/04/82 16/08/82	3 4 5	César Robalino Jaime Murillo Pedro Pinto	10.6 4.3 23.8	12.9
3	Aug-84	León Febres Cordero	4.0	10/08/84 06/06/86 10/10/86 24/06/87 05/01/88	6 7 8 9 10	Francisco Swett Alberto Dahik Domingo Cordovez Rodrigo Espinosa Eduardo Cabezas	21.9 4.1 8.5 6.4 7.2	9.6
4	Aug-88	Rodrigo Borja	4.0	10/08/88 14/01/91 10/08/92	11 12 13	Jorge Gallardo Pablo Better Mario Ribadeneira	29.1 18.9 11.1	19.7
5	Aug-92	Sixto Duran Ballén	4.0	12/07/93 07/09/94 07/04/95 22/09/95	14 15 16 17	César Robalino Modesto Correa Mauricio Pinto Iván Andrade	13.8 7.0 5.5 10.6	9.2
6	Aug-96	Abdalá Bucaram	2.0	10/08/96	18	Pablo Concha	6.1	6.1
7	Feb-97	Fabián Alarcón	1.5	13/02/97 03/08/97	19 20	Carlos Dávalos Marco Flores	5.7 12.2	9.0
8	Aug-98	Jamil Mahuad	1.5	10/08/98 15/02/99 17/08/99 08/09/99 01/02/00 05/06/00	21 22 23 24 25 26	Fidel Jaramillo Ana Lucía Armijos Guillermo Lasso Alfredo Arízaga Jorge Guzmán Luis Iturralde	6.2 6.1 0.7 4.8 4.1 6.9	4.8
9	Jan-00	Gustavo Noboa	2.9	02/01/01 12/10/01 24/06/02	27 28 29	Jorge Gallardo Carlos Julio Emanuel Francisco Arosemena	9.3 8.4 6.7	8.1
10	Jan-03	Lucio Gutiérrez	2.3	15/01/03 01/06/04	30 31	Mauricio Pozo Mauricio Yépez	16.5 10.6	13.6

No.	Ingreso	Presidente	Duración presidentes (años)	Fecha de designación de ministros	No.	Ministro de Finanzas	Duración ministros (meses)	Duración promedio ministros por gobierno (meses)
11	Apr-05	Alfredo Palacio	1.8	20/04/05 08/08/05 30/12/05 07/07/06 18/10/06 29/12/06	32 33 34 35 36 37	Rafael Correa Magdalena Barreiro Diego Borja Armando Rodas José Jouvin José Serrano S.	3.6 4.7 6.2 3.4 2.4 0.5	3.5
12	Jan-07	Rafael Correa	5.4	15/01/07 25/07/07 08/07/08 16/09/08 21/04/10	38 39 40 41 42	Ricardo Patiño Fausto Ortiz Wilma Salgado María Elsa Viteri Patricio Rivera	6.3 11.4 2.3 19.2 25.3	12.9
Fecha de cierre				30/05/12	30/05/12			
Promedio años			2.9	Promedio meses				9.4

Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Esta situación ha tendido a revertirse en el gobierno de Rafael Correa Delgado (desde el año 2007), en el cual la duración de los ministros de Finanzas ha sido de 12.4 meses, lo que ha permitido fortalecer el marco regulatorio y la institucionalidad fiscal del país.

Durante este gobierno, el Ecuador ha emprendido reformas estructurales para favorecer el desarrollo sostenido y sustentable de su economía como, por ejemplo, los nuevos marcos normativos en materias de planificación y finanzas públicas, descentralización fiscal, servicio público, educación superior, entre otros.

Específicamente, en el área de planificación y finanzas públicas, la aprobación de la Constitución de la República del Ecuador en 2008 marca un hito y un reto histórico para la gestión integrada de la planificación y de las finanzas públicas. La Constitución establece que “el sistema económico es social y solidario, reconoce al ser humano como sujeto y fin, propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado en armonía con la naturaleza, y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el Buen Vivir”.

Después de transcurridos casi 30 años, desde los gobiernos militares de los años 70, el Estado recuperó el papel de planificador del desarrollo. La Carta Magna establece que el Plan Nacional de Desarrollo (PND) es el instrumento al que se deben sujetar la programación y ejecución del presupuesto del Estado, así como la inversión y asignación de recursos. Adicionalmente, se establecen como objetivos específicos de la política fiscal el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados, y la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios socialmente deseables y ambientalmente aceptables. Todo esto en un marco de sostenibilidad fiscal como una condición necesaria pero funcional al cumplimiento de los objetivos de desarrollo. En definitiva, se ha democratizado el gasto público.

Antes del gobierno de Rafael Correa, los ingresos públicos (tributarios y no tributarios) estaban preasignados y servían para financiar gastos inflexibles. Algunas de las preasignaciones en ingresos tributarios y petroleros fueron eliminadas y compensadas vía asignación presupuestaria, a través de la promulgación de dos leyes que fueron aprobadas en la Asamblea Nacional Constituyente: la Ley de Equidad Tributaria (29 de diciembre de 2007) y la Ley de Recuperación del Uso Público de los Recursos Petroleros y Racionalización Administrativa de los Procesos de Endeudamiento (2 de abril de 2008). Con la reforma tributaria de 2007 se eliminan las preasignaciones existentes del Impuesto a la Renta y del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), cuyos recaudos, a partir del año 2008, se incorporan dentro del presupuesto del gobierno central. Respecto a los ingresos tributarios no afectados por la reforma su cálculo y distribución se mantienen igual. La Ley de Recuperación del Uso Público de los Recursos Petroleros del Estado elimina las preasignaciones existentes en los fondos petroleros (CEREPS, FEISEH y FEP) y establece que los partícipes que se benefician de estos fondos se incluirán dentro de la reforma del presupuesto del gobierno central del año 2008.

Con la expedición de la Constitución del 2008, se prohíbe la creación de nuevas preasignaciones y únicamente se permiten las preasignaciones socialmente deseables como son las destinadas a gobiernos autónomos descentralizados (GAD), salud, educación, ciencia y tecnología, principalmente. Asimismo, el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), expedido en octubre del 2010, racionaliza el

proceso de descentralización fiscal: elimina cerca de 19 leyes que preasignaban recursos a los GAD (de las cuales sólo tres beneficiaban a todos) y crea un sistema de transferencias intergubernamentales vinculadas al ejercicio de las competencias exclusivas, la asunción de nuevas competencias y la explotación de recursos no renovables, repartiendo el 21% de los ingresos permanentes y el 10% de los ingresos no permanentes.

En octubre de 2010, se expide el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPYF) que elimina cerca de ocho cuerpos legales que normaban el manejo de los recursos públicos, en muchos casos de forma contradictoria. Los principales objetivos del COPYF son vincular la planificación a las finanzas públicas, establecer los procesos de presupuesto con base en resultados y de manera plurianual, fortalecer el sistema único de cuentas y el manejo de la liquidez, determinar una nueva regla macro-fiscal que establece que los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes y racionalizar la gestión de la deuda pública, entre otros temas.

Por otra parte, el Código de la Producción, Comercio e Inversiones (diciembre del 2010), reorganiza el sistema de incentivos a la inversión privada para apalancar la transformación productiva y la inversión extranjera directa.

En la reforma a la Ley de Hidrocarburos y Renegociación de Contratos Petroleros se establecen los derechos de propiedad de los hidrocarburos y se facilita la renegociación de contratos petroleros en la modalidad de prestación de servicios para que los ingresos permanezcan con el Estado, en favor de toda la sociedad.

Dichas reformas, unidas a la implementación de políticas sociales, están dando como resultado la disminución de los niveles de pobreza (28.64% en el 2011) y de la desigualdad de ingresos de la población (coeficiente de Gini de 0.473 al 2011). La mayor inversión pública de la década (13.8% del PIB) ha generado potencialidades para la producción y la calidad de vida de las personas, ahora y en el futuro. En el tercer trimestre de 2011, el PIB registró un crecimiento interanual de 9% y cerramos el 2011 con una tasa de desempleo urbano de 5.1%; a diciembre de 2011 hay más ocupados plenos que subempleados por primera vez en cuatro años. Hemos roto los viejos paradigmas de la política económica y demostrando que se puede cerrar brechas de igualdad y crecer al mismo tiempo.

4.4 Finanzas públicas en Ecuador: datos generales

Para que las libertades individuales y colectivas descansen sobre un verdadero Estado de derecho se necesitan recursos y fuentes sostenibles de financiamiento. Sin gasto público, difícilmente se puede mantener la seguridad física y jurídica de la población; no es posible que el Estado responda eficazmente ante imprevistos sociales o naturales ni se ofrece mayor acceso a oportunidades para todos. En definitiva, sin gasto, el modelo económico no estará en función de satisfacer las necesidades de la población. En el Ecuador, el gasto y los ingresos antes del actual gobierno estuvieron desvinculados de las mayorías, tanto el monto como en el destino, en razón de que no existía una vinculación directa entre la planificación y la presupuestación de las necesidades de la nación y éstas respondieron a factores coyunturales y a intereses particulares.

A continuación revisaremos algunos de estos elementos mediante el análisis de la situación fiscal del país, a partir del presupuesto del sector público no financiero (SPNF), profundizando en el gobierno central (GC) para el estudio de preasignaciones y de inversión pública.²⁴

4.4.1 Sector público no financiero²⁵

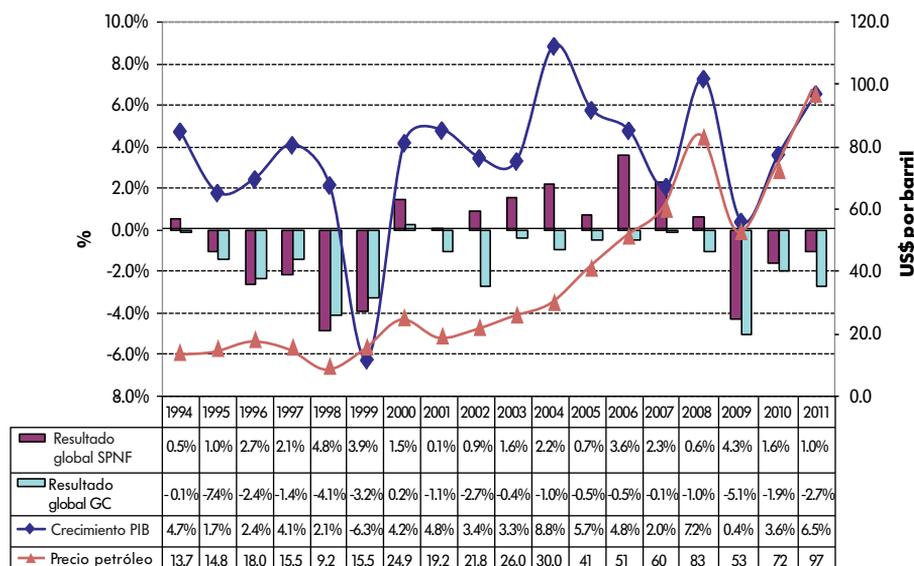
Las finanzas públicas en el Ecuador revelan una alta vulnerabilidad a factores externos, como las variaciones del precio del petróleo, los fenómenos naturales, conflictos bélicos, etc.; y a factores internos como las inflexibilidades del gasto y las crecientes presiones de gasto fiscal. Esta situación se hizo crítica en 1998 y 2009 con un déficit del SPNF de 4,8% y del 4,3% del PIB respectivamente, cuando el país enfrentó una serie de eventos negativos externos e internos que afectaron de manera dramática el balance fiscal.

24 Las finanzas públicas establecen dos ámbitos de presupuestos: el sector público no financiero y el presupuesto general del Estado. El primero contiene al segundo: el sector público no financiero está compuesto por los ingresos y gastos de las empresas públicas, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), los gobiernos autónomos descentralizados (GAD) y el presupuesto general del Estado.

25 A partir de marzo del año 2008 se incorpora la Cuenta de Financiamiento de Importación de Derivados (CFDD) al PGE.

La implementación de la dolarización, el aumento de los precios de petróleo, una mayor recaudación tributaria, entre otros, han ayudado a que la situación fiscal del SPNF registre resultados positivos desde el año 2000 hasta el 2008. A raíz de la crisis económica mundial del año 2008, el país ha registrado déficits que presentan una tendencia a disminuir, llegando en 2011 al 1% del PIB.

Gráfico 4.2
Resultado global del SPNF y del GC (en % del PIB),
crecimiento del PIB (%) y precios del petróleo, 1994-2011



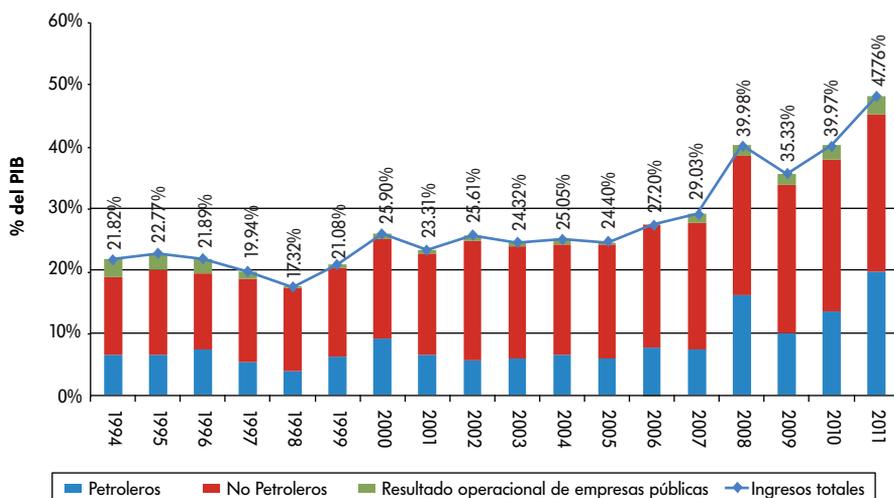
Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

4.4.1.1 Ingresos del SPNF

Entre 1994 y 2011, los ingresos totales del SPNF fueron en promedio el 27.4% del PIB. Los ingresos petroleros, en el período de análisis, representaron en promedio el 8.3% del PIB y el 29.4% de los ingresos totales. Los ingresos no petroleros representaron el 17.7% del PIB y el 65.8% de los ingresos totales en promedio. Cabe destacar la constante contracción del superávit operativo de las empresas públicas en el período 1994-2006, pasando

de 2.8% del PIB en 1994 a registrar el -0.1% del PIB en 2006. A partir de 2006 se presenta un incremento del superávit operativo de las empresas públicas llegando a niveles similares a 1994 (2.9% del PIB). Su participación en los ingresos totales pasó de 13.1% en 1994 a 6% en 2011, fenómeno producido principalmente por la renegociación de los contratos petroleros y por el incremento de inversiones en las empresas públicas.

Gráfico 4.3
Ingresos del sector público no financiero, 1994-2011
(En % PIB)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

En el período 1994-2006, los ingresos del sector público no financiero (SPNF) tuvieron un crecimiento promedio de 9.8%, mientras que en el periodo 2007-2010 registraron un incremento de 25.5%. Este aumento fue a causa de una recuperación de las rentas públicas. Como muestra el gráfico 4.3, el incremento en los ingresos respondió a un aumento significativo de los ingresos tributarios y petroleros como consecuencia de una persistente lucha contra la evasión de impuestos por parte de la administración tributaria y, a su vez, por una histórica renegociación de los contratos petroleros que recuperaron los excedentes petroleros a favor de la gente. La voluntad política por reducir la evasión tributaria y garantizar que el fruto de la riqueza natural (la venta

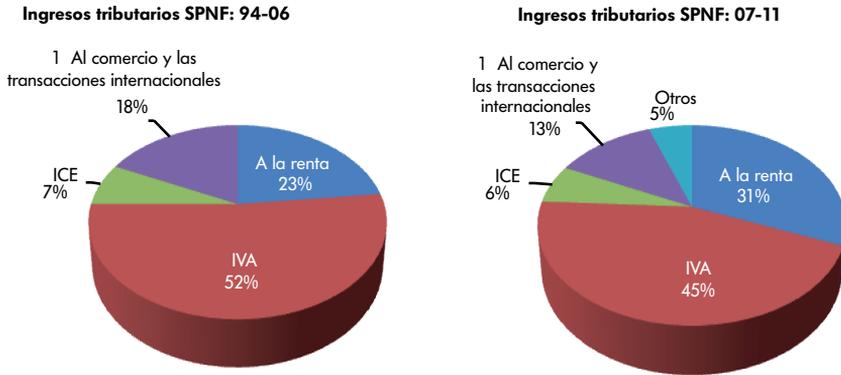
de petróleo) efectivamente pertenezca a la sociedad estableció las condiciones necesarias para combatir las rigideces fiscales²⁶ que coartan la libertad de los pueblos a usar sus recursos para financiar su propio desarrollo. Así, una rigidez presupuestaria que no tenga consenso popular se convierte en un obstáculo para la democratización del gasto.

En el período de análisis, la dependencia del SPNF de los ingresos provenientes del petróleo ha sido en promedio del 29,4%. La exportación de crudo ha representado el 6,9% del PIB y el 83,4% de los ingresos petroleros totales, en tanto que los ingresos por venta de derivados han sido del 1,4% del PIB y el 16,6% del total de ingresos petroleros. Cabe destacar que a partir de 2008 se creó la Cuenta de Financiamiento de Importación de Derivados (CFDD) para transparentar el subsidio a los derivados del petróleo.

Por otra parte, los ingresos no petroleros, en especial los tributarios, han incrementado su aporte al fisco y se han vuelto más progresivos. Es así que entre 1994 y 2006 los ingresos no petroleros eran en promedio el 9,8% del PIB y la recaudación se basaba en la recaudación de impuestos indirectos como el IVA (45% de los ingresos no petroleros). Para el período 2007-2011, los ingresos no petroleros fueron en promedio 23,1% del PIB y la recaudación tributaria se sustentó en los impuestos directos como el impuesto a la renta (31% de los ingresos no petroleros).

26 Las rigideces fiscales se entienden como las distintas obligaciones legales, contractuales e institucionales del sector público que restringen el presupuestario del Estado e impiden que el gobierno ejecute de forma eficaz la política económica (Cetrángolo et al., 2009). Por ejemplo, en Ecuador, las preasignaciones de los ingresos tributarios que se entregaban a los gobiernos seccionales y universidades. Para revisar las rigideces fiscales en Ecuador ver Almeida (2009).

Gráfico 4.4
Ingresos tributarios, período 1994-2011 (en %)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

En el período 1994-2006, la política tributaria en el Ecuador estuvo encaminada a reducir los impuestos directos a cambio de otras fuentes de recursos. Lo dicho se puede evidenciar en dos hechos concretos: i) La instauración del Impuesto a la Circulación de Capitales como reemplazo al impuesto a la renta en 1998 y ii) La elevación del IVA del 12 al 14% a fines del primer semestre de 2001. Ambas medidas fueron derogadas al poco tiempo de ser aplicadas por carecer de apoyo político. Hay que ser conscientes de que ambas medidas eran altamente regresivas, especialmente la eliminación del impuesto a la renta.

Como podemos observar, en el período 2007-2011, los ingresos del SPNF en el período estuvieron determinados por: i) el incremento de los ingresos tributarios como producto de la creciente actividad económica en el país, la mejora en la gestión administrativa del Servicio de Rentas Internas y la reducción de la evasión y elusión tributaria; ii) el incremento de los ingresos petroleros por el incremento del precio internacional del crudo, el aumento de las inversiones en las empresas públicas y, por sobre todo, un exitoso proceso de renegociación de contratos petroleros y iii) eliminación de preasignaciones a los ingresos; entre otros factores.

Dado que el gobierno central (GC)²⁷ constituye el nivel de gobierno de mayor importancia dentro del SPNF, es importante analizar con mayor profundidad los problemas y rigideces estructurales de éste.

Cuadro 4.2
Preasignaciones de ingresos tributarios del gobierno central (en millones de dólares y %)

Impuesto	1994	2006	2011
Renta	314,3	1.497,4	3.030,2
Al presupuesto	230	937	3.030
A partícipes	85	560	0
IVA	562	2.476	4.200
Al presupuesto	562	2.228	3.961
A partícipes	0	248	240
ICE	113	417	618
Al presupuesto	113	257	618
A partícipes	0	160	0
Arancelarios	277	658	1.156
Al presupuesto	277	618	1.156
A partícipes	0	40	0
Vehículos	13	70	174
Otros tributarios	142	452	732
Total ingresos tributarios (millones US\$)	1.421	5.569	9.911
<i>Al presupuesto (millones US\$)</i>	1.337	4.562	9.671
<i>Partícipes (millones US\$)</i>	85	1.007	240

27 Hasta el año 2008, dentro del presupuesto general del Estado (PGE) se encontraban únicamente las instituciones públicas del ejecutivo (correspondía al gobierno central) y el resto de instituciones se encontraban en el "Presupuesto de Autónomas y Descentralizadas". A partir de 2008, conforme la Constitución, esto se unifica y todas las instituciones están incorporadas en el PGE (gobierno central), con excepción de universidades.

Impuesto	1994	2006	2011
Total ingresos tributarios (composición)	100%	100%	100%
<i>Al presupuesto (composición)</i>	94%	82%	98%
<i>Participes (composición)</i>	6%	18%	2%
Total ingresos tributarios (% del PIB)	7,7%	33,4%	30,4%
<i>Al presupuesto (% del PIB)</i>	7,2%	27,4%	29,6%
<i>Participes (% del PIB)</i>	0,5%	6,0%	0,7%

Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Hasta antes de 2007, los ingresos tributarios estaban sujetos a numerosas preasignaciones definidas por ley, lo que implicaba que, de la totalidad de los ingresos del gobierno central, no todo ingresaba a su presupuesto. Al 2006, las preasignaciones en ingresos representaron el 6.0% del PIB.

De la recaudación total de los ingresos tributarios en 2006, el 82% ingresó al presupuesto y el 18% se repartió a diferentes participes como son las universidades y gobiernos seccionales.

Entre 1994 y 2006, el nivel de preasignaciones de los ingresos tributarios tendió a aumentar, éste fue del 6% de los ingresos tributarios en 1994 al 18% en 2006. Del total preasignado en los ingresos tributarios, los principales beneficiarios fueron las universidades (36.3%) y los gobiernos autónomos descentralizados (31.2%). Los impuestos que más recursos entregaron a participes son el impuesto a la renta y el IVA.

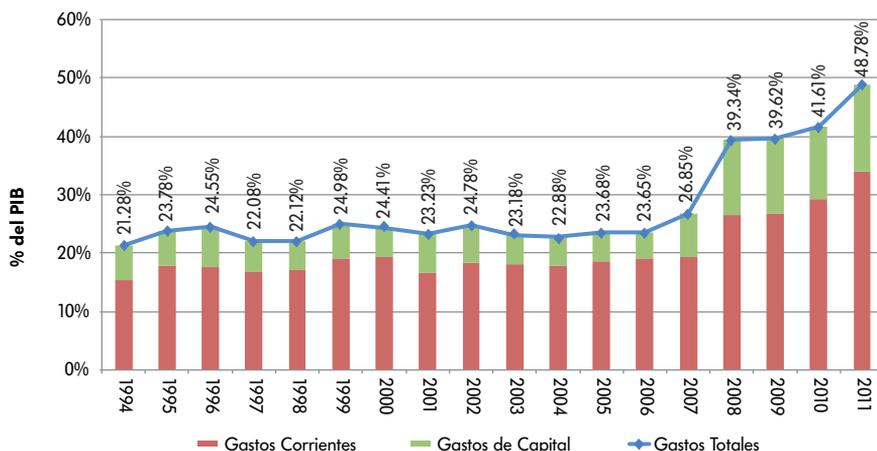
A partir de 2007, la mayoría de estas preasignaciones en ingresos tributarios y petroleros fueron eliminadas y compensadas vía asignación presupuestaria a través de la promulgación de dos leyes que fueron aprobadas en la Asamblea Nacional Constituyente: la Ley de Equidad Tributaria (29

de diciembre del 2007) y la Ley de Recuperación del Uso Público de los Recursos Petroleros y Racionalización Administrativa de los Procesos de Endeudamiento (2 de abril del 2008). Con estas reformas tributarias se eliminaron las preasignaciones existentes de los Impuestos a la Renta e ICE, los mismos que a partir del año 2008 se incorporaron dentro del presupuesto del gobierno central.

4.4.1.2 Gastos del SPNF

Entre 1994 y 2011, el gasto promedio del SPNF fue 27.8% del PIB, pasando del 21.3% en 1994 al 48.8% del PIB en 2011. Este incremento se explica tanto por cambios metodológicos en el registro, como por la incorporación de la Cuenta de Financiamiento de Importación de Derivados (CFDD) que permite transparentar los subsidios a los derivados, el incremento significativo de la inversión pública, entre otros (gráfico 4.5).

Gráfico 4.5
Gastos del SPNF (% del PIB)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Con respecto a la composición del gasto en el período de análisis, en promedio el 74.3% se destinó a gasto corriente (20.4% del PIB) y el 25.7% a gastos de capital (7.4% del PIB). Entre 1994 y 2006, el gasto corriente

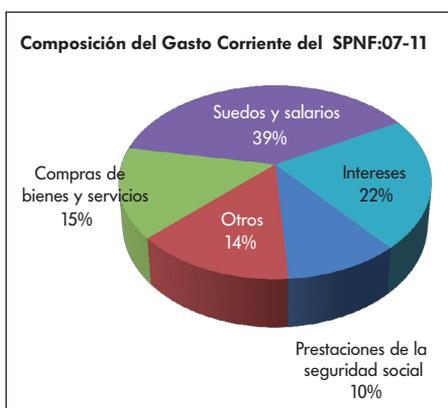
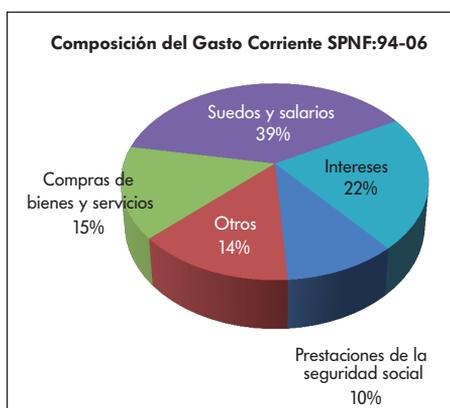
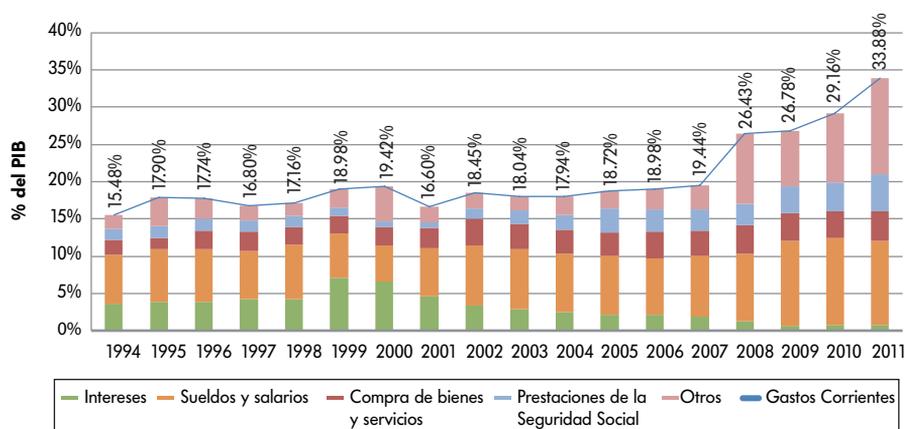
promedio representó el 76.2% del gasto total; en tanto que para el período 2007-2011, el gasto corriente promedio fue de 69.3%.

En cuanto a la composición promedio del gasto corriente, los sueldos y salarios para ambos períodos mantienen su participación en niveles del 38%, al igual que los gastos en bienes y servicios. Dentro del rubro de bienes y servicios, se encuentran una serie de egresos necesarios para el correcto funcionamiento de las instituciones públicas como son la luz, el agua, el gasto en insumos médicos, el pago por servicios, material educativo, etc.

Cabe destacar la importante reducción del pago de intereses de la deuda pública que pasa de representar el 22% en el período 1994-2006 (3.9% del PIB) a ser de apenas el 4% entre el 2007-2011 (1.1% del PIB), fruto de la disminución del stock de la deuda pública y de los procesos de reestructuración de la misma.

El rubro de “otros gastos corrientes” pasa de representar el 14% de los gastos corrientes, entre 1994 y 2006, a ser cerca del 31% entre 2006 y 2011. Este comportamiento se explica por la mayor transparencia e inclusión de todos los subsidios que se están entregando a la sociedad: bono de desarrollo humano, subsidio a la electricidad y a los derivados de petróleo (CFDD), así como las transferencias corrientes que recibían los GAD y otras instituciones del sector público, correspondientes al pago por concepto de las contribuciones del pago de pensiones jubilares (IESS, ISSFA, ISSPOL).

Gráfico 4.6
Composición del gasto corriente del SPNF, período 1994-2011
 (En % del PIB y en % del total del gasto corriente)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Al analizar los sueldos y salarios, principal rubro del gasto corriente, se observa que este va del 6.6% del PIB en 1994 al 10.3% del PIB en 2011. El crecimiento de este grupo de gasto se debe principalmente a los incrementos y a la homologación salarial, a la incorporación de profesionales que laboraban bajo el régimen de contrato en el sector de educación, a la incorporación de conscriptos, cadetes, guardia marina y grumetes en el sector de defensa nacional, a la inclusión, en el sector salud, de internos rotativos, devengantes de be-

cas, profesionales médicos y odontólogos rurales. Por este motivo es necesario profundizar en el análisis de la composición de los funcionarios públicos que conforman la masa salarial.

Cuadro 4.3
Funcionarios públicos en el PGE

COD	Sector del PGE	Nov 2011**	
		No. de funcionarios	Composición
01	Sector legislativo	1,094	0.2%
02	Sector jurisdiccional	9,537	1.9%
03	Sector administrativo	10,501	2.1%
04	Sector ambiente	2,354	0.5%
05	Sector asuntos internos	60,039	12.0%
06	Sector defensa nacional	72,622	14.6%
07	Sector asuntos del exterior	1,766	0.4%
08	Sector finanzas	5,771	1.2%
09	Sector educación	249,384	50.0%
10	Sector bienestar social	5,905	1.2%
11	Sector trabajo	2,013	0.4%
12	Sector salud	51,737	10.4%
13	Sector agropecuario	6,598	1.3%
14	Sector recursos naturales	2,104	0.4%
15	Sector comercio exterior, industrialización, pesca y competitividad	807	0.2%
16	Sector turismo	520	0.1%
17	Sector comunicaciones	8,130	1.6%
18	Sector desarrollo urbano y vivienda	1,389	0.3%
19	Sector otros organismos del Estado	-	

COD	Sector del PGE	Nov 2011**	
		No. de funcionarios	Composición
22	Sectorial electoral	893	0.2%
23	Sectorial transparencia y control	5209	1.0%
	IESS	-	
Total presupuesto general del Estado		498,373	100.0%

Fuente: Sistema Presupuestario de Remuneraciones y Nómina e-SIPREN.

Elaboración: Subsecretaría de Presupuestos.

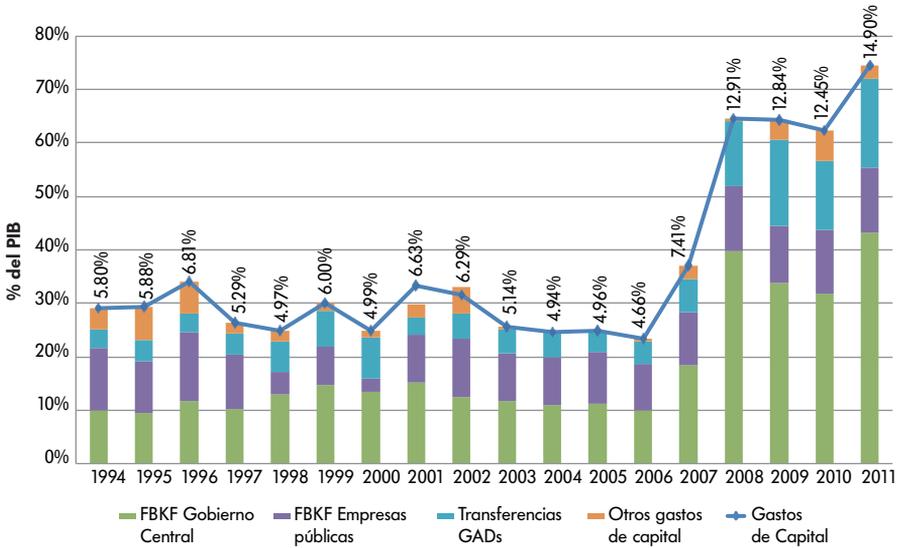
* Datos estimados.

** Datos sujetos a reajuste en consideración a que la actualización se realiza diariamente en el Sistema Presupuestario de Remuneraciones e-SIPREN.

En el cuadro 4.3 se observan los porcentajes de funcionarios públicos en el presupuesto general del Estado: educación, 50%; salud, 10.4%; asuntos internos-policía, 12% y defensa nacional-fuerzas armadas, 14.6%. Todos ellos ascienden a 433.782 personas, el 87% del total de funcionarios públicos de las instituciones del PGE. Con base en el análisis de la composición de los funcionarios públicos cabe preguntarse, ¿cómo se puede garantizar mayores y mejores niveles de educación y salud sin contar con los suficientes docentes y médicos? ¿Cómo garantizamos la seguridad interna y externa del país, sino contamos con policías y militares? ¿Es ése el gasto que queremos suprimir?

Por otro lado, el gasto de capital del SPNF aumentó del 5.8% del PIB en 1994 al 14.9% en 2011. El promedio del gasto de capital entre 1994 y 2006 fue de apenas el 5.6% del PIB, mientras que para el período 2006 a 2011 casi se ha triplicado y ha llegado a representar el 12.1% del PIB, en promedio. Este incremento se debió, entre otros factores, al incremento de los recursos públicos (petroleros y no petroleros) que fueron destinados a la inversión pública.

Gráfico 4.7
Gasto de capital del SPNE, período 1994-2011
 (En % del PIB)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Además del importante crecimiento del gasto de capital, se observa que ha existido un cambio en la composición del mismo: la formación bruta de capital fijo del gobierno central pasó de representar el 2% del PIB en 1994 a ser el 8.6% del PIB en 2011, y las transferencias a los GAD pasan del 0.7% del PIB en 1994 al 2.6% del PIB en 2011.

Es importante que hasta el año 2006, el nivel de inflexibilidad del gasto del PGE era de cerca del 90.8%. Las “inflexibilidades en el gasto” pueden originarse en preasignaciones legales para gastar en determinados rubros o por “compromisos de gastos” que difícilmente se pueden dejar de cumplir, como por ejemplo los sueldos de los funcionarios públicos. También pueden obedecer a proyectos atados a determinadas fuentes de financiamiento, pago del servicio de la deuda pública, compensaciones de gasto (por preasignaciones eliminadas) y/o a la existencia de leyes que determinan cómo se gasta en el presupuesto determinados ingresos (Almeida, 2009).

Si a esta falta de espacio fiscal se le suma el hecho de que las reglas macro-fiscales vigentes partían de metas vinculadas al resultado global y/o primario del SPNF, el resultado era que la única variable de ajuste real para alcanzarlas era la reducción de la inversión pública, restringiendo las oportunidades de desarrollo futuro del país. A partir de la Constitución del 2008, se cambia el paradigma de las reglas macro-fiscales y se establece que “con ingresos permanentes se financiará gasto permanente”, es decir, que los gastos corrientes se financiarán exclusivamente con los ingresos tributarios; por lo tanto, la inversión pública se financiará con ingresos no permanentes (petroleros y/o de financiamiento público), y esto garantizará la sostenibilidad fiscal.

Es importante resaltar que, a pesar de la crisis internacional de los años 2008-2009, el Estado siguió garantizando bienestar a través de la aplicación de políticas anticíclicas por vía del gasto público. Si bien existió un leve decrecimiento del gasto en inversión en el año 2009, la tendencia creciente se retomó en 2010. En años anteriores al 2007, este gasto tenía una tendencia decreciente; en cambio, en el período 2007-2011, el Estado casi triplicó el gasto de capital. Esta ampliación de la inversión fue posible por el aumento del precio del petróleo y la eliminación de los fondos petroleros que restringían los ingresos públicos del Estado (Banco Central del Ecuador, 2009). Pero sobre todo, por la voluntad política de cambiar la tendencia histórica, de recuperar la riqueza nacional y destinarla al desarrollo de toda la sociedad. El desarrollo no pasa solo por recursos, básicamente es un problema político que implica una voluntad profunda y decidida de enfrentar los problemas que impiden alcanzar los objetivos sociales y de desarrollo del país.

La inversión pública en construcción de vías y carreteras de calidad permitió que los productores, comerciantes e industrias trasladen los productos con mayor eficacia y menor costo, aportando al desarrollo económico del país. Adicionalmente, se han realizado programas de cobertura de agua potable, saneamiento, reubicación por emergencias, el programa Socio Vivienda y mejoramiento de barrios, la construcción y mantenimiento de escuelas, construcción y rehabilitación de centros de salud y el equipamiento médico.

Los programas en educación en el año 2010 fueron importantes para el desarrollo de los niños, como es el caso de la universalización de la educación básica. En la parte de salud, el programa de alimentación y nutrición (SIAN)

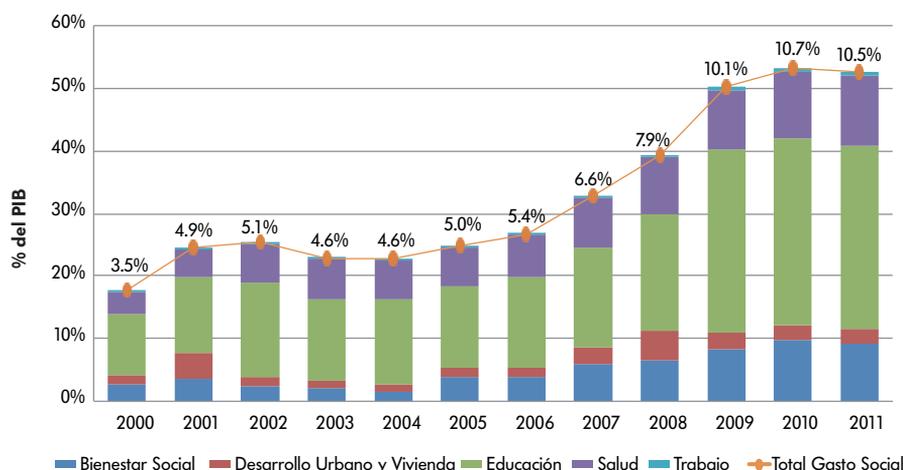
y el de maternidad gratuita permitieron que las madres embarazadas e hijos reciban servicios de salud integral: vitaminas, medicinas, controles prenatales y demás servicios.

Uno de los programas de mayor efecto en la inclusión ha sido la ayuda a los discapacitados. Sin temor a equivocarnos, es la primera vez en la historia que un gobierno se preocupa por este segmento de personas. La entrega de sillas de ruedas, prótesis, camas, viviendas y otros implementos han remediado el abandono por parte del Estado hacia estas personas, contribuyendo a que este grupo de ciudadanos mejoren su calidad de vida. “Ecuador sin barreras”, como se denomina el proyecto, tuvo un impacto en la sociedad latinoamericana provocando que otros países como Perú o Uruguay implementen el programa.

Estos y otros programas sustentan el cambio en la política social y aportan a refundar el Estado en un verdadero Estado de derecho. Además nos permite acercarnos al compromiso adquirido con la sociedad en la carta constitucional del año 2008. En términos de la filosofía del Partido Laborista inglés: “buscamos proteger al individuo desde la cuna hasta la tumba”. En definitiva, estamos democratizando el gasto a favor de las grandes mayorías, rescatando la dignidad y ampliando la confianza de éstas en el Estado.

Al analizar el gasto social en el presupuesto general del Estado para el período 2000-2011, podemos ver como este gasto casi se triplica al pasar de representar el 3.5% del PIB en el 2000 al 10.5% del PIB en 2011; inclusive en 2009, año de la crisis económica mundial. El gasto social en el año 2000 representaba el 13% del PGE, el 21.9% del PGE en el 2006 y el 26.2% del PGE en 2011. En promedio en el periodo 2000-2011, el 54% se destinó al sector educación, el 23% al sector salud, el 14% al sector de bienestar social y 7% al sector vivienda, principalmente. El aumento del gasto en educación, salud y otros componentes sociales está guiado por el incremento de médicos, profesores e inversión pública.

Gráfico 4.8
Gasto social del presupuesto general del Estado, período 2000-2011
(En % del PIB)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

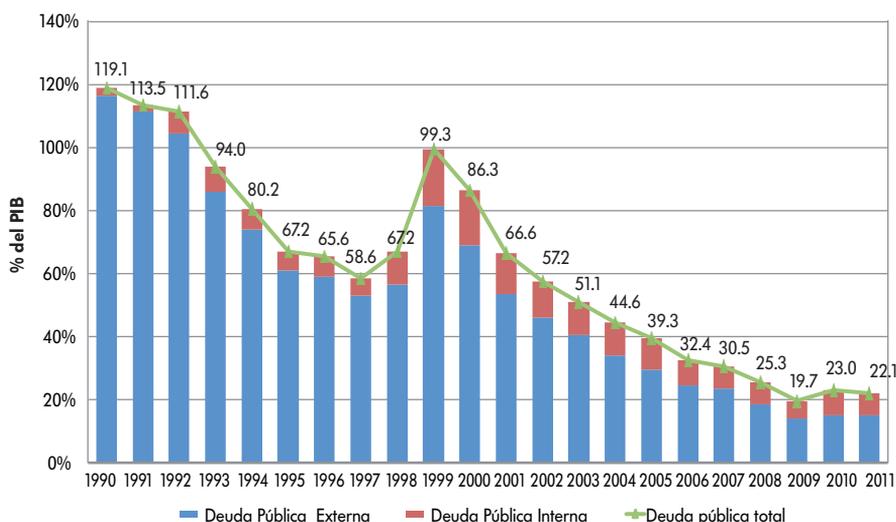
Adicionalmente, en los últimos años, este gasto de gobierno está acompañado por procesos transparentes de contratación para la adquisición de bienes y servicios. Este proceso entre los años 2008 y 2010 ahorró 823 millones de dólares al Estado, mostrando que el gasto ha sido eficientemente entregado (INCOP 2009, 2010, 2011a). En comparación a América Latina, este proceso de contratación tiene un nivel medio-alto, a pesar de la implementación reciente del INCOP en el año 2008 (2011b).

La evidencia de un nuevo modelo de convivencia está a la vista. El Estado está recuperando su papel de gestor del desarrollo y, por primera vez, el gasto está dirigido hacia toda la sociedad. Aun así, el Ecuador todavía está lejos de los estándares regionales y, más aún, de las economías con mayor nivel de bienestar. El gasto social en América Latina alcanzó en promedio el 16.2% del PIB para el año 2008, mientras que las economías europeas registraron un valor de 22.6% del PIB en el año 2007. Por lo tanto, es necesario continuar incrementando el gasto público vinculado al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad. No es posible continuar con la tendencia del pasado: poco gasto público, bajos impuestos, mayor desigualdad y mayor pobreza.

4.4.2 Evolución y situación de la deuda pública

Durante el período 1990-2011, el saldo de la deuda pública ecuatoriana con relación al Producto Interno Bruto ha disminuido sustancialmente. Del 119.1% en 1990 se redujo al 58.6% en 1997 para volver a incrementarse a casi el 100% en 1999. A partir del año 2000, la deuda pública presenta una tendencia decreciente, que ha llegado al 22.1% en diciembre de 2011. La reducción de este indicador se debe, entre otras razones, al proceso de renegociación de la deuda externa, al significativo crecimiento económico experimentado en esos años, al incremento de los recursos públicos relacionados con los ingresos petroleros y tributarios que posibilitaron la disminución de la dependencia crediticia de fuentes externas respecto de las posibilidades de financiamiento público.

Gráfico 4.9
Deuda pública, período 1990-2011
(En % del PIB)



Fuente y elaboración: Ministerio de Finanzas

Comparativamente, la tendencia decreciente del indicador deuda total/ PIB se plantea en los últimos años como un referente de las políticas de endeudamiento y sostenibilidad.

El saldo de la deuda pública externa entre los años 2007 a 2011 se redujo en 8.12%. Expresado en valores nominales, el saldo de la deuda externa fue de 10,632.7 millones de dólares en 2007 y, a diciembre de 2011, se ubicó en 10,055.3 millones de dólares. La relación del saldo de esta deuda frente al PIB al año 2007 fue de 23.37%, llegando a diciembre del 2011 a ubicarse en 15.25%, cuya reducción se debió, en especial, al retiro de los Bonos Global 2012 y 2030 durante los años 2009 y 2010.

La deuda interna en relación al PIB muestra una tendencia decreciente entre los años 2007-2011, que pasa del 7.12% en el año 2007 a 6.83% al término del año 2011, considerando un PIB importante en 2011 y la operación de los bonos según Decreto Ejecutivo No. 9817 que el Banco Central del Ecuador entregó al Ministerio de Finanzas con un descuento del 100% durante los años 2009 y 2010.

El servicio de la deuda pública ha sido uno de los principales problemas de la política fiscal de los países no desarrollados: constituye un elemento claro de la rigidez fiscal de la estructura presupuestaria. El servicio de la deuda pública total con relación al gasto efectivo del presupuesto general del Estado durante el período 2007-2011 representó, en promedio, un 14.02% anual. El servicio de la deuda, entre los años 2007 y 2011, ha disminuido del 27.37% de los egresos totales en 2007 a un escaso 8.18%, como se puede apreciar en la siguiente tabla:

Cuadro 4.4
Saldo de la deuda pública total y producto interno bruto, período 1990-2011
(En dólares y % del PIB)

Años	Deuda Externa		Deuda Interna		Total	
	Saldo	Deuda/ PIB	Saldo	Deuda/ PIB	Saldo	Deuda/ PIB
1990	12,051.90	116.43	272.80	2.64	12,324.70	119.06
1991	12,629.50	111.34	239.90	2.12	12,869.40	113.46
1992	12,537.00	104.55	845.20	7.05	13,382.20	111.60
1993	13,025.00	85.96	1,213.10	8.01	14,238.10	93.96
1994	13,757.80	73.72	1,217.70	6.53	14,975.50	80.25
1995	12,378.90	61.02	1,252.30	6.17	13,631.20	67.19
1996	12,629.90	58.79	1,470.70	6.85	14,100.60	65.64
1997	12,583.80	53.06	1,321.70	5.57	13,905.50	58.64
1998	13,185.10	56.61	2,455.90	10.54	15,641.00	67.16
1999	13,759.90	81.44	3,023.50	17.90	16,783.40	99.34
2000	11,228.80	68.96	2,823.90	17.34	14,052.70	86.30
2001	11,366.90	53.44	2,801.40	13.17	14,168.30	66.61
2002	11,377.40	46.03	2,771.40	11.21	14,148.80	57.24
2003	11,491.10	40.45	3,016.20	10.62	14,507.30	51.06
2004	11,060.40	33.88	3,489.00	10.69	14,549.40	44.57
2005	10,850.30	29.37	3,686.20	9.98	14,536.50	39.35
2006	10,214.90	24.49	3,277.60	7.86	13,492.50	32.35
2007	10,632.70	23.37	3,239.90	7.12	13,872.60	30.49
2008	10,088.90	18.61	3,645.10	6.72	13,734.00	25.34
2009	7,392.50	14.21	2,842.20	5.46	10,234.70	19.67
2010	8,671.70	14.96	4,665.10	8.05	13,336.80	23.00
2011	10,046.40	15.23	4,506.50	6.83	14,552.90	22.07

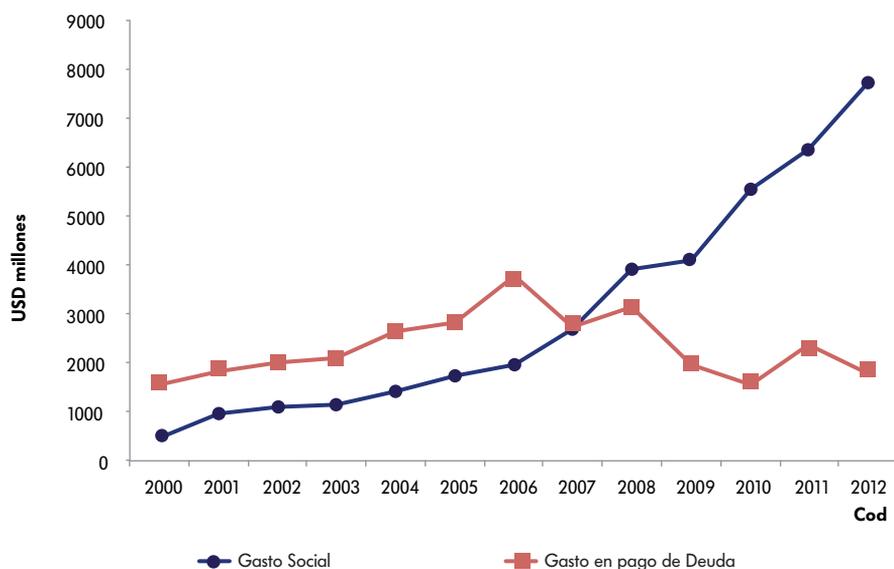
Fuente: Boletines informativos del Banco Central y boletines de deuda pública de la Subsecretaría de Financiamiento Público.

Elaboración: Subsecretaría de Financiamiento Público.

De lo expuesto, se puede concluir que en el período 2007-2011, el stock de la deuda ha tenido una reducción significativa con relación al PIB, al igual que el servicio de la deuda, lo que permitió liberar recursos que antes se destinaban, en gran porcentaje, al pago de la deuda. Al reasignarlos, se han asignado al financiamiento de programas y proyectos de inversión que apoyan los objetivos del gobierno y el desarrollo del país.

A su vez, el plan anual de inversiones (PAI) del presupuesto general del Estado del año 2007 registró alrededor de 1,700 millones de dólares, en 2008 registró 2,900 millones; en los años 2010 y 2011 ascendió a 4,098 millones y 4,692 millones, respectivamente. Esto ratifica que los recursos liberados del pago de deuda han podido ser orientados a la inversión pública. En el siguiente gráfico se observa la tendencia del servicio de la deuda, comparado con el monto invertido en el PAI entre los años 2004-2011.

Gráfico 4.10
Comparación del servicio de la deuda e inversión social
(En millones de dólares)



Fuente: Ministerio de Finanzas. Informe de Transparencia y Rendición de Cuentas 2010.

4.5 Gasto público y democracia: resultados

En definitiva, un gasto público que distribuya oportunidades permitirá reducir la desigualdad social (ingreso, capacidades, educación, salud, etc.) y atenuará el carácter elitista de convivencia que caracteriza a nuestra sociedad; favorecerá que la gente de mayores y de menores recursos conviva en la misma sociedad, disfrute de los mismos espacios y frecuente los mismos lugares. Esto posibilita que la sociedad se cohesione. Alcanzar menores niveles de desigualdad “no significa vivir como idénticos, sino vivir como iguales, queriendo vivir juntos” (Ramírez, 2008).

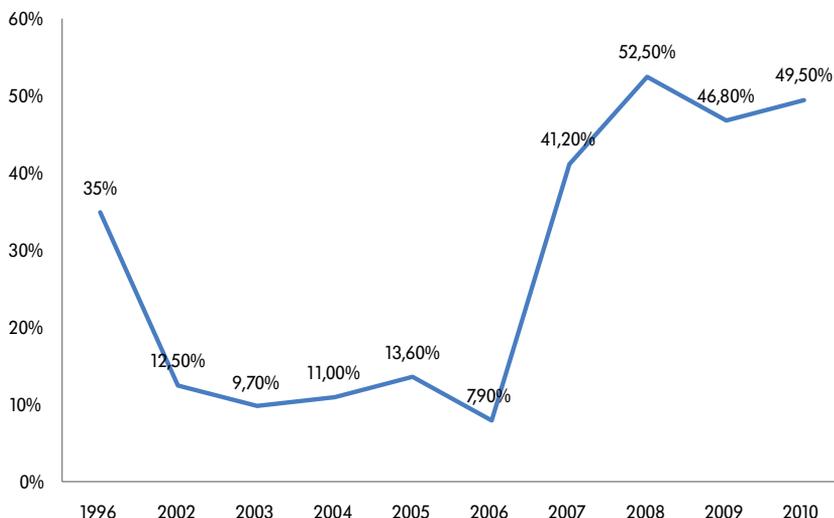
La percepción de justicia que tengan los ciudadanos respecto al gasto se traduce en confianza hacia el Estado. Mayor confianza fortalece el pacto fiscal y permite construir relaciones de largo plazo. En Ecuador, el gasto discrecional erosionó aún más las bases de un pacto fiscal y fracturó el país en clases irreconciliables. La mala calidad del gasto público, sumada a las crisis políticas recurrentes, deterioró severamente la credibilidad del gobierno: al año 2006, solo el 7.9% de los ecuatorianos confiaba algo o mucho en el gobierno (gráfico 4.11). Esta realidad cambia notablemente al año 2010, cuando el 49.5% de población confiaba en el gobierno.

Desde el año 2007 se ha emprendido una serie de reformas fiscales estructurales de consecuencias históricas que, aunque estamos conscientes que pudieron mermar la popularidad del gobierno, eran imprescindibles. Estamos conscientes de que a nadie le gusta pagar impuestos. La diferencia es que hoy se ha dado prioridad a la progresividad y a la redistribución. A pesar de haberse emprendido cambios profundos, y saber que no todos estarán de acuerdo con ellos, la confianza en la gestión del Estado ha crecido respecto a los años anteriores y se ha mantenido en el período 2007-2010; de hecho, la confianza es mayor, incluso, que en el año 1996 (gráfico 4.11).

Otra manera de evaluar la democratización del gasto público es conocer la percepción ciudadana respecto a la democracia, la corrupción y la distribución de la renta. De acuerdo al Latinobarómetro, solo el 44.8% de los ecuatorianos apoyaban la democracia en el año 2001; mientras que, con las nuevas políticas fiscales del período 2007-2010, en el año 2010 casi el 70% de la población apoya el reciente proceso democrático. Con respecto al año 2005, el apoyo a la democracia aumentó más de 10 puntos porcentuales. Esta

tendencia confirma que los procesos realizados hasta el momento son eficientes y eficaces, y benefician a los ecuatorianos.

Grafico 4.11
¿Confía mucho o algo en el gobierno?
(En % de la población)



Fuente: Latinobarómetro

Elaboración: Centro de Estudios Fiscales.

Además, la calidad de esta nueva democracia ha mejorado con respecto al año 2005, mostrando que el pueblo es el dueño de sus ingresos y que se está beneficiando a través de bienes y servicios públicos de mejor calidad, más que en otros años. En una escala del 1 al 10, en el año 2005, la ciudadanía manifestó que el nivel de democracia era de 4.5, indicando que el proceso democrático de ese año era “medio bajo”. Para el año 2010, esta percepción aumentó en 1.8 puntos, con lo cual se ha llegado a un nivel de democracia nunca antes visto (6.3)²⁸

28 De acuerdo a los datos del Latinobarómetro, en el año 2010 Ecuador tiene el mayor valor de percepción de nivel de democracia.

Cuadro 4.5
Percepción ciudadana en Ecuador y América Latina

Año	Ecuador			América Latina		
	2001	2005	2010	2001	2005	2010
Proporción de personas que apoyan la democracia (porcentaje)	44.8%	53.7%	69.1%	58.8%	60.6%	68.0%
Percepción ciudadana del nivel de democracia /a	-	4.50	6.30	-	5.5	6.5
Año	2001	2005	2010	2001	2005	2010
Índice de percepción de la corrupción /b	2.3	2.5	2.5	3.6	3.5	3.6
Percepción del avance en la lucha contra la corrupción /c	-	23.1%	50.6%	-	32.0%	37.3%
Proporción de personas que opinan que la distribución del ingreso es justa (porcentaje)	10.0%	-	34.5%	11.8%	-	20.7%

Fuente: Latinobarómetro y Cepalstat.

Elaboración: Centro de Estudios Fiscales.

Nota: se calcula el promedio simple para América Latina.

/a. Escala de 1 a 10, donde 1 = nada y 10 = totalmente democrático.

/b. Escala de 1 a 10, donde 1 = altamente corrupto y 10 = altamente transparente.

/c. Percepción ciudadana del avance en la lucha contra la corrupción en las instituciones del Estado (últimos dos años).

En una escala de 1 al 10, la calidad de la democracia aumentó de 4.5 a 6 puntos. En comparación con América Latina, la democracia en la sociedad ecuatoriana superó al promedio de la región sólo en el año 2009. A su vez, la percepción de la lucha contra la corrupción muestra avances significativos: en el año 2005, el 23% de la ciudadanía observa un avance en la lucha contra la corrupción, mientras que en el año 2009 este valor subió a 50%.

Asimismo ha mejorado la percepción de la sociedad acerca de si es justa la distribución del ingreso, lo cual evidencia que tanto los impuestos como el gasto público están cumpliendo el mandato popular. De acuerdo a los datos de la Cepal, en el año 2001, solo el 10% de la ciudadanía creía que la renta estaba bien distribuida. Sin embargo, la opinión de la gente cambió en 2010, cuando el 34.5% de la población cree que la distribución del ingreso es justa (cuadro 4.5).

4.6 ¿Cómo consolidar la democratización del gasto? Propuesta para el futuro

El debate del tamaño del Estado en el Ecuador distó de ser un debate objetivo y técnico, se asemejaba más a un dogma asumido por políticos, empresarios y analistas económicos. La deslegitimación sistemática de lo público, la desvalorización de los impuestos y la captura del presupuesto estatal por grupos privilegiados a través de las rigideces fiscales desencadenó en un Estado corporativista que coartó las libertades y los derechos de la sociedad. La política fiscal era profundamente injusta. Primero, los ingresos públicos sufrían de tres síntomas de injusticia: 1) preasignaciones e inflexibilidades de los ingresos que limitaban el diseño de política pública a través de la priorización y uso eficiente de los mismos y que beneficiaban a pocos sectores de la sociedad; 2) los excedentes de las empresas públicas ingresaban mínimamente al Estado, lo cual restringía el financiamiento de las obras de infraestructura que requería el país para su desarrollo; y, 3) el sistema tributario se sustentaba en impuestos regresivos (IVA), exoneraba al gran capital del impuesto a la renta y dejaba espacio para la evasión y elusión generalizadas.

Los gastos también sufrían de problemas estructurales. 1) Fondos de estabilización que, cuando fueron aprobados, perdieron sus objetivos de estabilizar y compensar a generaciones futuras por la explotación de recursos no renovables y se convirtieron en fondos de reparto, porque nacieron preasignados. 2) Reglas fiscales que, dadas las inflexibilidades del gasto, terminaron reduciendo al mínimo la inversión pública y limitando el desarrollo del país. 3) Un gasto público que beneficiaba a determinados grupos sociales o económicos, con un componente importante dirigido al servicio de la deuda pública ello dejaba poco espacio para las políticas sociales y de desarrollo del país.

A pesar de que es importante priorizar el gasto de capital respecto al corriente, la sociedad debe dejar atrás la idea de que el gasto corriente es malo per se. El gasto corriente dirigido a bienestar social no es menos importante que el gasto de capital. ¿Cómo se puede esperar que la educación o la salud mejoren sin primero contratar a mejores médicos y profesores? ¿Cómo se pueden profesionalizar los médicos y educadores sin mejores salarios? Por lo tanto, un gasto corriente que contrate nuevos profesores y médicos o les pague mejor, nunca podrá ser catalogado como desperdicio. Es necesario recordar que los educadores son las personas que forman a nuestros niños, que asientan las bases de la sociedad.

Esta tendencia se está revirtiendo; se ha democratizado el gasto público en favor de las mayorías, se recuperaron los ingresos del Estado para pagar la histórica deuda social. La inversión social y en infraestructura han crecido notablemente. Se está recuperando la institucionalización del Estado mediante la profesionalización de los funcionarios públicos.

Todo esto se expresa en la confianza de la sociedad en el gobierno. Nunca antes en la historia un gobierno había mantenido tan altos niveles de popularidad después de cinco años de gestión. Un gasto público justo siempre será la estrategia para alcanzar el Buen Vivir.

El paradigma de un Estado pequeño está siendo superado en muchas capas políticas de Latinoamérica, lo que no es más que la expresión de la voluntad mayoritaria de los pueblos para auto determinarse y buscar el camino hacia su desarrollo. La democratización del gasto en Ecuador se ha dado en una primera instancia al romper con las rigideces fiscales. Sin embargo, una rigidez fiscal no es mala per se, depende de qué tanto responda a los intereses de la mayoría. Por lo tanto, el siguiente paso para consolidar los cambios conseguidos hasta el momento en Ecuador será garantizar la sostenibilidad del gasto social y la inversión pública y, de ser necesario, que el financiamiento, a través del endeudamiento público, se haga en condiciones sostenibles en el tiempo y en condiciones beneficiosas para el país.

Los cambios conseguidos en las finanzas públicas y en el mejoramiento de las condiciones de vida de la población desde el año 2007 han sido gracias a la estabilidad política e institucional y a una fuerte voluntad política de realizar los cambios necesarios en beneficio de todos en el país. Se ha fortalecido la equidad fiscal, la progresividad y la redistribución en el manejo de los ingresos

y gastos públicos; no obstante, aún queda mucho por hacer. En función de esto, emerge en la agenda de política pública una pregunta relevante, ¿cómo hacer para que los cambios conseguidos se consoliden como políticas de Estado en el futuro? En otras palabras ¿cómo hacer para que la democratización del gasto sea sostenible en el tiempo, independientemente del gobierno que esté en el poder?

La respuesta no es sencilla y requiere retomar el debate sobre el nuevo papel de la democracia, pasando de las democracias denominadas de “baja intensidad”, hacia democracias participativas. La clave estará en crear estructuras maximalistas, como se comentó anteriormente, donde existan mayor capacidad de gobernar por parte de poder ejecutivo, mayores niveles de equidad social y mayor participación ciudadana en los procesos políticos. En el largo plazo, la existencia de estructuras ampliadas de la democracia producirá que el gasto responda de forma sistémica a las preferencias de las mayorías.

No obstante, se requiere continuar con los cambios estructurales emprendidos en el manejo de las finanzas, que garanticen tanto la equidad como la sostenibilidad fiscal en el largo plazo; que el espacio fiscal se amplíe rompiendo las rigideces que no son deseables para la sociedad en su conjunto. Pero por otra parte, es necesario fortalecer la rendición de cuentas, la transparencia y el control social sobre el uso de los fondos públicos de tal manera que los ciudadanos constaten que los impuestos que pagan se traducen en mejores bienes y servicios públicos, que se reduce la pobreza y la desigualdad en el país.

Por otra parte, es necesario pensar en una estrategia de mediano plazo que se sustente en instituciones fortalecidas con el mejor nivel de funcionarios públicos, que trabajen por concretizar los resultados que espera la sociedad por el uso y destino de los recursos públicos.

Se ha roto el viejo paradigma del manejo económico del país; se creía que era necesario primero crecer para igualar y ahora se ha demostrado lo importante que es igualar para crecer.

Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales

Diana Chilingua Carvajal

Investigadora del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

José Ramírez Álvarez

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

La historia en general ha demostrado que todo acontecimiento político, económico y social se encuentra interrelacionado, y la tributación del Ecuador no se excluye de esta realidad. En las épocas de la Colonia y la República, la carga impositiva, además de constituir una herramienta gubernamental de generación de ingresos, sirvió como instrumento de dominación. Décadas más adelante, el esquema tributario empezó a configurarse, siendo sujeto de varias reformas y estructuraciones que respondían a la coyuntura, especialmente política y social de cada época. Todo este proceso sirvió como antecedente de las actuales modificaciones tributarias, cuyo fin último no sólo es la captación de ingresos, sino llegar a un conjunto de tributos progresivos y equitativos que sea un elemento para la construcción del bienestar de la población de acuerdo con el postulado del Buen Vivir plasmado en la Carta Magna vigente.

Un rasgo determinante de la tributación en Ecuador, desde la Colonia hasta el primer lustro del siglo XXI, fue la inclinación de la evolución doctrinaria hacia las tendencias internacionales. Es decir, la evolución del conjunto de impuestos respondía a un proceso exógeno: las tendencias tributarias de las grandes economías mundiales fueron implantándose en nuestro país, y el debate, la reflexión y la investigación sobre temas tributarios y fiscales estaba en manos de los expertos internacionales que opinaban y asesoraban a los hacedores de política (hecho que comenzó con la Misión Kemmerer). Esta

realidad comenzó a cambiar desde el año 2007, con una nueva constitución y un nuevo modelo de convivencia que han generado un proceso endógeno en el que la política tributaria precautela la justicia y la redistribución de la riqueza. Si bien, no se deja atrás completamente modelos internacionalmente establecidos como la tributación de la renta global o las tendencias de impuestos ambientales, por poner solo dos ejemplos, sí ha existido un giro en la nueva filosofía de los impuestos: la construcción de un pacto fiscal sustentado sobre la distribución de la riqueza a gran escala que promueva el bienestar y genere oportunidades para todos y todas.

El presente capítulo hace un recorrido histórico de la tributación en Ecuador, y muestra los rasgos más importantes de cada período.

5.1 Los impuestos en la época colonial (siglo XVI-siglo XIX)

Los primeros indicios de tributación en el país se registran durante la época de la Colonia. En este periodo se establecieron varios impuestos y, en ciertos casos, su esencia aún se mantiene vigente como ocurre con los impuestos al comercio exterior (exportación e importación), cuyo antecesor colonial era el impuesto almojarifazgo. Aunque el objeto de gravar a las principales actividades económicas haya sido el punto de partida en la Colonia y lo sea todavía en el actual sistema impositivo, la concepción de los tributos es distinta. Mientras en la época colonial los tributos fueron establecidos como una imposición del rey a sus vasallos por el uso o explotación de los recursos de la corona, el sistema actual los concibe como una contribución que los ciudadanos realizan a cambio de una dotación equitativa y eficiente de bienes y servicios estatales. Es decir, de un sistema tributario plagado de obligaciones y carente de retribuciones para los contribuyentes (sistema de dominación), se avanzó a uno que entiende a la tributación como factor de compromiso ciudadano responsable (instrumento de justicia y libertad).

Uno de los primeros impuestos, que data de inicios del siglo XVI y que estaba ligado a la principal actividad económica de la época, la minería, fue el impuesto de los **quintos reales**. Éste consistía en gravar el 20% de oro, plata, piedras preciosas, perlas, plomo, estaño, azogue (mercurio) o hierro que cualquier morador de Indias obtuviese, por la vía de extracción, rescates, conquistas o por cualquier modo que fuese (Vargas, 1986).

El objetivo de la corona española al establecer los quintos reales era de controlar la cantidad de oro y metales preciosos que se encontraban en circulación y que debían ser reportados al rey. Para esto, se nombraron oficiales reales, tesoreros, contadores y veedores en Quito y en las principales ciudades, y además se crearon Casas Reales de Fundición. En estas casas no sólo se fundían los metales para el pago de los quintos, sino también para marcarlos y convertirlos en circulante.

Hasta la segunda mitad del siglo XVI, los quintos reales constituyeron la principal fuente de ingresos del fisco, a raíz de la intensiva explotación minera de estos tiempos. Las minas de Zamora, Popayán y Zaruma fueron las más productivas y, por tanto, las más significativas para la recaudación de este impuesto.

Las **alcabalas** fue otro de los tributos aplicado en la época colonial. Se originó en España, en el año de 1342, durante el reinado de Alfonso XI. Este impuesto se definió como un derecho o tributo real que se cobraba sobre las transacciones comerciales; el vendedor pagaba un tanto por ciento de la cantidad de producto importado destinado para la venta.

El cobro de este impuesto en el Quito colonial se postergó hasta finales del siglo XVI, por órdenes reales, pues la corona española exoneró de su pago a Hernán Cortés (1523) y Francisco Pizarro (1529) por motivo de la conquista de México y Perú. No obstante, para 1591 tal exoneración llegó a su fin por decreto del rey Felipe II, quien anunció que ésta ya no procedía por los múltiples gastos en que incurría la Corona para la defensa del reino y las Indias. La tasa que se dispuso fue del 2% sobre todos los productos destinados a la venta.

El grupo de personas sujetos al impuesto de alcabalas era más amplio que el grupo obligado al pago del impuesto de los quintos reales. Mientras los mineros, encomenderos y poseedores de metal eran los contribuyentes de los quintos reales, el sujeto a tributar las alcabalas era la población en general, agricultores, grandes y pequeños comerciantes, vendedores de mercado, boticarios, carniceros, etc. A consecuencia de ello, el pueblo se sublevó en la famosa Rebelión de las Alcabalas ocurría entre los años 1592-1593 (Vargas, 1986; Lavallé, 1997).

El **almojarifazgo** fue con tributo establecido a finales del siglo XVI, exactamente en el año de 1576. Éste se definía como un impuesto aduanero

que se cancelaba por el traslado de mercaderías que salían y entraban de la Audiencia de Quito. La tasa de este impuesto era fijada en función del valor que tenía el producto en las Indias y de la distancia del lugar de destino. Los responsables de su cobro eran los almojarifes.

El establecimiento de los obrajes durante el siglo XVII abrió las puertas a una nueva fuente de ingresos para el fisco. Los obrajes de esta época podían ser instalados por particulares, para cuyo caso necesitaban permisos de la Audiencia, o estar a nombre de la Corona, la cual los concedía en arriendo a los interesados.

El callejón interandino de la Audiencia de Quito abarcó el mayor número de fábricas de telares, por lo que se constituyó en el principal lugar de recaudación del impuesto a obrajes. Algunos de los obrajes más relevantes de esta época fueron los de Otavalo y Peguche, Mulaló y Sicchos, Chambo, Licto y Alausí (Vargas, 1986).

La **venta de oficios** en la Colonia fue una actividad que también se encontraba gravada. Algunos otros tributos de la época fueron: los impuestos para los ingenios de azúcar, para los trapiches productores de raspaduras, para los molinos, pulperías-covachas, el estanco de pólvoras, entre otros.

En el siglo XVIII, exactamente en 1714, se impuso el **estanco al aguardiente**, mediante una cédula expedida por el rey Felipe V, en la cual se restringía la fabricación y la venta de aguardiente a los particulares. En 1795, en la Real Audiencia de Quito se trató de ponerlo en vigencia, dejando que el Estado asuma el monopolio del expendio de este producto. No obstante, al igual que en el caso de las alcabalas, la población se alzó en contra de dicha imposición, aunque sin éxito alguno, pues el estanco quedó establecido a la fuerza.

A parte de los impuestos mencionados, existía otro que, además del pago monetario, exigía un pago en especies o trabajo: el **impuesto de los indios**, el cual nació junto al establecimiento de la encomienda a inicios del siglo XVI.

La encomienda fue un sistema de colonización español, establecido como un derecho que el rey otorgaba a sus súbditos españoles denominados encomenderos. Éstos, como recompensa a los servicios prestados a la corona, percibían los tributos de los indios y gozaban de su trabajo. A cambio del pago del impuesto, los encomenderos se encargaban de velar por el bienestar

de los indígenas en cuanto a lo espiritual (evangelización) y terrenal. Sin embargo, en la práctica no se aplicó de esta forma, sino que se generó un abuso por parte de los encomenderos al promover un sistema de opresión (trabajo forzoso).

El **diezmo** fue también una figura tributaria de la Colonia. Su particularidad fue que su recaudación no sólo se destinaba a la corona, sino también, y en gran proporción, a las áreas de la Iglesia Católica. Concretamente, los ingresos por diezmos se distribuyeron así: dos novenos para el fisco y el resto para el clero, que lo empleaba para las pensiones del obispo y del personal religioso, ayuda al hospital y al culto en la catedral (Vargas, 1986; Canelo, 2006).

Existieron varios impuestos más durante la época colonial, no obstante los más relevantes son los mencionados en líneas anteriores. La conceptualización de tributos a partir del término de la Colonia fue desarrollándose y evolucionando con el paso de los siglos, manteniéndose a inicios de la etapa republicana hasta nuestros días con distintas formas de aplicación.

5.2 El primer siglo del país como república (1830-1930)

A pesar de que la Colonia constituye un punto de referencia para los primeros indicios de tributación, la época republicana es el verdadero antecedente del actual sistema impositivo del país.

La desarticulación económica y la dispersión del poder político eran los rasgos más notables del Ecuador durante sus primeras décadas como república. Las condiciones estructurales de regionalismo, aislamiento y parcial autosuficiencia de los mercados serranos, economía de subsistencia, barreras geográficas sobre el flujo de bienes e ideas, y el escaso consenso político fueron elementos heredados de la Colonia que se perpetuaron como limitantes de las prácticas fiscales ecuatorianas.

La descentralización en el manejo administrativo fiscal originado en la Colonia se prolongó a la República. De departamentos grancolombianos, se pasó a provincias y municipios enfocados a reclamar autonomías, privilegios que la iglesia también los tenía como instancia de dirección. Esta realidad fue evidente a través de la compleja proliferación de instituciones locales y

regionales que durante los primeros años republicanos contaban con sistemas propios de recaudación de tributos y de presupuestos, los cuales en ocasiones llegaban a ser superiores a los del gobierno central (Ayala, 1989).

En la naciente República, la lucha por el control fiscal entre los regionalistas y los nacionalistas era vigorosa. Mientras los primeros deseaban mantener la estructura descentralizada de la administración, los segundos buscaban extender el poder del Estado a través del control centralizado de los ingresos gubernamentales.

La legislación impositiva fue uno de los puntos de quiebre entre regionalistas y nacionalistas. Los legisladores regionalistas se encargaron de introducir leyes impositivas que modificaban las antiguas, con el fin de asignar recursos a proyectos o funciones específicas a través del establecimiento de juntas autónomas administradoras y recaudadoras de fondos tributarios. Este tipo de leyes provocaron que el sistema impositivo se volviera aún más complejo, pues adicionalmente a los tributos existentes, se definieron gravámenes extras (Rodríguez, 1992).

El sistema fiscal ecuatoriano, reflejo del conjunto de arreglos sociales y económicos, era inadecuado e injusto. Los ingresos tributarios nunca alcanzaban a cubrir los gastos ordinarios corrientes, pues los ecuatorianos, en general, eran renuentes a pagar impuestos.

Los impuestos indirectos generaban las recaudaciones más fructíferas del país, tal fue el caso de los derechos de aduanas, cuya fuente recaudadora principal era la Costa. Los impuestos directos, por su parte, tuvieron menos participación dentro de los ingresos tributarios. La clase dominante aceptó dos: el tributo a los indios y el diezmo, que gravaban a los más pobres y a la región costeña menos poblada (Rodríguez, 1992). Esto daba indicios de un signo claro de injusticia y dominación social, el cual utilizaba al sistema fiscal como instrumento de poder.

El esquema de recaudación de esta época era el mismo empleado en la Colonia, el cual consistía en la cesión de los derechos de cobranza a particulares. Este mecanismo, no sólo dejaba en manos privadas la administración de los recursos públicos, sino también la iniciativa de reprimir a los deudores (Ayala, 1989).

Al momento de la independencia, la Costa se encontraba en pleno boom de las exportaciones de cacao, mientras que la Sierra, el área más habitada del país, sufría una profunda depresión. Los tejidos, su principal industria exportadora, dejaron de ser competitivos frente a los mejores y más económicos tejidos europeos. Además, las minas de Perú, su mercado más relevante, estaban en decadencia. En consecuencia, la economía serrana, lejos de ser una fuente de ingresos gubernamentales, se convirtió en una partida netamente de consumo (egresos). Por tal motivo, el gobierno nacional se apoyó en el sector exportador costeño como fuente principal de impuestos indirectos.

El auge cacaotero, plasmado en el incremento de las exportaciones ecuatorianas hasta la década de 1920, permitió sostener la expansión del gasto gubernamental fundamentalmente concentrado en la manutención del ejército y la alta burocracia, lo cual impidió llegar a un verdadero proceso de transformación de la nación.

Durante el siglo XIX, los ingresos gubernamentales dependían de los **derechos de aduana**. De 1830 a 1894 se establecieron veinte leyes tarifarias relacionadas a aduanas, ninguna de ellas se alineaba a fundamentos proteccionistas. En ciertas ocasiones, los códigos tributarios exoneraban de impuestos a maquinarias y bienes necesarios para las industrias locales y los proyectos públicos, o fijaban tarifas reducidas; sin embargo, su aplicación era de corta duración y estaba limitada por la inestabilidad política imperante en la nación. El clima de crisis política y económica obligaba a los distintos gobiernos a gravar nuevamente los bienes antes exentos y a aumentar los gravámenes sobre las importaciones.

A pesar de que los regímenes de esos años pretendían establecer derechos de importación enfocados hacia un sistema tributario productivo y de fácil administración, los problemas de complejidad tributaria no se hicieron esperar. Para la década de 1880, el establecimiento de tarifas específicas sobre el impuesto aduanero se convirtió en una operación dificultosa. En primer lugar, varios desacuerdos surgieron al momento del cálculo de la tarifa. Los importadores y funcionarios aduaneros debían consensuar sobre la clasificación correcta de los artículos imponibles, sin embargo esto no ocurría en la mayoría de casos y, por ende, se acudía a tribunales o a funcionarios gubernamentales de mayor rango en busca de una solución. En segundo lugar, una vez que se acordaba una clasificación, el cálculo de los derechos también conllevaba dificultades, a raíz de la serie de operaciones que se requerían para

determinar el monto impositivo a pagar de la importación. Los criterios para los gravámenes eran diversos: unos eran calculados en función del peso de la importación, otros en base a las dimensiones de los artículos importados, y otros según el número de piezas del embarque. Esto generaba espacios para divergencias entre el importador y el servidor aduanero (Rodríguez, 1992).

Los impuestos directos disminuyeron en importancia para el siglo XIX. El **tributo de los indios** y el **diezmo**, fueron los dos impuestos directos coloniales que perduraron después de la independencia, pero con menor relevancia de la que tenían para las arcas de la Colonia. Los opositores de este tipo de impuestos alegaban que eran totalmente inequitativos y que representaban una traba para el desarrollo nacional. No obstante, el tributo de los indios estuvo vigente hasta 1857, mientras que los diezmos fueron abolidos apenas en 1889 (Ayala, 1990).

El **tributo de indios**, el impuesto directo más productivo de este periodo, era recaudado exclusivamente en la Sierra, pues en la Costa no había sido cobrado desde 1820. Durante la primera década republicana, el tributo de los indios representó entre un tercio y un quinto del total de los ingresos ordinarios del gobierno (tabla 5.1). No obstante, su importancia descendió para los años siguientes, hasta que fue eliminado en 1857, durante la presidencia de Francisco Robles (Rodríguez, 1992).

Tabla 5.1
Evolución y participación del tributo de indios
en los ingresos ordinarios gubernamentales 1830-1857 (en pesos y %)

Año	Cantidad en pesos	Participación en los ingresos ordinarios gubernamentales
1830	201,379	28.40%
1831	205,652	26.40%
1832	197,000	35.60%
1839	176,845	20.30%
1847	168,188	15.20%
1855	150,558	15.20%
1856	156,995	14.90%
1857	147,289	12.60%

Fuente: Rodríguez, 1992.

La campaña por la abolición del tributo a los indios y la lucha por mantenerlo vigente constituyó uno de los elementos de discrepancia regionalista que fragmentó más a la nación. Los costeños estaban en contra de este impuesto; argumentaban que los indios de la Costa, al estar libres de esta carga impositiva, eran más productivos que sus similares serranos, por lo que afirmaban que la eliminación de este impuesto permitiría generar una mayor producción e integración indígena a la economía. Sin embargo, estas afirmaciones no consideraban dos realidades ajenas a la coyuntura serrana de esos años: 1) la población indígena era escasa en la Costa, y 2) la existencia de una mayor integración económica por ser el centro económico de exportación.

Por su parte, los principales argumentos que daban los políticos y los terratenientes de la Sierra para defender la vigencia de este tributo eran dos: 1) consideraban que los indios, por naturaleza, eran perezosos, por lo que afirmaban que éstos no trabajarían a menos que se les obligara a pagar un tributo; y, 2) el Estado no podía darse el lujo de renunciar a tan importante fuente de ingresos.

Los legisladores serranos lograron estancar las intenciones de varios gobiernos de eliminar el tributo de los indios. No obstante, gracias a los esfuerzos combinados de las administraciones del presidente José María Urvina (1851-1856) y del presidente Francisco Robles, se abolió este impuesto en 1857. La clave de que estos gobernantes hayan conseguido tal objetivo fue que ambos eran militares con fuertes vínculos en la Costa.

El **diezmo** era otro impuesto directo heredado de la Colonia que se mantuvo a inicios de la época republicana. Los ingresos por concepto de este tributo eran repartidos entre la iglesia y el Estado. Hasta 1867, dos tercios del total recaudado se destinaban a la iglesia y un tercio al gobierno. Sin embargo, con la firma del Concordato de 1862, durante el gobierno del presidente Antonio Flores Jijón, la parte del gobierno aumentó a la mitad. Además, para los años de 1863 a 1866, el Vaticano cedió al gobierno ecuatoriano una donación especial de diezmos, elevando transitoriamente la porción estatal a dos tercios. A partir de 1872, el gobierno recibió el 60% de su recaudación (tabla 5.2).

Tabla 5.2
Evolución y participación de los diezmos en los ingresos ordinarios
gubernamentales 1830-1889 (en pesos y %)

Año	Cantidad absoluta	Participación en los ingresos ordinarios gubernamentales
1830	60.138(a)	8.50%
1832	37,820	6.90%
1846	37,634	3.40%
1854	57,075	5.60%
1855	43,107	4.10%
1857	81,334	6.30%
1861	117,723	8.10%
1862	92,537	8.20%
1863	200.518(b)	14.90%
1864	152.881(b)	10.60%
1865	431.089(b)	27.20%
1866	66.109(b)	4.80%
1867	326,279	20.20%
1868	36,166	2.50%
1869	100,712	6.10%
1870	118,666	5.30%
1871	181,632	7.30%
1872	228,478	7.80%
1873	296,882	9.60%
1874	347,039	11.20%
1875	141,007	4.90%
1876	367,496	15.40%
1877	224,497	10.40%
1878	266,269	10.80%
1882	187,132	8.50%
1884	308,223	9.70%

Año	Cantidad absoluta	Participación en los ingresos ordinarios gubernamentales
1885	390.008(c)	15.50%
1886	448,378	14.10%
1887	451,656	10.10%
1888	392,150	9.70%
1889	363,754	11.70%

Notas:

1. Pesos hasta 1884 y sucres para los años siguientes.

a. Estimación oficial a 1831.

b. Los ingresos gubernamentales por diezmos aumentaron en esos años por una donación especial de la Iglesia Católica, impuesta por la enmienda al Concordato del 26 de septiembre de 1862

c. Rentas gubernamentales estimadas. El total recaudado por diezmos en 1885 fue de 686,663 sucres

El Estado, al no contar con el suficiente número de burócratas para la administración y recolección de los diezmos, confiaba en la delegación a contratistas particulares. Este sistema era ineficaz y estimulaba la proliferación de abusos, pues mientras el Estado recibía una ínfima parte de lo recaudado, los recaudadores particulares solían robar a los indios y pequeños propietarios rurales.

Los diezmos recibieron varias críticas por su regresividad en el sector agrícola, sin embargo, estas no eran consideradas seriamente, pues no existía una alternativa que los reemplazara y generara el mismo nivel de ingresos. Finalmente, en la década de 1880, los terratenientes conservadores de la Sierra, inducidos por el poder económico, apoyaron a sus contrapartes liberales de la Costa para suprimir el diezmo. En 1889, el gobierno ecuatoriano y el Vaticano llegaron a un acuerdo que abolía los diezmos y creaba un impuesto de tres sucres por mil al valor de la propiedad rural destinado al financiamiento de la iglesia.

La abolición de los diezmos contrajo el ingreso gubernamental, obligando al Estado a cubrir sus déficits vía préstamos bancarios e impuestos adicionales sobre el cacao, factores que promovieron la dependencia del país de la deuda interna y la complejidad del sistema tributario.

El bajo rendimiento del nuevo impuesto directo establecido sobre la propiedad rural demostraba que los grandes terratenientes serranos se rehusa-

ban a sufragarlo, pues a través de su poder evitaban su pago o subestimaban sus posesiones (Rodríguez, 1992).

Los **estancos** fueron otra fuente de ingresos públicos que fue objeto de constantes y fallidas modificaciones en su reglamentación por parte de los distintos ministros de hacienda. Las intenciones de incrementar el rendimiento tributario, y así financiar los servicios públicos que promulgaban tales cambios, nunca llegaron a su cometido por varios problemas en su aplicación. Este tipo de impuestos fueron establecidos sobre los artículos de primera necesidad (sal, tabaco, aguardiente, pólvora) y constituyeron la fuente más notable de enriquecimiento de particulares.

Uno de los estancos más recordados en la historia del país, tanto por las modificaciones de legislación tributaria que experimentó, como por los problemas que implicó, fue el estanco al aguardiente local, elaborado de caña de azúcar.

En el seno gubernamental, había una discrepancia entre la necesidad de imponer algún gravamen al aguardiente y el deseo de limitar su uso. Existía un repudio generalizado al consumo de este producto, pues lo calificaban como un vicio que atacaba a la clase más baja inutilizando a los trabajadores. Sin embargo, la abolición del estanco al aguardiente no aplicaba como opción viable, pues era considerado como fuente potencial de recursos, por el alto grado de comercialización que representaba el alcohol en la época (Rodríguez, 1992).

Los primeros cambios en la legislación tributaria, de todos los que se desarrollaron en torno a este estanco, se dieron durante los dos primeros periodos presidenciales del país, es decir con los presidentes Juan José Flores y Vicente Rocafuerte, gobernantes que buscaron incrementar los ingresos fiscales, sin llegar a tener éxito en sus intenciones. En detalle, las principales modificaciones al estanco de aguardiente con los respectivos problemas que presentaron y sus fechas de abolición se exponen a continuación (tabla 5.3):

Tabla 5.3
Principales cambios de legislación tributaria realizados al estanco
de aguardiente durante los dos primeros gobiernos del Ecuador
1830-1839

Periodo presidencial	Fecha de aplicación	Cambio	Problema	Fecha de abolición
Juan José Flores (1830-1834)	1830	Abolición del monopolio estatal del alcohol e imposición de licencia a los productores como un requisito.	Difícil aplicación por topografía accidentada del país. Ley no especificó la forma de aplicación.	junio 1831
	1831	Impuesto a la caña de azúcar a nivel local basado en la cantidad de tierra cultivada. Autoridades cantonales autorizadas a recaudar este impuesto y retener 5%.	Propietarios se negaron a registrar sus tierras. Vínculos entre funcionarios cantonales y terratenientes locales impidió la aplicación correcta de la ley.	noviembre 1831
	noviembre 1831	Cargo mensual de entre 1 y 6 pesos para destiladores, importadores y distribuidores de alcohol según la magnitud de las operaciones y las circunstancias locales.	No generó suficientes ingresos.	1835
Vicente Rocafuerte (1834-1839)	1835	Imposición nuevamente del estanco a la producción de azúcar en la Sierra, manteniendo en la Costa el sistema de cargo mensual modificado.	Fracaso.	1837
	1837	Se volvió a la política de regular la producción y la venta de aguardiente.	–	1839

Fuente: Rodríguez, 1992.

Para las siguientes décadas, los gobiernos promovieron un sin número de enfoques con el propósito de hallar el mejor método para extraer ingresos del comercio de aguardiente. Sin embargo, todos resultaron inadecuados, a pesar de las 14 leyes que fueron aprobadas durante 1830 y 1893. También se intentó frenar el tráfico de alcohol con la esperanza de ponerle fin al fraude y al contrabando y así aumentar los ingresos gubernamentales; no obstante, los cambios legales emprendidos en este tema tampoco tuvieron éxito.

Las leyes y sus constantes modificaciones no fueron el único problema ligado a la tributación del estanco al aguardiente, otros problemas de evasión que complicaban la administración de este gravamen fueron:

- La actitud recia del público hacia la tributación en general.
- La incapacidad de los funcionarios públicos para imponer las leyes fiscales, tanto por el escaso número de personal, como por el bajo nivel de preparación y paga, que provocaba a que los funcionarios accedieran a los deseos de los regulados y no obedecieran las instrucciones del gobierno.
- Los vínculos familiares o de amistad entre funcionarios reguladores y los destiladores clandestinos que impedían el castigo efectivo a la producción ilícita de gran escala, pero que apoyaban la imposición de este tributo a los pequeños productores y transgresores.
- El poder de mercado de los recaudadores independientes del estanco, pues el Estado, al no disponer de datos sobre la producción y el consumo de aguardiente, no podía establecer un precio mínimo basado en una estimación real del rendimiento del impuesto, y por tanto estaba obligado a aceptar la oferta más alta dada por un recaudador específico.
- El poder de los recaudadores independientes para impedir que el gobierno los reglamente o cree competencia.
- La capacidad de los recaudadores particulares de vender sus derechos de recaudación a otras personas particulares.

El esquema impositivo durante los inicios de la etapa republicana se caracterizó por estar plagado de discordancias legales y administrativas, creando un sinnúmero de problemas en la generación de recursos fiscales. Esta situación se empeoró por la dificultad de modificar las actitudes de la población hacia el pago de impuestos, y la incapacidad del Congreso de crear una burocracia adecuada, bien remunerada y preparada, necesaria para hacer cumplir con sus obligaciones tributarias a una población renuente.

5.3 Evolución del sistema tributario a partir de la crisis de los treinta

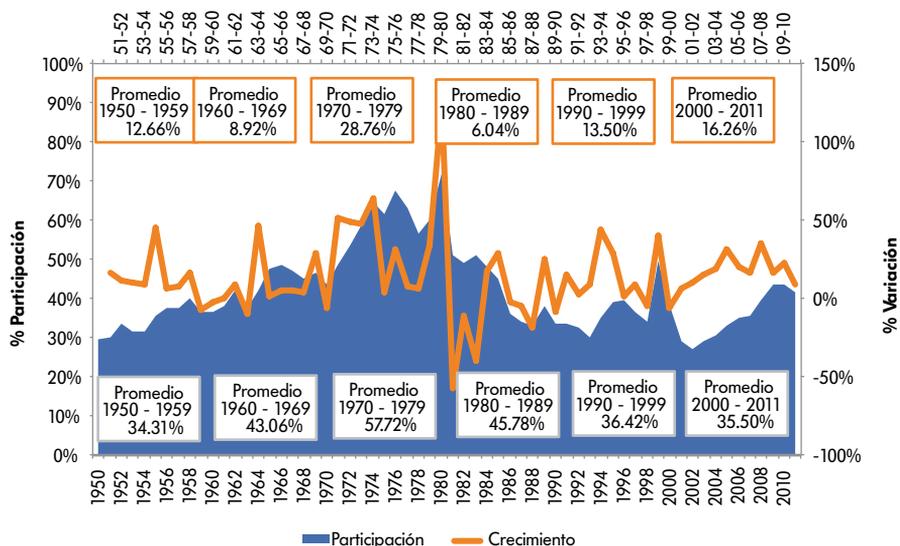
Para llegar a su conformación actual, el esquema de tributación ecuatoriano ha experimentado varias reformas y reestructuraciones a lo largo de la historia, ligadas a la actividad política y a la realidad económica de cada época. Sucesivos cambios han definido la trayectoria evolutiva de los ingresos de fuente directa e indirecta en el sistema tributario.

5.3.1 Una visión de conjunto: 1930-2011

Los problemas tributarios y la crisis económica de los años 30 contribuyeron para que la famosa Misión Kemmerer (1925) llegue al país y realice sus recomendaciones de ajuste fiscal. Tales cambios fueron aplicados a partir de la década de los 50 hasta los 60, promovieron la unificación y simplificación del sistema impositivo ecuatoriano e hicieron que el componente de tributación directa crezca para estos periodos (gráfico 5.1).

La década de los 70, con el boom petrolero y la ola de ingresos que significó para el país, permitió que, por una parte, se recaudara mayores montos por concepto de impuestos directos (gráfico 5.1) y, por otra, se impulsara el incremento del gasto público y el acceso a créditos internacionales. Esto generó que el Estado ganara más protagonismo y que el sistema tributario adquiriera matices de progresividad, aunque sin aplicar una verdadera reforma impositiva que impulsara el cambio esencial requerido.

Gráfico 5.1
Participación y crecimiento de los impuestos directos
1950-2011



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical muestra la participación acumulada de los impuestos directos frente a la recaudación tributaria (recaudación de impuestos directos sobre los ingresos tributarios totales).

Notas técnicas²⁹

29 Notas técnicas del gráfico 5.1:

Años 1950-1969: a) Se consideraron todos los impuestos presentados en el presupuesto del gobierno central como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. b) Los impuestos considerados como directos fueron: *al capital, utilidades (renta) y otros impuestos*.

Años 1970-1993: a) Se consideraron todos los impuestos presentados en el presupuesto general del Estado como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. b) Los impuestos considerados como directos fueron: *a la renta, al patrimonio, transmisiones de dominio, transacciones financieras, y otros ingresos tributarios*.

Años 1994-2010: Se consideró la información presentada en la recaudación del Servicio de Rentas Internas (consolidado nacional) tomando como *total de ingresos tributarios* a la *recaudación total neta (incluye devoluciones)*.

Años 1994-1998: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos*.

Los años de bonanza terminaron en la década de los 80 y llegaron tiempos de profunda inestabilidad: la crisis de la deuda, pobre gestión fiscal y crecientes necesidades financieras. Estos aspectos impulsaron al Estado a iniciar un proceso de reforma fiscal, basado en el fortalecimiento del esquema de tributación indirecta por ser de rápida recaudación. El conjunto de estos factores, y otros más, provocaron que los impuestos indirectos crezcan en participación y volumen dentro del sistema tributario de esos años (gráfico 5.2).

Año 1999: Los impuestos considerados como **directos** fueron: 1% circulación de capitales, impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, imp. prop. vehículos Decreto 1012, imp. patrim. sociedades Decreto 1013, impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.

Años 2000-2004: Los impuestos considerados como **directos** fueron: imp. circulación de capitales, impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.

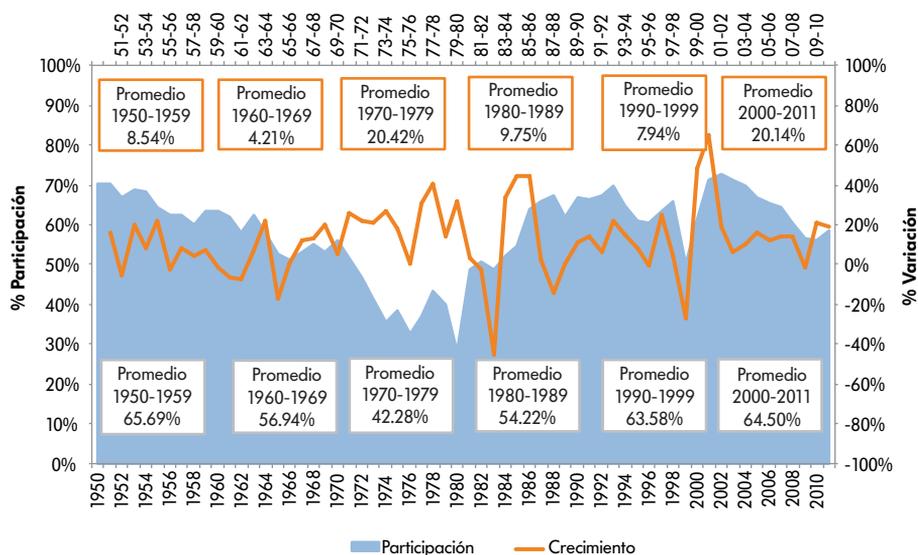
Años 2005-2007: Los impuestos considerados como **directos** fueron: impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.

Año 2008: Los impuestos considerados como **directos** fueron: impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, impuesto a la salida de divisas, RISE, y otros ingresos.

Año 2009: Los impuestos considerados como **directos** fueron: impuesto a la renta recaudado, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida de divisas, imp. activos en el exterior, RISE, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.

Años 2010-2011: Los impuestos considerados como **directos** fueron: impuesto a la renta recaudado, impuesto ingresos extraordinarios, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida de divisas, imp. activos en el exterior, RISE, regalías y patentes de conservación minera, tierras rurales, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.

Gráfico 5.2
Participación y crecimiento de los impuestos indirectos
1950-2011



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical muestra la participación acumulada de los impuestos directos frente a la recaudación tributaria (recaudación de impuestos indirectos sobre los ingresos tributarios totales).

Notas técnicas³⁰

El panorama de incertidumbre e inestabilidad económica se mantuvo para la década de los 90 lo que afectó al sistema tributario por los constantes

30 Notas técnicas del gráfico 5.2:

Años 1950-1969: a) Se consideraron a todos los impuestos presentados en presupuesto del gobierno central como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. b) Los impuestos considerados como **indirectos** fueron: *transporte, ventas y consumos, a las industrias, artículos monopolizados y timbres.*

Años 1970-1993: a) Se consideraron a todos los impuestos presentados en presupuesto general del Estado como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. b) Los impuestos considerados como **indirectos** fueron: *a la producción y ventas, transporte y comunicaciones, timbres, y contribución especial de mejoras.*

Años 1994-2011: a) Se consideró la información presentada en la recaudación del Servicio de Rentas Internas (consolidado nacional), tomando como **total de ingresos tributarios** a la *recaudación total neta (incluye devoluciones).* b) Los impuestos considerados como **indirectos** fueron IVA e ICE.

ajustes fiscales. El debilitamiento productivo dado por el caótico contexto político-monetario y la alta exposición a desequilibrios macroeconómicos desembocó en una serie de reformas tributarias que abarcaron la reestructuración de la administración tributaria en el año 1997, con la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI). Por tanto, la primacía de impuestos por fuente indirecta se mantuvo y se reforzó por constituir la mejor y más rápida forma de obtener recursos estatales (gráfico 5.2).

A partir del año 2000, la estabilidad económica volvió al país, producto del proceso de dolarización que se implementó frente a la crisis financiera del año 1999. La Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal³¹ (2002) colaboró al mejoramiento de la gestión fiscal pues incorporó elementos de planificación. El inicio del periodo presidencial de Rafael Correa, la aprobación de la nueva Constitución, la creación de Ley de Equidad Tributaria (LRET) y su posterior ley reformativa, han sido hitos en la transformación del sistema tributario, hacia la progresividad y la redistribución de la riqueza. Sin embargo, el porcentaje aún significativo de impuestos indirectos indica que es necesario continuar mejorando en términos de equidad tributaria (gráfico 5.1 y gráfico 5.2). A continuación, detalles de cada periodo desde el año 1930.

5.3.2 Décadas de los 30 y 40: antecedentes del sistema tributario ecuatoriano

El origen del esquema tributario ecuatoriano se remonta al año 1925, durante el cual se esbozó un proceso de grandes reformas institucionales para el país, entre las cuales se incluye la tributaria (aunque no tan significativas como las registradas desde 1950). La iniciativa de estos cambios se derivó de la profunda crisis en la que se encontraba la región durante los años 20, y que tuvo una mayor duración en Ecuador debido a los problemas en el nivel de producción y exportación de cacao. El apareamiento de nuevos países exportadores de cacao provocó un exceso de oferta que redujo los precios internacionales de este producto y puso fin a la época de bonanza cacaotera

31 Congreso Nacional, Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal, Ley No. 72, Registro Oficial No. 589, 4 de Junio de 2002.

ecuatoriana. Esta situación generó dos efectos principales en el país: desempleo y reaparición de formas precarias de producción (Acosta, 2006).

Además del declive cacaotero, la dependencia crediticia del Estado en la banca privada se agravó, no sólo por el hecho de haber sido empleada por varios años como mecanismo para financiar los pedidos clientelares de los gobiernos (aumento de burocracia, incremento de personal militar, financiamiento de obra social, etc.), sino también por la emisión inorgánica de moneda que protagonizaron los bancos de la época. Esta situación envolvió a la economía ecuatoriana en una crisis de deuda interna y en un crítico proceso inflacionario. Tal coyuntura fue aprovechada por los bancos privados para afianzar aún más su poder político (Acosta, 2006; Ayala, 1989).

Los problemas ambientales fueron otro de los determinantes del caótico contexto económico de esos años. Inundaciones, sequías, contaminaciones o plagas derivadas de los monocultivos y terremotos fueron algunos de los fenómenos naturales que empeoraron la situación nacional.

Frente a esta realidad socioeconómica, agravada por la inmoralidad del gobierno, el descontento social fue canalizado por el Ejército, que protagonizó la famosa Revolución Juliana del 9 de julio de 1925. A partir de este acontecimiento, el Estado empezó a actuar más activamente en la vida económica, asumiendo una función moderada en el sistema de acumulación capitalista (Acosta, 2006).

Uno de los ejes que requerían la intervención estatal era la administración tributaria, pues se identificó la existencia de tres principales problemas que posteriormente alentaron las primeras reformas de la década de los 30: “1) multiplicidad de gravámenes que estancaban la regulación y cobro de ingresos 2) evasión de impuestos, principalmente de renta, y 3) deficiente sistema de fijación y recaudación de gravámenes” (Arias et al, 2008).

Frente a esta problemática tributaria y la realidad macroeconómica experimentada en el país –déficit presupuestario, inestabilidad económica y alza del dólar frente al sucre (Andino, 2009)– el gobierno nacional de la época solicitó la colaboración a la Organización de Naciones Unidas (ONU), la cual envió la misión de Edwin Kemmerer para que elaborara un plan de trabajo enfocado a la estabilización económica. Este plan se fundamentó en cinco pilares específicos: 1) recolección de datos estadísticos, 2) contraste de datos para la identi-

ficación de elementos de análisis, 3) revisión global de las distintas fuentes de ingresos que disponía el presupuesto estatal, 4) clasificación de los impuestos en directos e indirectos, y 5) simplificación del esquema impositivo.

A partir del desarrollo de estos pilares, la misión identificó la necesidad de emprender la construcción de una verdadera organización fiscal en el Ecuador. Para ello, promovió la elaboración de un proyecto de Ley que reestructurara el sistema tributario y definiera aproximadamente 250 impuestos, tasas y porcentajes de recargo destinados a los contribuyentes. Uno de estos impuestos, orientado a dar inicio a la imposición directa, fue el impuesto a la renta, aprobado en el año 1926, y que gravaba separadamente a las rentas de trabajo o de servicios y a las rentas provenientes del capital.

Existieron ciertos hechos de la coyuntura internacional y nacional que actuaron como explicativos e impulsaron la creación del impuesto a la renta en el país. Entre ellos estaban:

- Aceptación mundial: en América Latina, varios hacedores de política económica estaban alineados al planteamiento de este tipo de impuesto, por lo que su aceptación era general.
- Desarrollo de instituciones democráticas: la propuesta de establecer un impuesto a la renta coincidió con el desarrollo de instituciones democráticas.
- Disposición empresarial al pago: según encuestas realizadas por la Misión Kemmerer a diferentes empresarios, éstos indicaron estar dispuestos al pago de un impuesto justo fundamentado en la capacidad de pago.
- Inconformidad social ante impuestos al consumo (impuestos indirectos).
- Aceptación del sector financiero: el sector económico más representativo, el sector financiero, estaba de acuerdo con este impuesto.

La aprobación de esta ley se introdujo los términos “contribuyente” y “agente de retención”. El contribuyente se lo definió como toda persona sujeta al impuesto y el agente de retención, como cualquier persona no fiduciaria obligada a deducir y retener el valor de cualquier impuesto que imputara la

renta que llegara a su poder y perteneciera a un tercero. Adicionalmente, se estableció la declaración informativa y la declaración del impuesto realizada por el mismo contribuyente y sus retenciones efectuadas como agente de retención (Andino, 2009).

El impuesto a la renta por trabajo o proveniente de servicios profesionales se enfocaba a gravar a todo tipo de remuneración (sueldos, bonos de utilidades, gratificaciones, comisiones, compensaciones de jornales, pensiones, honorarios arancelarios de funcionarios públicos, entre otros). Los únicos ingresos que estaban exentos de este impuesto eran los provenientes de indemnizaciones, según la ley de trabajo de la época, las becas entregadas por el gobierno nacional, los sueldos y honorarios de los representantes de gobiernos extranjeros y las remuneraciones de cualquier índole canceladas a extranjeros por sus servicios en el país.

Las deducciones que establecía este impuesto oscilaban entre 2,000 y 3,000 sucres y estaban dadas por las características del contribuyente: soltero, casado, con cargas familiares, por cargas familiares con discapacidad y por ancianos bajo custodia. El objeto de este impuesto era la progresividad con tarifas que aumentaban en función del nivel de ingresos (tabla 5.4).

Tabla 5.4
Impuesto a la renta por trabajo o por servicios profesionales
(en sucres del Ecuador) 1926

Monto en sucres		Fracción en sucres	Tarifa en %
0	3,000	0	2%
3,001	6,000	70	3%
6,001	9,000	180	4%
9,001	12,000	360	5%
12,001	15,000	600	6%
15,001	25,000	900	7%
25,001	en adelante	1,750	8%

Fuente: Misión Kemmerer, 1926.

El impuesto a la renta de capital se gravaba con una tarifa única del 8% a las rentas de capital, así como también a los dividendos o acciones de ganancias canceladas a accionistas de bancos, corporaciones, compañías y asociaciones de cualquier tipo, y además a las ganancias de negocios individuales.

Los rubros que constaban como exentos eran los intereses cobrados por los bancos en sus operaciones, exceptuando los dividendos o intereses sobre acciones, cédulas, bonos y otros valores de caja. Otros rubros exentos fueron los intereses cancelados por los bancos a sus ahorristas con cuentas de ahorro no superiores a 5,000 sucres del Ecuador y las utilidades individuales provenientes de operaciones exclusivamente agrícolas.

Las deducciones ligadas a este impuesto eran las mismas indicadas en el impuesto a la renta por servicios profesionales, más un monto de 2,000 sucres del Ecuador.

En 1937, se realizó una reforma al impuesto a la renta, hecho que se convirtió en motor de varias reformas sobre el mencionado impuesto hasta los años 70.

Durante este año se estableció que las empresas o sociedades extranjeras que realizan negocios en el país sin poseer establecimientos propios, pero que mantenían existencias de mercaderías para comercializarlas por medio de agentes o comisionistas, debían pagar el impuesto establecido en la Ley del impuesto a la renta. Este hecho indicó la definición, aunque no intencional, de los conceptos de “renta de la fuente” y de “establecimiento permanente”.

Un primer avance hacia la configuración del impuesto por renta global se dio en la reforma del 29 de Marzo de 1941, la cual distinguía al impuesto en rentas de servicios personales, rentas de capital con participación de trabajo y rentas de capital puras. La consecución de este cambio estuvo influenciado por los nuevos esquemas contables establecidos en otros países de la región, los cuales se ajustaban sobre avances en finanzas y aperturas comerciales (Andino, 2009).

Otros elementos que surgieron a partir de esta reforma fueron:

- Exenciones a pequeños comerciantes e industriales con ingresos exclusivos y netamente ligados a su actividad, que laboraran con un ca-

pital menor o igual a 2,000 sucres del Ecuador y cuyas ventas anuales no superaran los 5,000 sucres del Ecuador.

- Introducción de conceptos como deducciones por amortización, depreciaciones del activo y arrastre de pérdidas por años anteriores.
- Obligación de llevar contabilidad para toda persona o sociedad que realizara cualquier tipo de negocio y que trabajara con un capital desde 5,000 sucres del Ecuador (Andino, 2009).

En 1945, se crea por decreto el impuesto a las ganancias excesivas y además el impuesto a la renta global, el antecedente del impuesto a la renta actual.

El impuesto a las ganancias excesivas nació como respuesta a la coyuntura nacional de ese entonces, pues debido a la guerra con el Perú, el sector comercial del país registró ganancias exorbitantes. El impuesto a la renta global, por su parte, pretendía consolidar y codificar todas las rentas que hasta ese momento se encontraban dispersas y no identificadas. Este último impuesto eliminó todos los demás que gravaban rentas de capital neto o rentas de capital y trabajo a nivel nacional y local.

A raíz de la eliminación de los impuestos locales, los municipios se vieron afectados en su nivel de rentas, por lo que se creó un fondo a partir de este nuevo impuesto a la renta global, así se inició el proceso de preasignaciones de ingresos tributarios que durante mucho tiempo impidió la redistribución de los ingresos fiscales en el Ecuador.

Las décadas de los 30 y 40 se caracterizaron por ser una época de antecedentes para la conformación del sistema tributario ecuatoriano como mecanismo para frenar la crisis económica heredada de los años 20 (término de la bonanza cacaotera, crisis de la deuda interna, emisión inorgánica de moneda, inflación, desastres naturales). A manera de resumen, en el siguiente cuadro se recoge la cronología tributaria más relevante de estos años.

Tabla 5.5
Cronología tributaria: décadas de los 30 y 40

Año	Acontecimiento tributario
1925	Gobierno solicita colaboración de la ONU, la cual envía una misión técnica, Misión Kemmerer que se encarga de elaborar un plan de trabajo.
1926	Aprobación del impuesto a la renta que grava por separado a las rentas de trabajo o de servicios profesionales y a las rentas provenientes de capital.
	Introducción de los conceptos “contribuyente” y “agente de retención”.
	Impuesto a la renta por servicios profesionales de carácter progresivo.
	Impuesto a la renta de capital imponía una tarifa única de 8%.
1937	Reforma al impuesto a la renta.
	Introducción no voluntaria de conceptos “renta de la fuente” y “establecimiento permanente”.
1941	Reforma que distingue al impuesto en rentas de servicios personales, rentas de capital con participación de trabajo y rentas de capital puras.
	Primer avance hacia un impuesto de renta global.
1945	Creación del impuesto a las ganancias excesivas y del impuesto a la renta global.

Fuente: Arias et al, 2008. Andino, 2009.

5.3.3 Décadas de los 50-60: proceso de consolidación de la tributación directa

Durante las décadas de los 50 y 60, la imposición directa entró a un proceso de consolidación en el esquema tributario ecuatoriano fundamentado en la simplificación y unificación tributarias.

Aunque la principal fuente de ingresos tributarios para la década del 50 provenía de los impuestos indirectos, con un promedio de recaudación del 66% frente al valor total de ingresos tributarios, los impuestos directos, que registraban una participación promedio de 35%, crecieron a un mayor ritmo:

13% promedio frente a 9% de los impuestos indirectos³², demostrando el giro impulsado hacia la progresividad tributaria en esos años.

La aplicación de las recomendaciones de la Misión Kemmerer relacionadas con el impuesto a la renta representó el punto de partida de dicho cambio. Estas recomendaciones se enfocaron en cinco lineamientos:

- Sustituir los impuestos básicos, especiales y gravámenes por un solo impuesto general sobre la renta, es decir unificar la carga impositiva.
- Compensar entre los resultados de las actividades del contribuyente, de manera que el impuesto grave conforme a su capacidad de pago personal, permitiendo además la compensación de pérdidas experimentadas en un año con las ganancias registradas en los cuatro años siguientes.
- Aumentar el mínimo de renta no imponible.
- Establecer tarifas uniformes para todas las tasas de renta percibidas por personas naturales, exceptuando las rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia.
- Gravar las rentas de explotación agrícola y pecuaria (propiedades valoradas en más de 400,000 sucres del Ecuador) (Arias et al, 2008).

En 1953, a consecuencia de la unificación del impuesto a la renta, los ingresos tributarios registraron un crecimiento anual del 17%, lo que implicó un incremento de 3.1 millones de dólares en la recaudación³³; es decir un aumento de tres puntos porcentuales en su representatividad dentro del sistema tributario, de 30% a 33% (gráfico 4. 3).

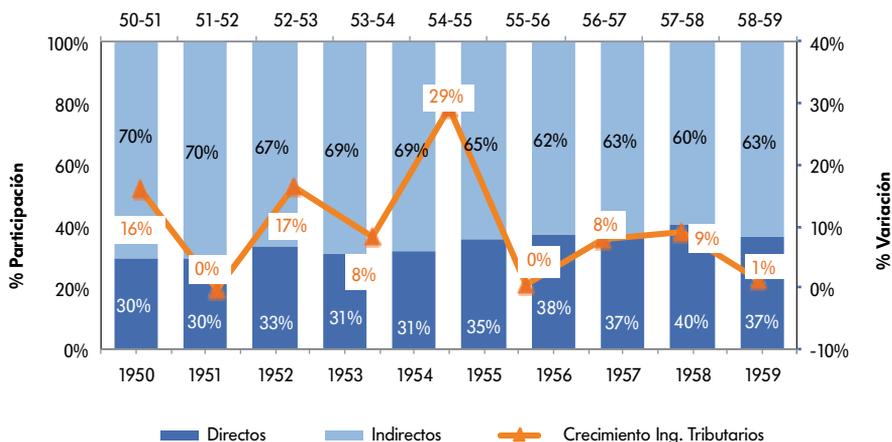
En 1955 se registró un nuevo incremento en la recaudación tributaria de 29% (de 23.7 millones de dólares en 1954 a 30.6 millones en 1955), provocado principalmente por los impuestos directos, los cuales crecieron a una tasa algo mayor al doble de la registrada por los tributos indirectos, 45% y 22% respec-

32 Ver gráfico 5.1 Participación y crecimiento de los impuestos directos, 1950-2010 y gráfico 5.2 Participación y crecimiento de los impuestos indirectos, 1950-2010

33 La tasa de variación anual de 17% durante 1952 a 1953 implicó el crecimiento monetario de 18.8 a 21.9 millones USD (3.1 millones USD).

tivamente³⁴. Este hecho fue resultado del fortalecimiento de la actividad fiscalizadora liderada por la Dirección de Impuesto a la Renta, lo que ayudó a que la estructura de ingresos tributarios de 1955 se ubique en 35% para la tributación directa y 69% para la indirecta (gráfico 5.3).

Gráfico 5.3
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 1950-1959



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Nota: Se consideraron a todos los impuestos presentados en presupuesto del gobierno central como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. Los impuestos considerados como directos fueron: al capital, utilidades (renta) y otros impuestos. Los impuestos considerados como indirectos fueron: transporte, ventas y consumos, a las industrias, artículos monopolizados, y timbres.

Los años de 1952 y 1956 fueron los únicos que no registraron crecimientos de los ingresos tributarios, a causa de las bajas tasas de variación de los impuestos directos y del decrecimiento de los impuestos indirectos. Este último factor fue el de mayor impacto por la alta representatividad que tenían los tributos indirectos en la recaudación tributaria. Para 1952, la caída de la

34 Los impuestos directos crecieron de 7.5 millones USD en 1954 a 10.9 millones USD en 1955 (tasa de 45%); mientras que los impuestos indirectos pasaron de 16.2 millones USD a 19.8 millones USD (tasa de 22%).

contribución de fuente indirecta se dio por la reducción de los impuestos sobre artículos monopolizados, mientras que en 1956 fue por la contracción en la recaudación del impuesto de ventas y consumos.

Durante la década del 60, el rasgo progresivo de la recaudación tributaria se amplió en mayor medida, en contraste al observado en los años 50, gracias a la mayor rigidez en el control administrativo de las declaraciones realizadas por los contribuyentes y a ciertos cambios tributarios. Tal hecho se verifica al momento de considerar la recaudación promedio experimentada en esta década para la carga impositiva directa y para la indirecta, que fueron de 43% y 57%, respectivamente, lo cual representó un cambio de nueve puntos porcentuales con respecto a las tasas de participación promedio de la década anterior (34% imposición directa y 66% imposición indirecta). El crecimiento anual del total de ingresos tributarios en promedio para los años 60 fue de 6%.

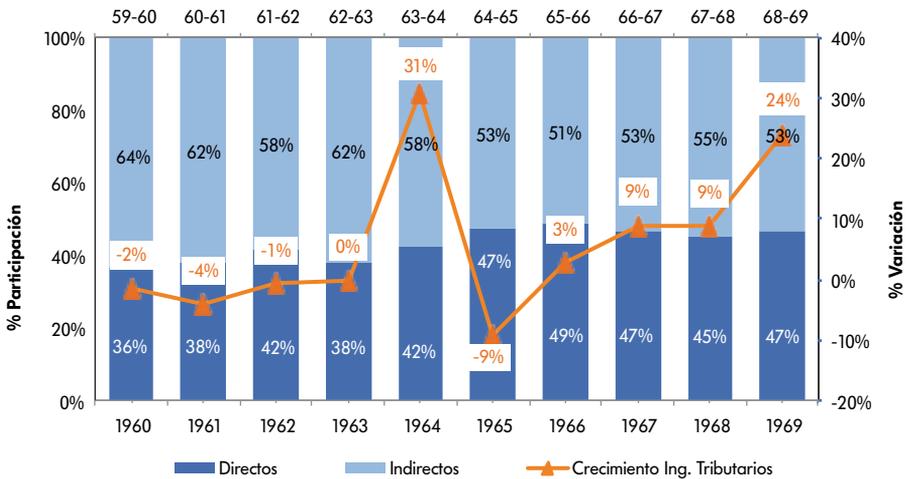
En 1962 se elaboró una nueva Ley de Impuesto a la Renta, tomando como base el proyecto de ley propuesto por la Misión Kemmerer, cuyos puntos más relevantes fueron los siguientes:

- Incremento de las rebajas de ley y de la estructura progresiva de gravamen para las rentas del sector de mayores ingresos, como factor de cambio sobre el peso tributario a favor de los contribuyentes de menores ingresos.
- Obligación de la declaración de renta conjunta de los cónyuges, con el objeto de mejorar la recaudación a través de la determinación de un sujeto tributario real.
- Unificación de las distintas tasas impositivas vigentes en una sola.
- Definición concreta del término de fuente y aclaración ejemplificada de las rentas a considerar de fuente ecuatoriana para evitar confusiones.
- Fijación de los principios de igualdad y universalidad del impuesto.
- Establecimiento como objeto de imposición a todas las actividades económicas generadoras de ingresos.
- Reducción de la descentralización fiscal que otorgaba autonomía tributaria a nivel seccional, a través de la eliminación de varios impuestos provinciales y cantonales (Arias et al, 2008; Acosta, 2006).

Adicionalmente, esta ley elaboró una nueva clasificación de las rentas en función del origen de los ingresos, identificando los siguientes grupos:

- Rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia.
- Rentas derivadas del trabajo o de la actividad profesional generadas fuera de la relación patronal de dependencia.
- Rentas provenientes del trabajo con el concurso del capital (incluye las rentas de negocios y de explotación de inmuebles).
- Rentas derivadas del empleo del capital sin el concurso del trabajo (incluye préstamos, dividendos, utilidades, etc.).

Gráfico 5.4
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 1960-1969



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Nota: Se consideraron a todos los impuestos presentados en presupuesto del gobierno central como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación.

Los impuestos considerados como directos fueron: al capital, utilidades (renta) y otros impuestos.

Los impuestos considerados como indirectos fueron: transporte, ventas y consumos, a las industrias, artículos monopolizados, y timbres.

El efecto de una mayor imposición directa que buscaban las anteriores modificaciones tributarias se evidenció dos años más tarde, en 1964, periodo en el cual el gobierno progresista de la Junta Militar, alineado al Plan Decenal de Desarrollo de la Junta Nacional de Planificación (1964-1973), elaboró una reforma fiscal. El objeto de esta reforma fue derogar y sustituir aproximadamente 1,200 impuestos que aún prevalecían a nivel nacional, y dejar en vigencia 10 impuestos bajo el régimen del gobierno central y una compensación equivalente a los gobiernos seccionales autónomos afectados con la eliminación tributaria (Consejo Nacional de Modernización del Estado Consejo Nacional de Modernización del Estado, CONAM, 2006)³⁵.

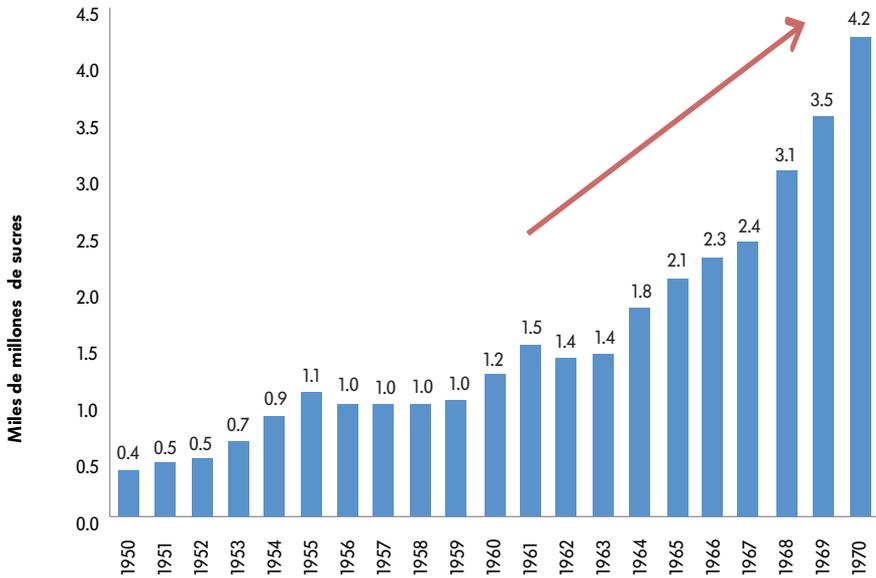
Durante este año, los ingresos tributarios alcanzaron un crecimiento del 31%, pasando de 34.1 millones de dólares en 1963 a 44.7 millones en 1964, debido principalmente a la evolución positiva de los impuestos directos, los cuales crecieron a una tasa anual del 46%. Este hecho afectó a la composición de los ingresos tributarios, pues durante toda la segunda mitad de la década del 60 los impuestos directos mantuvieron una representatividad sobre el 45%, demostrando de esta forma el fortalecimiento de la imposición directa durante estos años (gráfico 5.4).

La evolución tributaria de esta década fue congruente con las instancias y eventos económicos de ese entonces. El Estado adquirió un mayor protagonismo a través de la centralización y modernización de su funcionamiento, evidenciado tanto por los mencionados cambios tributarios de 1962 y 1964, como por el peso político estatal desplegado sobre los precios relativos básicos de la economía para promover la actividad industrial de la época (Acosta, 2006).

El mayor protagonismo del Estado no sólo trajo consigo la implementación de reformas tributarias enfocadas a fortalecer la imposición directa, sino también el aumento de la burocracia y la implementación de políticas desarrollistas; hechos que implicaron el incremento de los egresos estatales (gráfico 5.5) en una tasa promedio anual de 13%.

35 Consejo Nacional de Modernización del Estado (CONAM), *Síntesis del Diagnóstico de la Descentralización en Ecuador (2006) y Propuesta de Políticas para la Descentralización Fiscal*, Quito-Ecuador, Octubre de 2006, p.8.

Gráfico 5.5
Egresos estatales anuales 1950-1970
 (en miles de millones de sucres)



Fuente: BCE, 80 años de información Estadística.

Descripción: El eje vertical muestra el monto en miles de millones de sucres de los Egresos Estatales.

Las décadas del 50 y 60 se destacaron por una fuerte participación de los tributos directos, gracias al intervencionismo estatal que buscaba, por una parte, la simplificación y unificación de los impuestos y, por otra, la centralización de la función tributaria.

A continuación se puede observar un cuadro que sintetiza los eventos tributarios más destacables de este periodo.

Tabla 5.6
Cronología tributaria: décadas de los 50 y 60

Año	Acontecimiento tributario
1953	Unificación del impuesto a la renta.
1955	Fortalecimiento de la actividad fiscalizadora de la Dirección de Impuesto a la Renta.
1962	Nueva Ley del Impuesto a la Renta: 1. Incremento de las rebajas de ley. 2. Aumento de la estructura progresiva de gravamen para las rentas del sector de mayores ingresos. 3. Obligación de la declaración de renta conjunta de los cónyuges. 4. Unificación de las distintas tasas impositivas vigentes en una sola. 5. Definición concreta del término de fuente y aclaración ejemplificada de las rentas a considerar de fuente ecuatoriana para evitar confusiones. 6. Fijación de los principios de igualdad y universalidad del impuesto. 7. Objeto de imposición a todas las actividades económicas generadoras de ingresos.
	Clasificación de las rentas en función del origen de los ingresos: 1. Rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia. 2. Rentas derivadas del trabajo o de la actividad profesional generadas fuera de la relación patronal de dependencia. 3. Rentas provenientes del trabajo con el concurso del capital (incluye rentas de negocios y de explotación de inmuebles). 4. Rentas derivadas del empleo del capital, sin el concurso del trabajo (incluye préstamos, dividendos, utilidades, etc.).
1964	Eliminación de varios tributos locales.

Fuente: Arias et al, 2008.

5.3.4 Década 70: euforia petrolera, alivio tributario y evolución de imposición directa

La economía ecuatoriana a inicios de la década de los 70 experimentó varias innovaciones que fortalecieron la recaudación tributaria, en especial la de carácter progresivo. Los impuestos directos representaron la fuente de ingresos tributarios más significativa del Estado, como resultado de la iniciación de la explotación petrolífera, la fuerte entrada de capitales, tanto vía inversión extranjera como por deuda externa (“petrodólares”), y la constante estabilidad

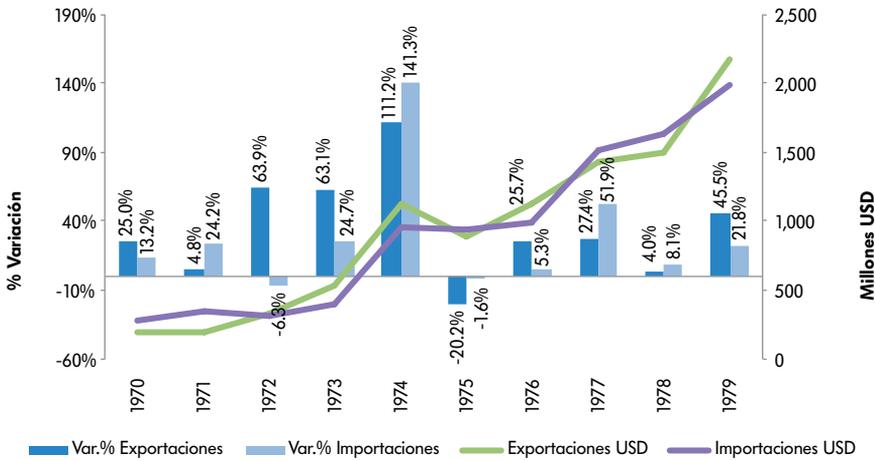
de la política tributaria (Andino, 2009; Ramírez, 2011). Estos aspectos contribuyeron para que durante esta década los impuestos directos promediaran una participación del 58% (15 puntos porcentuales más que la registrada en los años 80), y los indirectos una participación de 42% con respecto al total de ingresos tributarios.

El aparato productivo del país evolucionó a gran velocidad, básicamente por el boom petrolero que caracterizó a la época. Este hecho fue impulsado por el descubrimiento del yacimiento petrolífero de Lago Agrio en la Amazonía ecuatoriana, el inicio de las exportaciones de crudo en agosto de 1972 y el aumento de los precios del barril de petróleo en el mercado internacional. Además, la estabilidad en el tipo de cambio que se experimentó durante esta década también contribuyó como otro factor dinamizador, generando elevados niveles de recursos económicos, aunque acompañados por episodios inflacionarios. Como resultado, el ahorro interno, las reservas internacionales y el gasto corriente crecieron notoriamente, incrementando de esta manera el ingreso per cápita y, por ende, los ingresos tributarios de carga directa.

El efecto petrolífero en la década de los 70 fue significativo al considerar el estado de la balanza comercial. A pesar de que las exportaciones mantuvieron una tendencia creciente, iniciando con 189.9 millones de dólares en 1970 y finalizando con 2,172.7 millones en 1979, y en general registrando tasas de variación positivas que en promedio se ubicaron en 35%; la balanza comercial se mantuvo en déficit en la mayoría de la década, debido a que las importaciones crecieron a un ritmo más alto que las exportaciones (crecimiento promedio 28%) (gráfico 5.6). Este hecho contrasta con la realidad nacional de ese entonces y que aún perdura: un país productor y exportador de materia prima (productos primarios), dependiente del mercado externo para satisfacer la demanda de productos con valor agregado.

La llamada ola de petrodólares, a pesar de que representó una poderosa fuente de ingresos para el gobierno central y permitió la dinamización comercial y económica, impidió que el Estado tome una verdadera consciencia de la necesaria y profunda reestructuración del sistema tributario, dedicándose únicamente a realizar modificaciones y cambios legales menores, sin llegar a un cambio estructural, ya que no era una prioridad en ese entonces que el Estado dispusiera de una fuente segura de recursos.

Gráfico 5.6
Evolución de la balanza comercial
(en porcentajes y millones USD) 1970-1971



Fuente: BCE, 80 años de información Estadística.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la variación de la balanza comercial y el eje de la derecha en millones de USD.

Los cambios tributarios desplegados durante esta década sobre la imposición directa se enfocaron a reclasificar y reconfigurar el impuesto a la renta, el cual se diferenció en: impuesto a la renta de personas naturales e impuesto a la renta de personas jurídicas. El primero estaba constituido por escalas estáticas hasta 1981, variando progresivamente del 10% al 42% en nueve intervalos de ingreso; mientras que el segundo aplicaba tarifas del 20% sobre la utilidad gravable de empresas nacionales y 40% para las empresas que disponían de capital extranjero desde el año 1972³⁶ (Arias et al, 2008; Ramírez, 2010).

El impuesto a la renta de personas jurídicas consideraba dos tipos de sociedades: sociedades de personas y sociedades de capital. Esta distinción se estableció pues el capital de las primeras estaba representado por acciones o certificados de aportación (rentas del capital puro); mientras que el capital de

36 Antes de 1972, el impuesto a la renta de personas jurídicas distinguía por rentas del trabajo con el concurso de capital y sin el concurso del mismo a tarifas del 6% y 18%, respectivamente. Además, este impuesto no aplicaba sobre la renta de empresas petroleras, las cuales disponían de un sistema especial de tributación.

las segundas estaba constituido por el trabajo, capital o ambos (rentas con o sin concurso de capital), de un grupo de personas cuyos ingresos eran fuente exclusiva del trabajo (Arias et al, 2008).

En cuanto a tributación indirecta, los cambios realizados en la época estuvieron plasmados sobre el impuesto a las ventas, el cual fue reemplazado en 1970 con el impuesto a la producción y ventas, por recomendación del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). Este impuesto se caracterizó por aislar la tarifa sobre la transacción de bienes y la prestación de servicios, del impuesto al consumo de cigarrillos, licores, aguas minerales y gaseosas; lo que en la actualidad, en parte, conforma el impuesto a los consumos especiales (ICE)³⁷.

En un inicio, el impuesto a la producción y ventas funcionaba a través de dos tipos de tarifas: 4% para las transacciones mercantiles y 10% para la prestación de servicios. No obstante, para el año 1978, esta distinción desapareció y se unificó en un solo porcentaje del 5%, incluyendo además las importaciones.

A más de estas modificaciones en el campo de imposición directa e indirecta, el sistema tributario³⁸ experimentó la creación de un gran número de impuestos que no dieron los resultados esperados, sino por el contrario, aumentaron la complejidad del sistema tributario. Entre estas modificaciones³⁹ destacaron:

- La creación de impuestos extras a la renta de personas naturales o jurídicas a nivel nacional y regional, destinados a financiar organis-

37 El impuesto a los cigarrillos se basaba en una escala de tarifas ad-valorem sobre el precio ex-fábrica, la cual variaba conforme al tipo de tabaco utilizado en su fabricación. El impuesto a la cerveza se aplicaba sobre el precio de venta ex-fábrica fijado en función de la capacidad de la botella. El impuesto a las bebidas gaseosas estaba formado por tres tipos de tarifas ad-valorem sobre el precio ex-fábrica que se producen y venden en el país. (Arias et al, 2008).

38 Para observar la estructura del sistema tributario de la época, ver ANEXO 1. Estructura del Sistema Tributario Ecuatoriano, década del 70.

39 El impuesto a las herencias, legados y donaciones (que gravaba todo crecimiento patrimonial gratuito proveniente de cualquier acto o contrato, incluyéndose los enriquecimientos que se generan por causa onerosa) y el impuesto al giro de capitales (que gravaba la tenencia de riqueza, tanto por forma general como de ciertos bienes y derechos en particular) estaban vigentes desde antes de la década de los 70, y así siguieron durante la misma sin ningún cambio en particular.

mos como universidades públicas y privadas (tarifas de 10% y 1% respectivamente), la Comisión de Tránsito del Guayas y el Centro de Rehabilitación de Manabí (tarifa regional del 8%)⁴⁰.

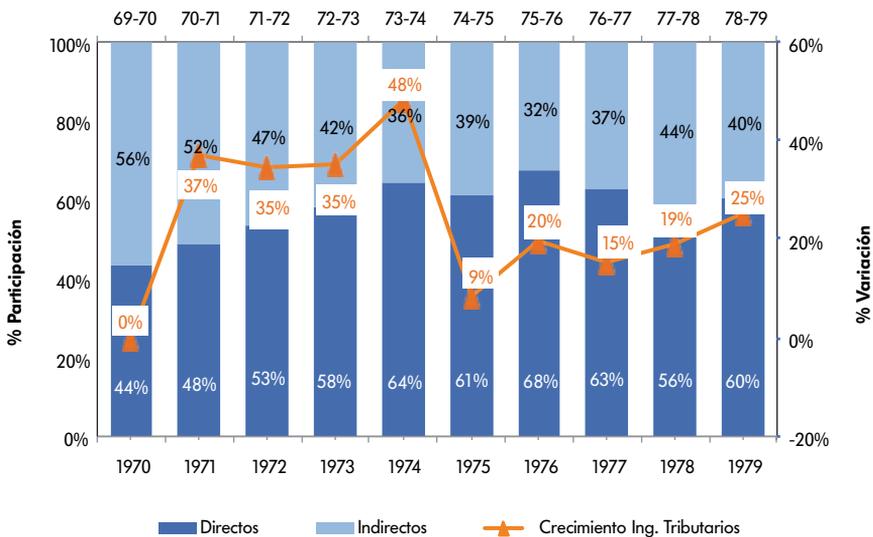
- El establecimiento del impuesto a las operaciones de crédito que gravaba a todos los préstamos, descuentos y operaciones hipotecarias con una tasa del 0.5% anual, y las operaciones quirografarias y prendarias con una tasa del 0.25%. En 1976 este impuesto se unifica en una sola tarifa del 1% anual para todo tipo de operación crediticia.
- El nombramiento, en diciembre de 1971 y junio de 1972, como agentes de retención a los presidentes y gerentes de las sociedades de capital, y a los administradores, directores, tesoreros y pagadores de las instituciones de derecho público y privado (Arias et al, 2008).

El Estado ecuatoriano durante los años 70 diseñó una serie de mecanismos destinados a subsidiar al sector privado, uno de ellos fue el tributario. Durante los años 1972 y 1976, la política tributaria se enfocó a aliviar la carga impositiva a través del incremento de rebajas y deducciones para la determinación de la base imponible de personas naturales, con el objeto de contrarrestar el efecto inflacionario sobre los salarios. De igual forma, se aplicó distintas tarifas a las inversiones o reinversiones en empresas acogidas a las leyes de fomento conforme a su categoría. Además, se establecieron exenciones arancelarias para facilitar la importación de bienes de capital y el establecimiento de industrias.

Aunque el gobierno no hizo hincapié en el fortalecimiento del sistema tributario debido a la gran afluencia de ingresos petroleros, para 1975 se dio el primer paso hacia la unificación y esquematización de la política tributaria. El gobierno expidió el Código Tributario por decreto supremo, el cual planteó toda la base normativa para la regulación de las relaciones jurídicas, obligaciones tributarias y administración de los impuestos que se encontraban vigentes hasta la fecha.

40 Estos impuestos eran empleados enteramente para financiar el funcionamiento de varios organismos y no formaban parte del presupuesto general del Estado.

Gráfico 5.7
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 1970-1979



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Nota: Se consideraron a todos los impuestos presentados en presupuesto general del Estado como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación.

Los impuestos considerados como **directos** fueron: *a la renta, al patrimonio, transmisiones de dominio, transacciones financieras, y otros ingresos tributarios.*

Los impuestos considerados como **indirectos** fueron: *a la producción y ventas, transporte y comunicaciones, timbres, y contribución especial de mejoras.*

Al revisar la estructura de los ingresos tributarios de carácter directo e indirecto, se puede apreciar que la contribución directa prima en todos los años de la década de los 70, a raíz del alto nivel de renta generado por los ingresos petroleros que llegaron a la economía ecuatoriana, siendo su participación mínima el 44% (26.7 millones de dólares de 61.21 millones) en 1970 y máxima, el 68% (198.5 millones de dólares de 293.5 millones) en 1976 (gráfico 5.7).

El impacto de la flexibilización de la política tributaria se efectuó durante la segunda mitad de los años 70, periodo durante el cual la recaudación tributaria creció de forma más pausada a la observada en los primeros años de

la década: 18% frente a un 31% de tasa de variación promedio por quinquenio (gráfico 5.7).

La década del 70 se caracterizó por un acelerado crecimiento económico generado gracias a las divisas provenientes del boom petrolero, que permitieron el incremento del ingreso per cápita y, por ende, de la tributación directa. No obstante, no se desarrolló una verdadera reestructuración del sistema tributario ecuatoriano, pues, ante la coyuntura, el Estado no tuvo la preocupación de fortalecer su fuente de ingresos permanentes, los impuestos, por lo que, durante la época se dieron relativas modificaciones en el campo tributario y medidas de flexibilización tributaria a favor del sector privado.

A manera de resumen, en la siguiente tabla se puede visualizar los eventos relativos al sistema tributario en los años 70.

Tabla 5.7
Cronología tributaria: década de los 70

Año	Acontecimiento tributario
1970	Clasificación de impuestos directos: impuesto a la renta de personas naturales e impuesto a la renta de personas jurídicas.
	Impuesto a las ventas reemplazado por el impuesto a la producción y ventas.
	Creación de impuestos extras a la renta de personas naturales o jurídicas a nivel nacional y regional destinados a financiar a ciertos organismos: universidades públicas y privadas (tarifas de 10% y 1% respectivamente), la Comisión de Tránsito del Guayas y el Centro de Rehabilitación de Manabí (tarifa regional del 8%).
	Establecimiento del impuesto a las operaciones de crédito.
1971-1972	Nombramiento de los presidentes y gerentes de las sociedades de capital como agentes de retención, además de los administradores, directores, tesoreros y pagadores de las instituciones de derecho público y privado.
1972-1976	Alivio a la carga impositiva mediante incremento de rebajas y deducciones para la determinación de la base imponible de personas naturales.
1975	Expedición del Código Tributario.

Fuente: Arias et al, 2008; Andino, 2009; Ramírez, 2010.

5.3.5 Década 80: declive petrolero, crisis de la deuda y reformas tributarias promovidas por la intervención neoliberal del FMI

La crisis de la deuda, la pobre gestión fiscal y las crecientes necesidades financieras de la década de los 80 impulsaron al Estado a iniciar un proceso de reforma fiscal, el más importante de la historia económica del país. Los cambios estuvieron encaminados a fortalecer el esquema de tributación indirecta, por su naturaleza de ágil y fácil recaudación, pues representaba una respuesta rápida de generación de ingresos ante el declive económico de ese tiempo. En esta década, la participación promedio de los impuestos indirectos ascendió a 54% (12 puntos porcentuales más que la registrada en los 70); y descendió a 46% la de los impuestos directos.

Varios fueron los motivos coyunturales internos y externos que inclinaron al Estado ecuatoriano a recurrir nuevamente a la fuente de ingresos más segura y estable, los impuestos, en especial de carácter indirecto, por su sencilla administración y control. Entre ellos se destacan (Acosta, 2006):

- Declive del boom petrolero a partir de 1980 como resultado del deterioro sostenido de los precios internacionales de crudo y la destrucción del oleoducto Transecuatoriano en 1987 a causa de un terremoto.
- Restricción al acceso del crédito internacional por el incremento de las tasas de interés en Estados Unidos, lo que empeoró la situación de la deuda externa de los países en desarrollo, entre ellos Ecuador, los cuales se vieron obligados a recurrir a nuevos créditos para cancelar el servicio de la deuda.
- Acceso a crédito internacional condicionado a la implementación del recetario de políticas económicas establecidas en las famosas Cartas de Intención⁴¹ del Consenso de Washington y que se encontraban

41 Ecuador firmó diez cartas de intención con el Fondo Monetario Internacional, las cuales impulsaban fundamentalmente la aplicación de políticas neoliberales de ajuste estructural. De éstas, seis se firmaron durante la década de los 80, en las siguientes fechas: marzo 24 de 1983, abril 19 de 1984, enero 9 de 1985, julio 14 de 1986, diciembre 3 de 1987 y agosto 7 de 1989.

alineadas a las medidas ortodoxas del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial (BM): disciplina fiscal, con reducción del gasto social a favor del pago de la deuda, reforma tributaria, liberalización del mercado, no intervencionismo estatal y manejo competitivo cambiario⁴².

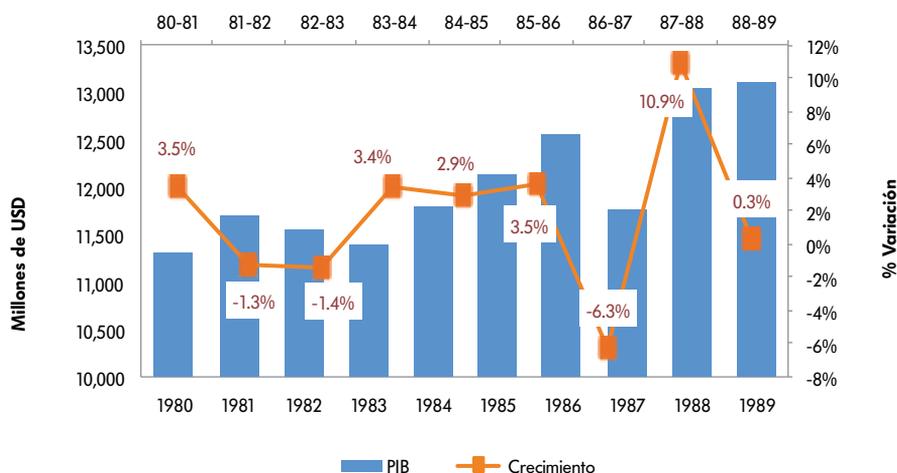
- Conflicto fronterizo con el Perú, en 1981, que implicó la adquisición de costosos armamentos⁴³.
- Incremento constante del número de funcionarios públicos.

Todos estos factores se tradujeron a niveles de gasto corriente, precaria y discrecional política monetaria, desaceleración económica y deterioro de la balanza comercial, que pusieron en jaque a las actividades del Estado y que hicieron que los años 80 se los catalogue como la década perdida, por registrar un crecimiento promedio del PIB real de apenas el 2% (gráfico 5.8). Esta situación dio cabida a que los impuestos indirectos ganen espacio dentro de los ingresos tributarios, como medio para cubrir los profundos déficits fiscales (Ramírez, 2010). Pero sobre todo, la situación económica deterioró las condiciones de vida de muchos ecuatorianos que sufrieron en silencio los efectos de los ajustes estructurales.

42 El recetario de las Cartas de Intención promovidas por el Consenso de Washington se concentran concretamente en diez componentes básicos: 1) austeridad y disciplina fiscal, 2) reestructuración del gasto público; 3) reforma tributaria; 4) privatización de las empresas públicas; 5) establecimiento de un manejo cambiario competitivo; 6) liberalización comercial; 7) desregulación del mercado financiero y apertura de la cuenta de capitales; 8) apertura sin restricciones a la inversión extranjera directa; 9) flexibilización de las relaciones económicas y laborales; y, 10) garantía y cumplimiento de los derechos de propiedad privada.

43 El 22 de enero de 1981, el gobierno peruano denunció un ataque a una de sus aeronaves que se encontraba realizando una misión de abastecimiento en los puestos de vigilancia del río Comaina (territorio peruano). Por lo que el entonces Presidente del Perú, Arquitecto Fernando Belaúnde Terry, ordenó la inspección del río Comaina hasta sus nacientes en el lado oriental de la Cordilla del Cóndor, encontrándose, dentro del territorio peruano, tres destacamentos militares ecuatorianos, con sus correspondientes instalaciones. Este hallazgo provocó acciones de fuerza, mediante las cuales las fuerzas armadas peruanas lograron desalojar los destacamentos ecuatorianos. Este conflicto entre Ecuador y Perú se constituyó como un antecedente para la posterior Guerra del Cenepa del año 1995.

Gráfico 5.8
Evolución y crecimiento del producto interno bruto real
(en millones de USD del año 2000) 1980-1989



Fuente: BCE, 80 años de información estadística.

Descripción: El eje vertical izquierdo se muestra el monto de PIB en millones de USD del 2000 y en el eje derecho se muestra el porcentaje de crecimiento de este rubro.

En lo que respecta al contexto tributario, los impuestos directos permanecieron sin mayores modificaciones hasta 1989, año en el cual se dio una gran reforma tributaria, que realizó varios cambios estructurales.

El impuesto a la renta de sociedades mantuvo la misma estructura poco simplificada de la década anterior, que diferenciaba en tres grupos a las sociedades: jurídicas, de personas y de capital. Esta clasificación dificultaba la forma de cálculo del impuesto con una tasa inicial de 20% y tasas adicionales de: 10% para universidades y escuelas politécnicas estatales, 8% para la Comisión de Tránsito del Guayas, 8% para el Centro de Rehabilitación de Manabí y 1% adicional para universidades y escuelas politécnicas particulares. En 1989, se unifica el impuesto en una sola tarifa de 25%.

El impuesto a la renta de personas naturales, de igual forma, mantuvo su estructura compleja durante la época de los 80. Su clasificación estaba dada por tres grupos, impuestos progresivos, proporcionales y adicionales, que poseían tarifas en un rango del 8% al 40%, fijado según el salario mínimo vital.

Este esquema impositivo se cambió en 1989 por un sistema de tasas progresivas que variaban entre 10% y 25%.

Otros cambios adicionales relativos al impuesto a la renta, que se establecieron en la reforma de 1989, fueron: creación de las retenciones en la fuente para el pago de impuesto a la renta; unificación de las tasas sobre diferentes clases de ingresos; integración parcial del impuesto a las utilidades con el impuesto a la renta personal; eliminación de deducciones al ingreso personal y de la mayoría de exenciones al impuesto a las utilidades; introducción del sistema de corrección monetaria integral de los balances de las empresas; y establecimiento de un sistema simplificado para gravar empresas unipersonales en base a sus ingresos brutos (Arias et al, 2008; Ramírez, 2010).

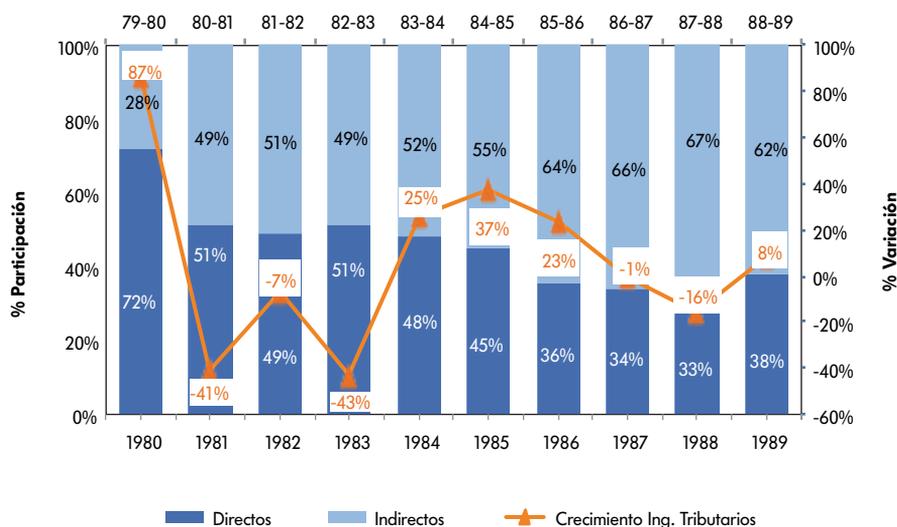
Por otro lado, los impuestos indirectos experimentaron algunas reformas de relevante importancia. Para 1982, la fragmentada normativa que regulaba el impuesto a la producción y ventas se consolidó mediante el impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios (ITM). La tarifa de este impuesto pasó de 5% a 6% en 1983, y luego del 6% al 10% en 1986. Durante la reforma de 1989, este impuesto nuevamente cambió al eliminar ciertas exenciones en servicios, y entró en vigencia como impuesto al valor agregado (IVA).

Adicionalmente a estos cambios en tributación directa e indirecta, para 1983 se estableció el impuesto a los consumos selectivos, el cual gravaba el consumo de bienes suntuarios como las armas de fuego, caballos de raza y bisutería. Con la reforma de 1989, este impuesto junto con otros tributos específicos sobre el consumo de alcohol, cerveza, cigarrillos (bienes considerados en un inicio por el impuesto a la producción y ventas), conformaron el impuesto a los consumos especiales (ICE).

La reforma tributaria de 1989 surgió como respuesta para contrarrestar el déficit fiscal. Ésta se enfocó en dos ejes de trabajo: la reforma administrativa y la reforma de estructura tributaria. La primera se aprobó a finales 1988 y buscaba la simplificación de los formularios para las declaraciones, la eliminación de todos los impuestos menores, el incremento de las sanciones y de

las multas⁴⁴, la inclusión de la defraudación al fisco como delito penal, y la introducción de otros mecanismos administrativos. La segunda, por su parte, fue aprobada en diciembre de 1989, y pretendía la simplificación del sistema tributario a través de la consolidación del sistema en tres grandes impuestos (Renta, IVA e ICE), la disminución de las tasas del impuesto a la renta personal y la eliminación de exenciones y deducciones. Como resultado de esta gran reforma, se expidió la Ley de Régimen Tributario Interno (Arias et al, 2008; Acosta, 2006).

Gráfico 5.9
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 1980-1989



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Nota: Se consideró todos los impuestos presentados en el presupuesto general del Estado como el total de ingresos tributarios exceptuando los impuestos a la exportación e importación. Los impuestos considerados como directos fueron: a la renta, al patrimonio, transmisiones de dominio, transacciones financieras, y otros ingresos tributarios. Los impuestos considerados como indirectos fueron: a la producción y ventas, transporte y comunicaciones, timbres y contribución especial de mejoras.

44 El régimen de sanciones fue fortalecido a través del aumento de las multas y la imposición de intereses superiores a las tasas de mercado para indexar las obligaciones tributarias.

El impacto de los cambios tributarios relacionados con el desarrollo del esquema impositivo indirecto y del declive económico experimentado en el país se constata al analizar cuantitativamente la estructura y la evolución impositiva de esos años. Por una parte, de una composición del 28% de impuestos indirectos frente a un 72% de impuestos directos, en 1980, para finales de la década, la representatividad cambia a 62% frente a 38%, respectivamente (gráfico 5.9); un giro drástico en la estructura de la tributación.

Por otra parte, al observar la tendencia volátil de la recaudación tributaria, se verifica el vínculo directo con la inestable coyuntura económica de la época. El crecimiento anual promedio de los ingresos tributarios para la década se promedió en 8% (gráfico 5.9), lo que significó 17 puntos porcentuales menos a la tasa anual promedio obtenida en la década anterior.

En resumen, la década de los 80 se caracterizó por ser una época de decadencia económica que impulsó al Estado a reforzar la tributación indirecta como mecanismo de obtención de recursos para el alivio fiscal. Además, la reforma tributaria de 1989, a más de dividir básicamente la tributación en tres impuestos (IVA, renta e ICE), constituyó la base para la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el siguiente cuadro se esquematiza, de forma resumida, los eventos más representativos de los años 80 relacionados al sistema tributario.

Tabla 5.8
Cronología tributaria: década de los 80

Año	Acontecimiento tributario
1983	Incremento de la tarifa del impuesto a las transacciones mercantiles (ITM) del 5% al 6%.
1986	Incremento de la tarifa del impuesto a las transacciones mercantiles (ITM) del 6% al 10%.
1988	Reforma administrativa.
1989	Expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno.
	Creación del impuesto al valor agregado que sustituyó al impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios con una tarifa del 10%.
	Creación del impuesto a los consumos especiales para agrupar los impuestos a consumos selectivos.

Año	Acontecimiento tributario
1989	Unificación del impuesto a la renta de sociedades en una sola tasa del 25%.
	Simplificación del impuesto a la renta de personas naturales a un esquema de tasas progresivas desde 10% a 25%.
	Eliminación de un gran número de deducciones y exoneraciones tributarias.

Fuente: Arias et al, 2008; Ramírez, 2010.

5.3.6 Década de los 90: inestabilidad económica y creación del Servicio de Rentas Internas

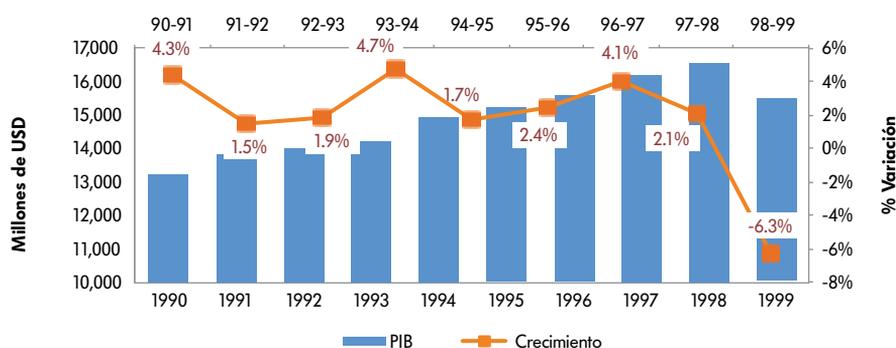
La década de los 90 se destacó por presentar un alto grado de inestabilidad e incertidumbre económica, aspectos que afectaron al sistema tributario de la época, por los constantes ajustes fiscales. El debilitamiento del aparato productivo, dado por el caótico contexto político-monetario y la alta exposición a desequilibrios macroeconómicos, desembocó en una serie de reformas impositivas que culminaron con la reestructuración de la administración tributaria en el año 1997, con la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI). La primacía de la imposición indirecta observada en la década anterior se mantuvo, constituyéndose como la mejor y más rápida respuesta para obtener recursos estatales. De esta manera, el promedio de participación de la imposición indirecta creció a 64% (nueve puntos porcentuales más que la registrada en promedio en los años 80), y la directa cayó a 36%.

A pesar de las iniciativas por reducir la inflación y aumentar la inversión extranjera que tenían los gobiernos de turno en sus programas de estabilización monetaria,⁴⁵ existieron varios shocks adversos que afectaron el normal funcionamiento del aparato productivo nacional. Entre ellos estuvieron: el enfrentamiento bélico con el Perú (Guerra del Cenepa, 1995), que resultó ser el más costoso de la historia nacional; la profunda crisis política y energética; la caída del precio del petróleo y el fenómeno de El Niño. Estos elementos,

45 Los programas de estabilización apuntaban hacia varios objetivos: la reactivación de la economía, el desarrollo de una situación fiscal sana, reducción progresiva de la inflación y de las tasas de interés reales y una evolución controlada del tipo de cambio, que permita el fortalecimiento de la posición económica del país en el exterior.

conjuntamente con la crisis ética del sector bancario y la desregularización del sistema financiero en el gobierno de Sixto Durán Ballén, gestaron la crisis financiera de 1999, crisis que se evidenció, por primera vez (desde que se inicia la contabilidad nacional), una contracción del PIB del 6% en términos reales (gráfico 5.10). Este decaimiento económico obligó al Estado, como en el pasado, a expandir su gestión fiscal a través de nuevas medidas que revitalizaran el aparato productivo no petrolero, ampliaran el número de contribuyentes y reforzaran la fiscalización de las obligaciones tributarias (Acosta, 2006; Andino, 2009; Ramírez; 2010).

Gráfico 5.10
Evolución y crecimiento del producto interno bruto real
1990-1999 (en millones de USD del año 2000)



Fuente: BCE, 80 años de información estadística.

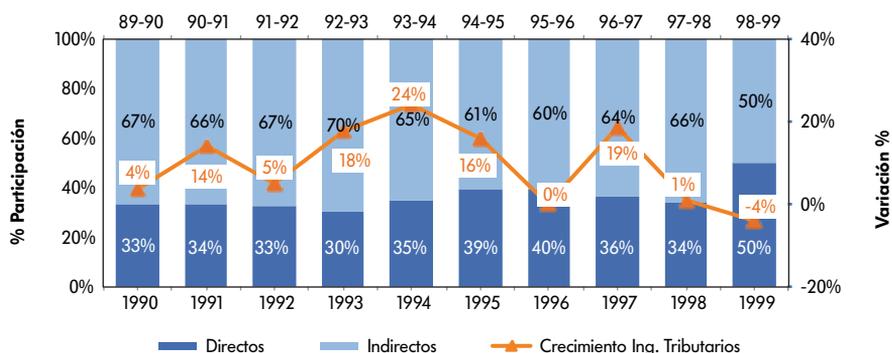
Descripción: El eje vertical izquierdo se muestra el monto de PIB en millones de USD del año 2000 y en el eje derecho se muestra el porcentaje de crecimiento de este rubro.

En el tema tributario, específicamente en lo referente a la imposición directa, las reformas se dirigieron a disminuir su presencia, pese a la intencionalidad latente de reducir la evasión. Con el objeto de incrementar el control sobre los montos declarados por los contribuyentes, para 1993, el cálculo del anticipo del impuesto a la renta se cambió a una tasa del 1% sobre los activos declarados en el período anterior. Sin embargo, en 1999 tal anticipo quedó sin efecto a raíz del reemplazo del impuesto a la renta por el impuesto a la circulación de capitales (ICC). Este impuesto trabajó bajo un sistema de tarifa del 1% sobre todo movimiento de dinero y capital hasta el año 2000 y con una tarifa del 0.8% hasta el mes de noviembre del mismo año, fecha en la cual se

lo eliminó. La eliminación del impuesto a la renta constituye, tal vez, el hecho más deplorable de la historia tributaria ecuatoriana. Mostró cómo los poderes económicos habían capturado la política pública, suprimiendo el instrumento tributario más fuerte para redistribuir la riqueza.

En lo que respecta a la imposición indirecta, las reformas ayudaron a incrementar el peso contributivo del IVA e ICE en el presupuesto general del Estado. En el año 1995, la emisión del Reglamento de Facturación coadyuvó al fortalecimiento del sistema de seguimiento y control del IVA mediante la disminución del sector informal. Para el año 1999, este impuesto se generalizó a través de la eliminación de varias exenciones sobre productos nacionales e importados, y además incrementó su tasa del 10% al 12% (Andino, 2009; Ramírez; 2010).

Gráfico 5.11
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 1990-1999



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Ministerio de Economía y Finanzas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Notas técnicas⁴⁶

46 Notas técnicas del gráfico 5.11:

Años 1980-1993: a) Se consideraron a todos los impuestos presentados en el presupuesto general del Estado como el total de ingresos tributarios, excepto los impuestos a la exportación e importación. b) Los impuestos considerados como **directos** son: *a la renta, al patrimonio, transmisiones de dominio, transacciones financieras y otros ingresos tributarios*. c) Los impuestos

Al revisar las cifras de la estructura tributaria de la década de los 90, se puede corroborar la fuerte participación de los ingresos de fuente indirecta. En todos los años, los impuestos indirectos sobrepasaron el 50% del total de la recaudación, dejando a los impuestos directos con bajos porcentajes de representatividad (gráfico 5.11). En cuanto a la evolución de los ingresos tributarios, ésta se mantuvo similar a la experimentada en la década anterior, pero con algunos rasgos irregulares; se registró una tasa máxima de crecimiento anual del 24% (de 834.7 millones de dólares a 1,034.2 millones) en 1994 y una mínima de -4% en 1999 (de 1,429.1 millones de dólares a 1,379.2).

En lo que respecta a la presión tributaria de los años 90, concretamente a partir de 1994, se observa que los porcentajes se mantienen en un solo dígito, iniciando con 5.6% y aumentando hasta finalizar en 8.2%; en promedio la presión anual fue de 6.2%. La presión tributaria es una medida que se calcula como la relación entre la recaudación y el PIB, por lo que indica el nivel de tributación en relación a la actividad económica de un país. Partiendo de esta definición, se puede observar que, durante estos años, la contribución no fue muy significativa a comparación de la producción nacional. Tal situación responde a la inestabilidad en la que la economía se encontraba inmersa, por lo que la generación de ingresos era deficiente y, por ende, también lo era la reactivación económica.

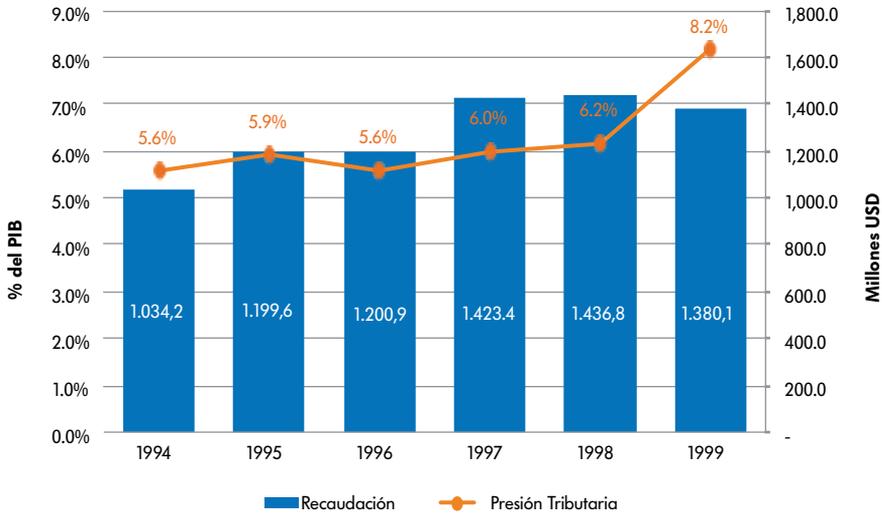
considerados como **indirectos** son: *a la producción y ventas, transporte y comunicaciones, timbres y contribución especial de mejoras.*

Años 1994-1999: a) Se consideró la información presentada en la recaudación del Servicio de Rentas Internas (consolidado nacional), tomando como **total de ingresos tributarios** a la *recaudación total neta (incluye devoluciones).* b) Los impuestos considerados como **indirectos** son: IVA e ICE.

Años 1994-1998: Los impuestos considerados como **directos** son: *impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales y otros ingresos.*

Año 1999: Los impuestos considerados como **directos** son: *1% circulación de capitales, impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, imp. prop. vehículos (Decreto 1012) imp. patrim. sociedades (Decreto 1013), impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales y otros ingresos.*

Gráfico 5.12
Recaudación y presión tributaria del Ecuador
(en millones de USD y porcentajes)
1994-1999



Fuente: Banco Central del Ecuador, Servicio de Rentas Internas.

Descripción: El eje vertical izquierdo muestra los diferentes porcentajes de presión tributaria anual. El eje vertical derecha indica el valor en millones de USD de la recaudación efectiva de impuestos.

Nota: (1) Recaudación efectiva.

Se dispone información validada desde 1994.

La década de los 90 se destacó por una fuerte inestabilidad económica dada por el desequilibrio político y los shocks externos (fenómeno de El Niño, caída del precio del petróleo, conflicto bélico con el Perú, entre otros) que afectaron a los ingresos del Estado, el cual, como respuesta fortaleció la tributación indirecta para cubrir las necesidades financieras.

Tabla 5.9
Cronología tributaria: década de los 90

Año	Acontecimiento tributario
1995	Emisión del Reglamento de Facturación.
1997	Creación del Servicio de Rentas Internas.
1998	Creación del impuesto sobre la circulación de capitales con el fin de reemplazar el impuesto a la renta, con una tarifa del 1%.
1999	Restitución del impuesto a la renta.
	Eliminación de varias exoneraciones del IVA.
	Incremento de la tasa del IVA de 10% a 12%.

Fuente: Arias et al, 2008; Andino, 2009; Ramírez, 2010.

5.3.6.1 Servicio de Rentas Internas: creación, 1997

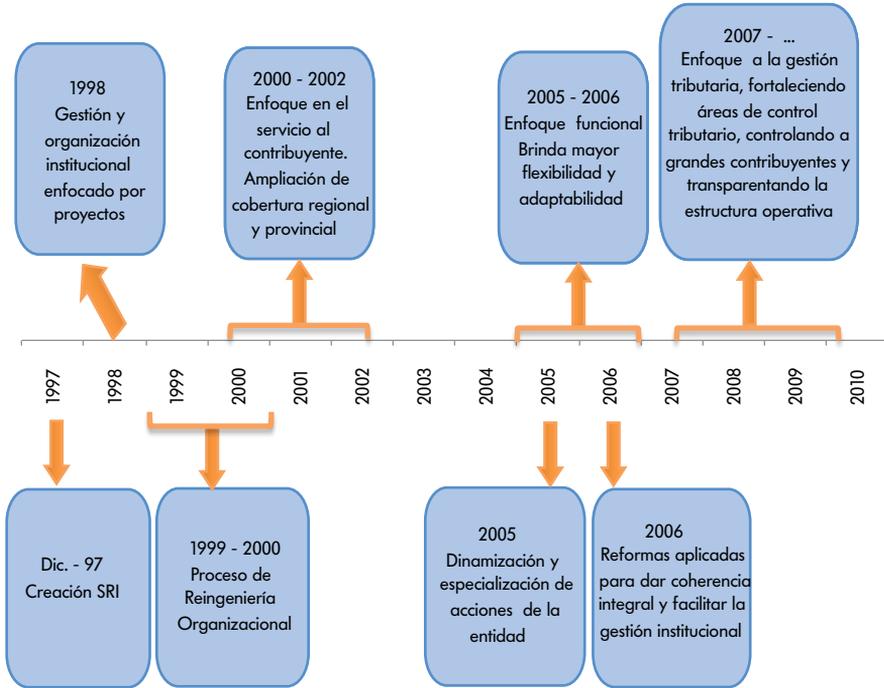
Mediante la Ley 41, el 2 de diciembre de 1997 se creó el Servicio de Rentas Internas, como “una entidad técnica autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, con jurisdicción nacional”⁴⁷, cuya autonomía aplica al área administrativa, financiera y operativa. El objetivo de su creación fue transformar y modernizar la administración tributaria en el Ecuador, con la gran tarea de recaudar y administrar efectiva y eficientemente los ingresos tributarios de manera que permitieran sostener el presupuesto general del Estado, y además, estudiar el diseño de negocio para viabilizarlo hacia una administración flexible y eficaz (Arias et al; 2008).

El modelo de gestión tributaria se ha transformando desde su creación. Inició como una administración basada en proyectos, luego pasó a una reingeniería organizacional, a finales de la década de los 90, para finalmente llegar a un modelo enfocado a la prestación de servicios. Hoy, como se verá en el capítulo 11, el modelo es integral “servimos controlando y controlamos sirviendo”. En este modelo los valores que operan la gestión tributaria son: eficiencia, equidad, eficacia y responsabilidad.

47 Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, artículo No.1. Registro Oficial No.206 de 2 de diciembre de 1997.

En el siguiente cuadro se puede apreciar un diagrama evolutivo de los enfoques administrativos por los cuales el SRI ha pasado desde su creación:

Gráfico 5.13
Evolución de los enfoques administrativos en el SRI
1997-2010



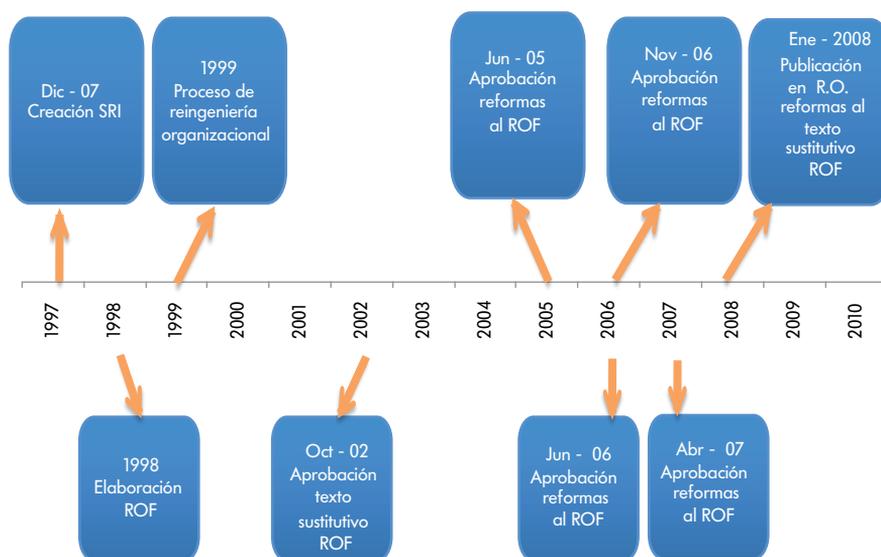
Fuente: Plan Estratégico Institucional 2007-2010, Arias et al; 2008.

El esquema organizativo del SRI inició con el Reglamento Orgánico Funcional (ROF) aprobado en 1998, el cual a lo largo de los años ha experimentado varias reformas, con el objeto de consolidar la estructura organizativa de la entidad y fortalecer las áreas de planificación y control de gestión tributaria, para así brindar un servicio más eficiente y eficaz.

En el gráfico a continuación se puede apreciar la cronología de las distintas reformas realizadas al ROF hasta la actualidad, las cuales se enfocan básicamente en: 1) fortalecer las áreas de control tributario mediante la mejora

en la programación especializada y apoyo técnico, y 2) transparentar la estructura operativa del SRI.

Gráfico 5.14
Cronología de las reformas realizadas al Reglamento Orgánico Funcional (ROF) del SRI 1997-2010



Fuente: Plan Estratégico Institucional 2007-2010.

5.3.7 Inicios del siglo XXI: dolarización, crecimiento y equidad tributaria

Desde el año 2000, el país registró una recuperación económica a pesar del pesimismo político instaurado en la época. El crecimiento económico y la profunda reforma tributaria desarrollada en los últimos años han hecho que la imposición directa vuelva a ganar presencia dentro de los ingresos tributarios. La participación promedio, entre el 2000 y el 2011, de los impuestos directos se ubicó en 36%, y 64% para los impuestos indirectos.

El proceso de dolarización implementado frente a la crisis financiera de 1999, el incremento del precio de los derivados del petróleo para consumo in-

terno y la renegociación de la deuda externa, fueron factores que permitieron reducir la inflación a tasas de un dígito, a pesar de la inestabilidad política y la escasa inversión extranjera existente en el país. Simultáneamente a esta coyuntura, la profunda reforma fiscal dada por la aprobación de la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal, la creación del fondo petrolero de estabilización FEIREP y la eliminación de las pre-asignaciones, coadyuvó al mejoramiento de la gestión de los recursos públicos a nivel nacional (Acosta, 2006; Ramírez, 2010).

La Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal⁴⁸ (junio de 2002) fortaleció la gestión fiscal, introduciendo la planificación central de mediano plazo (cuatro años), la cual consta de planes de gobierno, objetivos, lineamientos estratégicos y políticas de gestión. A partir de esta ley, la administración tributaria reforzó su rol, incorporando este proceso como elemento de planificación y como fuente de recursos de ejecución estatal.

Desde 2007, inicio del periodo del presidente Rafael Correa, y con la posterior aprobación de la nueva Constitución, el Estado fortaleció su accionar hacia nuevos lineamientos: el Buen Vivir, la solvencia en el modelo de gestión pública y la consolidación de un sistema tributario redistributivo. Bajo estos parámetros, el 29 de diciembre de 2007 se expidió la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria (LRET), la cual realizó cambios en la imposición directa e indirecta a través de modificaciones en las reglas de pago del impuesto a la renta, IVA e ICE. Además, esta ley implantó progresividad al impuesto de herencias, con una tasa máxima de 35% y creó los impuestos a la salida de divisas y a las tierras rurales (Ramírez, 2010). El capítulo 8 describe las reformas legales emprendidas desde el año 2007.

Las reformas a la LRET, a pesar de que aumentaron los incentivos, como la deducibilidad de gastos en nómina por razón de nuevos trabajadores y la deducibilidad condicionada de intereses pagados con razón de deuda externa, se han alineado a incrementar el pago del anticipo del impuesto a la renta de personas jurídicas, colaborando de esta forma a la progresividad del sistema impositivo.

48 Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal*, Ley No. 72, Registro Oficial No. 589, 4 de Junio de 2002.

En lo que respecta al impuesto a la renta de personas naturales también se han realizado cambios de suma importancia que buscan la redistribución del ingreso, siendo los que se destacan (Ramírez, 2010):

1. La deducibilidad de gastos personales en educación, salud, vivienda, alimentación y vestimenta, hasta el 50% de los ingresos gravados o 1.3 veces la fracción básica; modificación que permite a las personas naturales (en especial las de relación de dependencia) deducir sus gastos generados fuera de la actividad económica.
2. La exoneración del décimo tercero y décimo cuarto sueldos, y cualquier otro ingreso por razón de becas, indemnizaciones y bonificaciones.
3. El aumento de las alícuotas del impuesto a la renta de personas naturales con tasas diferenciadas entre el 5% y 35% en ocho tramos de base imponible. Tal cambio, al enfocarse en el fortalecimiento de la escala tarifaria, tenía como meta el incremento de la progresividad en el sistema tributario.

En cuanto a imposición indirecta, las modificaciones que se realizaron han hecho referencia al incremento, creación y eliminación de algunos impuestos especiales (ICE a la telefonía fija y celular), y la exoneración del IVA en compras públicas (como armas de fuego para las fuerzas públicas⁴⁹) y ciertos servicios. Adicionalmente a estos cambios, se creó el régimen impositivo simplificado ecuatoriano RISE y el impuesto a ingresos extraordinarios.

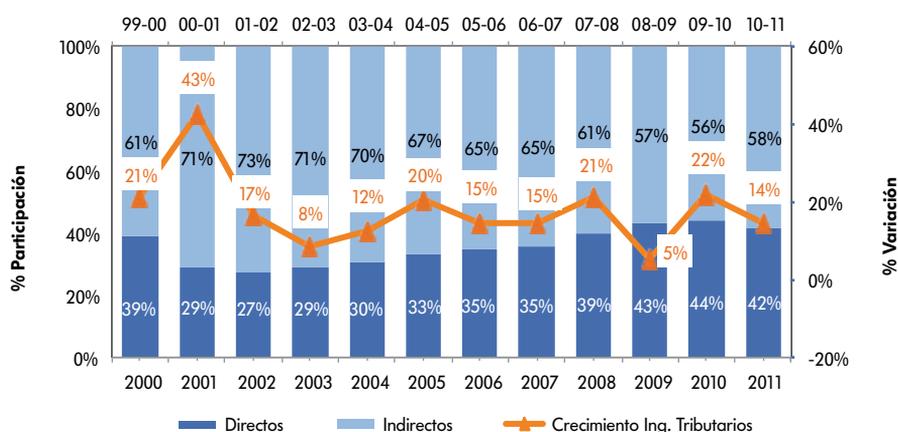
En el año 2011, concretamente el 24 de noviembre, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado entró en vigencia, trayendo consigo varias modificaciones tributarias. Los cambios más desatcados de carácter directo fueron: la creación del impuesto presuntivo único sobre el sector bananero, el cual busca gravar con una tarifa del 2% al total de ventas brutas y aplica a productores y a exportadores que a su vez producen banano; la creación del impuesto ambiental a la contaminación vehicular que grava la

49 Asamblea Constituyente, Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Ciudad Alfaro-Ecuador, 21 de Julio de 2008.

contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos⁵⁰, la creación del crédito para el impuesto de tierras rurales otorgado en el caso del emprendimiento de programas de reforestación, y el aumento de la tarifa del ISD de 2% a 5%.

Por su parte, el cambio más relevante en la tributación indirecta fue: la creación del impuesto no redimible a las botellas plásticas no retornables, cuya finalidad es disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje⁵¹.

Gráfico 5.15
Crecimiento y composición de los ingresos tributarios
(en porcentajes) 2000-2011



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Descripción: El eje vertical de la izquierda muestra la participación acumulada de los impuestos directos e indirectos frente a la recaudación tributaria (ingresos tributarios). El eje vertical de la derecha muestra el porcentaje de crecimiento o variación de los ingresos tributarios totales.

Notas técnicas⁵²

50 El impuesto ambiental a la contaminación vehicular tiene como base imponible el cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo y su antigüedad.

51 La ley indica que por cada botella plástica gravada con este impuesto, se aplicará la tarifa de hasta 0.02 USD, valor que se devuelve en su totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas.

52 Notas técnicas del gráfico 11:

Años 2000-2011: a) Se consideró la información presentada en la recaudación del Servicio de Rentas Internas (consolidado nacional), tomando como *total de ingresos tributarios* a la

Los esfuerzos estatales orientados a conseguir una mayor progresividad tributaria efectivamente han tenido su efecto durante estos últimos 11 años. Al revisar los porcentajes de participación de los impuestos directos se constata el incremento paulatino de su representatividad dentro de la recaudación iniciando con 29% en el año 2001 y finalizando, en el año 2010, con una participación de aproximadamente el doble, 42%. Estas modificaciones impositivas han permitido además atenuar la evolución de los ingresos tributarios en contraste a la alta volatilidad observada en décadas anteriores. Este hecho se lo verifica desde el año 2002, fecha que coincide con la vigencia de la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal (gráfico 5.15).

Al momento de considerar los datos referentes a presión tributaria desde el año 2000, se puede apreciar que los porcentajes describen una tendencia creciente, iniciando con una presión de 10.3% para finalizar con un indicador de 14.5% en el 2011⁵³ (gráfico 5.16). A partir de 2007, se observa un crecimiento sostenido de la presión tributaria, año que coincide con el inicio de varias reformas estructurales tributarias, las cuales han ayudado a que los recursos estatales crezcan y se canalicen en mayor obra social, permitiendo de esta forma que el accionar del gobierno se viabilice y se promueva el desarrollo social del país.

recaudación total neta (incluye devoluciones). b) Los impuestos considerados como **indirectos** fueron: IVA e ICE.

Años 2000-2004: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *imp. circulación de capitales, impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida del país, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.*

Años 2005-2007: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.*

Año 2008: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *impuesto a la renta global, impuesto a los vehículos motorizados, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, impuesto a la salida de divisas, RISE, y otros ingresos.*

Año 2009: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *impuesto a la renta recaudado, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida de divisas, imp. activos en el exterior, RISE, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.*

Años 2010-2011: Los impuestos considerados como **directos** fueron: *impuesto a la renta recaudado, impuesto ingresos extraordinarios, impuesto a los vehículos motorizados, impuesto a la salida de divisas, imp. activos en el exterior, RISE, regalías y patentes de conservación minera, tierras rurales, intereses por mora tributaria, multas tributarias fiscales, y otros ingresos.*

- 53 Para el año 2011, el sistema tributario incorpora los beneficios fiscales del Código de la Producción que significan un mayor gasto tributario, es decir un sacrificio del Estado en términos de recaudación.

Gráfico 5.16
Recaudación⁽¹⁾ y Presión Tributaria del Ecuador
(en millones de USD y porcentajes) 2000 – 2011



Fuente: Banco Central del Ecuador, Servicio de Rentas Internas.

Descripción: El eje vertical izquierdo muestra los diferentes porcentajes de presión tributaria anual. El eje vertical derecha indica el valor en millones de USD de la recaudación efectiva de impuestos.

Nota: (1) Recaudación efectiva.

El PIB para el año 2011 es una previsión.

En los últimos 11 años, el Ecuador se ha caracterizado por una estabilización económica y, a la vez, ha habido constantes episodios de conflictividad política. En esta coyuntura surge un quiebre del modelo político-económico neoliberal a partir del año 2007, a raíz del cual se ha desarrollado una profunda reforma tributaria a favor de una mayor progresividad, con el fin de alcanzar la equidad. Los impuestos indirectos dentro de la estructura de ingresos tributarios aún mantienen una alta participación aunque con una tendencia a la baja, demostrando el efecto que está produciendo la política redistributiva en nuestro país.

A manera de resumen, en la siguiente tabla se enumeran los acontecimientos relativos a tributación más importantes de los años 2000 a 2011.

Tabla 5.10
Cronología tributaria: años 2000-2011

Año	Acontecimiento Tributario
2002	Aprobación de la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal.
2007 - 2008	Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.
	Cambios en las reglas de pago del IR, IVA e ICE.
	Progresividad en el impuesto de herencias (tasa máxima 35%).
	Creación de los impuestos a la Salida de Divisas y a las Tierras Rurales.
	Deducibilidad de gastos personales* hasta 50% de ingresos gravados o 1,3 veces la fracción básica.
	Exoneración sobre décimo tercero y décimo cuarto, e ingresos por becas, indemnizaciones y bonificaciones.
	Aumento de alícuotas del IR de Personas Naturales con tasas del 5% al 35% en 8 tramos de base imponible.
	Eliminación de ICE a la telefonía fija y celular.
	Exoneración del IVA en compras públicas y ciertos servicios públicos. Introducción del RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano) y el impuesto a ingresos extraordinarios.
2009	Exoneración del IR para los dividendos de personas naturales percibidos en el país.
	Incremento de la tarifa del ISD del 1% a 2%.
2010	Régimen de tributación para las empresas de prestación de servicios de la exploración y explotación de hidrocarburos, can tarifa del 25% y normas anti-elusión.
	Eliminación del gravamen a actividad petrolera.
	Emisión del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.
	Exoneración del IR a ingresos obtenidos por fideicomisos mercantiles.
	Reducción de tarifa IR sociedades del 25% a 22%.
2011	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.
	Creación del Impuesto No Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables.
	Incremento tarifa de ICE de 2% a 5%.

Creación de crédito para el Impuesto a Tierras Rurales por implementación de programas de reforestación.
Creación de Impuesto Presuntivo Único sobre el Sector Bananero.
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.
Cambio e incremento de la tarifa del ICE en cigarrillos y bebidas alcohólicas, de ad-valorem a específica.
Presunción de ISD en todo pago efectuado desde el exterior, y en exportaciones cuyas divisas no retornan al país.
Límite a la deducibilidad de gastos relacionados con la adquisición, uso y propiedad de vehículo con avalúo superior a los USD 35.000.
Asignación y compensación del IVA para el sector público.
Exoneración de ISD en la repatriación de dividendos.
Crédito tributario de ISD en IR hasta por 5 años.

*Gastos personales: educación, salud, vivienda, alimentación y vestimenta.

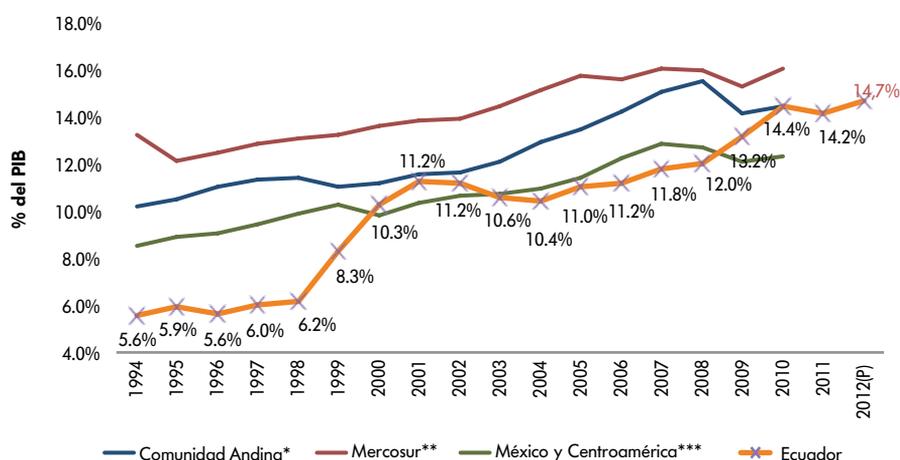
Fuente: Andino 2009; Ramírez, 2010; Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, 2011.

5.4 Conclusión

Para llegar a la conformación del actual sistema tributario, el esquema impositivo experimentó varios cambios estrechamente relacionados con la realidad económica, política y social de cada época, que han definido el comportamiento de los ingresos tributarios de fuente directa e indirecta. Los primeros indicios de tributación para la historia ecuatoriana se desprendieron de la Colonia (siglos XVI-XIX) y del primer siglo de la República (1830-1930) durante los cuales la desarticulación económica y política, la descentralización tributaria (derechos de recaudación de impuestos en manos privadas), el regionalismo y la complejidad tributaria fueron los rasgos comunes y significativos que limitaron el accionar estatal. La llegada de la Misión Kemmerer, en el año de 1925, como medio para frenar la crisis de los años 30 (crisis de deuda interna, término del boom cacaotero, emisión inorgánica de moneda, inflación y descontento social nacional) montó las bases más formales del esquema impositivo, ofreciendo, como parte de su programa fiscal, una reforma tributaria enfocada a la unificación y simplificación impositiva, la cual fue plasmada en los años 50 y 60, y que alimentó el componente progresivo de la recaudación para esos años.

La bonanza petrolera de los años 70, no sólo permitió al Estado incrementar los niveles de gasto público y el grado de accesibilidad a crédito internacional, sino también, aumentó la participación de los impuestos de fuente directa dentro de los ingresos fiscales. Para los años 80, la crisis de la deuda externa, la pobre gestión fiscal y las crecientes necesidades financieras desencadenaron un nuevo proceso de reforma fiscal basado en el fortalecimiento del esquema de tributación indirecta, por su naturaleza de rápida recaudación. Esta tendencia de crisis y de constantes ajustes fiscales-tributarios (fortalecimiento de imposición indirecta) se replicó en la década de los 90, durante la cual se apostó por la reestructuración de la administración tributaria y su institucionalización, creándose de esta manera el Servicio de Rentas Internas (SRI) en 1997.

Gráfico 5.17
Presión tributaria de América Latina y Ecuador (porcentajes del PIB)
1994 - 2010



Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Banco Central del Ecuador.

Descripción: El eje vertical izquierdo incluye los porcentajes de presión tributaria promedio que cada uno de los grupos de países o país registro anualmente.

Nota: * Incluye el promedio de Bolivia, Colombia y Perú.

** Incluye el promedio de Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Chile (asociado).

*** Incluye el promedio de Costa Rica, Panamá, República Dominicana, Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua.

(1) Para Chile, Costa Rica, México, Panamá, Paraguay, Rep. Dominicana y Nicaragua se dispone de la recaudación neta (después de devoluciones).

(2) Se consideró los ingresos tributarios del gobierno central excluyendo los impuestos del comercio exterior.

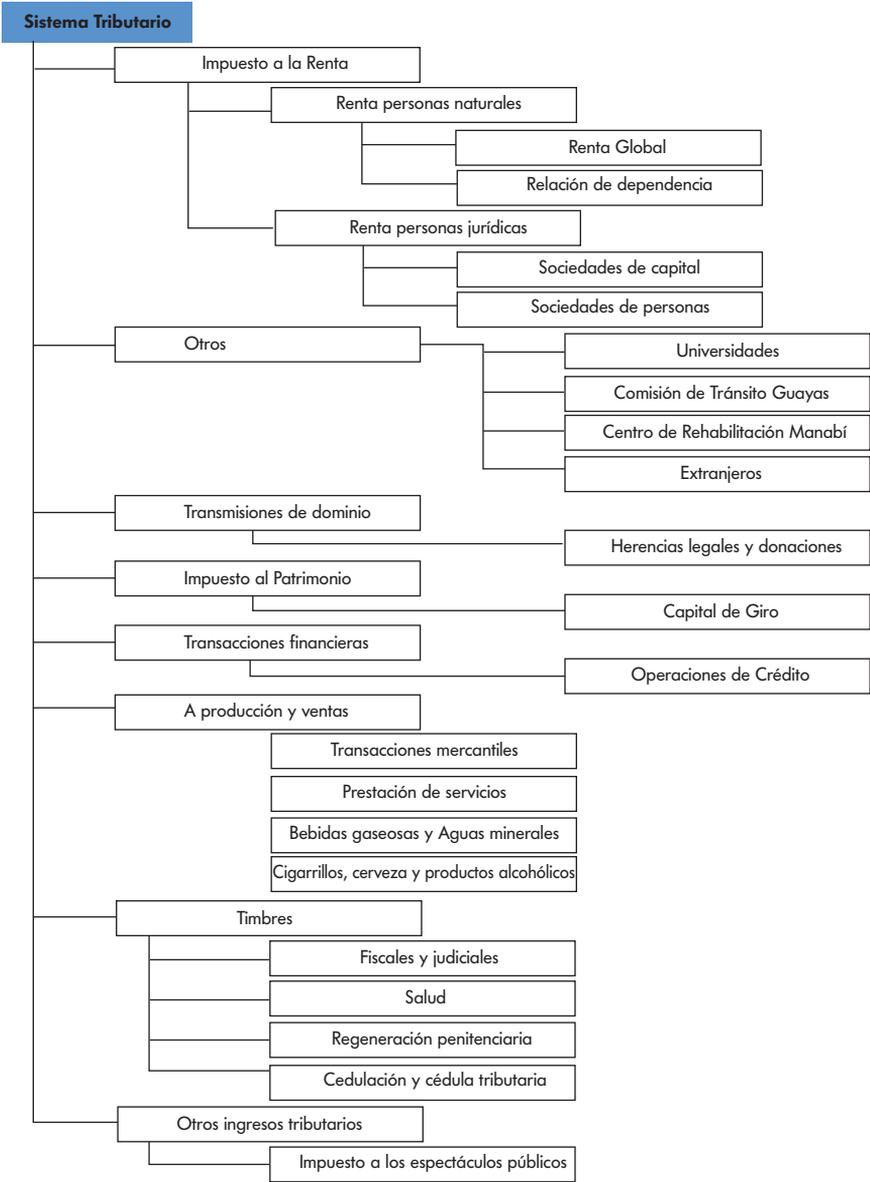
(P) El dato al año 2012 es una proyección.

La creación del SRI en 1997 y la estabilización económica generada tras el proceso de dolarización implementado a raíz de la crisis financiera del año 1999 fueron los acontecimientos que impulsaron el inicio de varios cambios. La vigencia de la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal (2002), también fue uno de ellos, pues incorporó elementos de planificación y el mejoramiento de la gestión fiscal. La aprobación de la nueva Constitución elaborada en el gobierno de Rafael Correa, y su planteamiento dirigido a una economía equitativa y redistributiva, hicieron que se tome como uno de los ejes focales al sistema tributario. No obstante, la participación aún significativa de la imposición de fuente indirecta indica la necesidad de continuar mejorando en términos de equidad tributaria, para así alcanzar una economía más igualitaria.

Un indicio de avance del país en términos impositivos se percata en la evolución de la presión tributaria, creciente entre 1994 y 2010, acercándose a los niveles de presión de sus países vecinos (en América Latina) y más desarrollados. Como se demuestra en el Capítulo 3, los países con mayores niveles de presión tributaria son los más cohesionados socialmente, por lo que el Ecuador está en buen camino para replicar tal comportamiento.

Además, vale destacar que para el año 2010, Ecuador supera los niveles de presión tributaria de Centroamérica y México, y se iguala a los registrados por la Comunidad Andina. El avance del sistema tributario ecuatoriano responde a las acciones que se han tomado desde el año 2008, enfocadas a trasladar la tributación indirecta a directa basándose en criterios de progresividad y eficiencia. Tal hecho contrasta con la realidad de los países latinoamericanos cercanos a Ecuador, los cuales mantienen mayores montos de recaudación tributaria gracias a sus esquemas que priorizan la imposición indirecta. Argentina, Brasil, Chile y Perú son ejemplos claros, sus tasas para el impuesto al valor agregado oscilan entre 18% a 21% (año 2008) (González D., Martinoli C., Pedraza J., 2009), superando a la tasa de 12% que el país tiene.

Anexos



Fuente: Arias et al, 2008.

La clase media: una aproximación para Ecuador

¿La clase media soporta el aporte tributario?

Diana Arias Urvina

Jefa del Departamento de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

6.1 Introducción

Como uno de los resultados de la distorsionada concepción de que el pago de impuestos constituye una “carga tributaria” –una obligación sin contraprestación ante un Estado imperante– se forma la errada percepción de que la clase media soporta una carga fiscal excesiva. Este capítulo realiza un ejercicio de ubicación de la clase media en el Ecuador con el propósito de estimar su contribución tributaria.

Para llegar a establecer los estratos que conforman la clase media de una sociedad específica, resulta indispensable comenzar por la definición de clase social. El recorrido histórico del concepto de clase permitirá hacer un análisis sobre la evolución de la estructura de las sociedades. A partir del concepto de clase, se procede a delimitar el de “clase media” como un concepto cambiante y en permanente construcción.

El siguiente paso consiste en estudiar las similitudes y diferencias de la organización y desarrollo de las clases sociales, con énfasis en los estratos medios en diferentes países, de acuerdo a su localización, época y nivel de desarrollo. Sólo entonces se puede aterrizar en el estudio de las clases medias en la región latinoamericana y específicamente en el Ecuador.

Adicionalmente, con base en una revisión de los estudios realizados por otros autores, se presenta una aproximación empírica de la carga fiscal de la clase media.

Los resultados sugieren que, acorde a los principios del Buen Vivir, la clase media realiza una contribución solidaria a la sociedad y no soporta una carga fiscal excesiva.

6.2 El concepto de clases sociales (antecedentes históricos)

El concepto de clases sociales se remonta a la antigua Grecia donde, según Aristóteles, existía una distinción entre los hombres libres, los esclavos y los metecos que condicionaba su grado de participación política.

Los hombres libres eran los únicos que poseían tierras y eran considerados ciudadanos; además, se acogían a las leyes de las ciudades-estado y podían participar en los asuntos de la polis o ciudad. Por su parte, los esclavos, a pesar de que podían tener y mantener una familia, carecían de libertad y todos los derechos políticos. De igual manera, en este estrato, que era el más bajo de la sociedad griega, los individuos no tenían derecho sobre las tierras y tampoco sobre su persona; es decir, pertenecían y se debían a otras personas.

Entre estas dos clases existía una intermedia conformada por comerciantes, mercaderes, banqueros y negociantes extranjeros. Esta clase, conocida como los metecos, no podía ser terrateniente, pero gozaba de ciertos beneficios a los que los esclavos adolecían: libertad y el derecho de participar en asuntos civiles, sociales o religiosos.

Más tarde, en la era medieval, los pensadores cristianos identificaron la jerarquía de las clases sociales de Europa Occidental y pusieron énfasis en la desigualdad entre ricos y pobres. En esta línea, pero en un contexto diferente, el Islam medieval describió las distintas ocupaciones de Arabia y el Oriente Medio. Las clases sociales de la época no eran más que la extensión de aquellas encontradas en el esclavismo pero con ciertas adaptaciones y cambios.

El clero jugó un rol muy importante en la política del medioevo ya que además de cumplir con las funciones religiosas, dirigía la sociedad conforme a sus intereses de clase. Por lo general, los nobles eran quienes se ordenaban

sacerdotes; por lo tanto, los intereses priorizados eran los de las clases altas. Estas últimas estaban conformadas por los señores feudales (nobles de categoría superior) que eran dueños de los feudos o tierras y los vasallos (nobles de categoría inferior) que prestaban sus servicios militares a cambio de la jurisdicción sobre una fracción de las tierras y sirvientes.

La servidumbre estaba conformada por la población campesina y constituía la base de la pirámide social. Sin embargo, a diferencia de los esclavos, los siervos no pertenecían a los señores feudales sino que su subsistencia dependía de ellos. Así, los siervos tenían una dotación de tierra que debían cultivar para su sustento y por la cual debían pagar en especies al señor feudal, convirtiéndose en arrendatarios permanentes. La servidumbre estaba tan estrechamente relacionada con la tierra que en las negociaciones de la nobleza, los siervos se negociaban como parte de la gleba o feudo.

Con el cambio del sistema económico hacia el capitalismo, Adam Smith (1723-1790) relacionó a las clases sociales con las fuentes de su renta, así: la clase obrera o asalariada se la vinculaba con el trabajo, la clase agraria sacaba provecho de la tierra y la clase industrial se basaba en el capital. En contraste, Saint-Simon (1760-1825) señaló que las clases se podían clasificar en ociosa e industrial; donde ésta última era la encargada de dirigir y llevar a cabo la revolución para promover el desarrollo de la agricultura, comercio e industria.

En esta época, como señaló Babeuf (1760-1797), la lucha de clases fue el motor de la lucha política y el calentamiento social que desembocaron en la Revolución Francesa de finales del siglo XVIII. Además, Proudhon (1809-1865) en su análisis identificó al derecho de propiedad privada como el punto de partida de la desigualdad entre las clases.

A lo largo del siglo XIX, como resaltó Karl Marx (1818-1883) en sus trabajos, las clases estaban estrechamente relacionadas con la interacción de las fuerzas productivas, las relaciones de producción, la estructura y el funcionamiento de las sociedades. En concreto, las clases sociales son grupos humanos que tomaron su forma en base a categorías económicas de cierto modo de producción, en representación de determinados intereses y relaciones de clase (Dos Santos, 1974). Según este enfoque, las clases han existido siempre y han ido cambiando a lo largo de los años. Por lo tanto, para comprender el concepto de clase se debe considerar la dialéctica materialista, según la cual, la

confrontación entre clases sociales es la dinámica del régimen considerado y también el motor de la historia.

“Toda la historia de la sociedad humana hasta nuestros días, es la historia de la lucha de clases. En las épocas que han precedido a la nuestra, vemos en todas partes a la sociedad ofrecer toda una organización compleja de clases distintas y vemos una jerarquía de rangos sociales múltiples. (...) Estos antagonismos subsisten en la sociedad burguesa moderna, que no ha hecho sino substituir clases nuevas y nuevas posibilidades de opresión, nuevas formas de lucha a las de otro tiempo.” (Marx, 1848, p. 21-22).

Desde la perspectiva marxista, en la sociedad moderna fundada en el modo de producción capitalista existe una estructura tricotómica de clases similar a la presentada por Smith: obreros, terratenientes y capitalistas. Los obreros son propietarios de su fuerza de trabajo y reciben por ella un salario, los terratenientes son dueños de las tierras y reciben una renta por el suelo, mientras que los capitalistas son dueños del capital y reciben una ganancia. En este caso, la dialéctica se refleja en la reacción del movimiento obrero de la época (o antítesis) como contraposición al capitalismo industrial (tesis).

La separación de las clases tiene su origen en el aislamiento y egocentrismo del individuo, en el debilitamiento de los vínculos sociales y en la contradicción de intereses, todos propios del capitalismo. La intención de ampliar su fracción de la renta total es la fuente de la rivalidad entre las clases, enfocadas en mejorar su situación económica. Bajo esta visión, las clases sociales no se determinan por títulos nobiliarios o herencia, como lo hacen las castas, sino que dependen de su condición económica y posición en el proceso productivo. Así mismo, existen quienes sostienen que a pesar de que la lucha de clases tiene un importante componente económico, esta es esencialmente política, puesto que en ella interfieren voluntades colectivas que buscan utilizar su influencia para conseguir mejores resultados.

Por facilidad y para fines teóricos, la concepción marxista de las clases, recogida por Aron (1939:105), es la de “grandes conjuntos en los cuales se distribuyen los grupos sociales y que juegan históricamente un papel decisivo” al ocupar un lugar en el sistema económico que depende de las relaciones de producción. No obstante, para alcanzar una comprensión más profunda, se puede analizar los cuatro niveles del concepto de clases (Dos Santos, 1973):

i. El modo de producción

El análisis del modo de producción constituye el primer nivel desde el que se entiende a las clases sociales como el resultado de la interacción de diferentes fuerzas productivas (según su nivel tecnológico y posesión de medios de producción: capital o fuerza de trabajo) y del análisis de las relaciones de producción.

La dinámica de cada régimen se deriva de los componentes antagónicos de dicho modo de producción. Esto significa que la comprensión de las clases exige un análisis dialéctico de la lucha de clases. Entonces, a este nivel se entiende que las clases sociales están inscritas dentro de un modo de producción como la personificación de las categorías económicas en determinados grupos humanos que representan intereses (a veces contradictorios entre cada clase) y relaciones de clase específicas.

ii. La estructura social

En el segundo nivel, las clases sociales se entienden en referencia a un universo histórico y geográfico específico. Así, en un contexto definido se puede identificar el nivel de desarrollo de cada formación social y su relación con otras formaciones sociales para comprender la dinámica de la estructura social. En consecuencia, se puede decir que una estructura social se define a través de la descripción de todos los modos de relación posibles en una sociedad.

De igual manera, la conciencia de clase debe entenderse como los intereses sociales definidos teóricamente o como la conciencia en las condiciones específicas de una estructura social determinada.

La situación social

Desde este nivel, el concepto de clase se entiende al combinar la teoría sobre los intereses de clase con aspectos cotidianos de los individuos de cada grupo. Para conocer la situación de una sociedad, se debe analizar la estratificación social que, en relación con la estructura de clases, jerarquiza a los individuos de dicha sociedad por su posición de clase y por diferencias en su nivel de ingresos, profesión, estilo de vida, cultura, tendencia política, etc.

En esta línea, la situación social se entiende como la composición de una sociedad según las características de sus individuos. Por lo tanto, se busca incorporar la psicología de clase (formas de pensar y sentir de las clases sociales situadas históricamente) al estudio de la conciencia de clase (las condiciones y formas de expresar los intereses de las clases).

iii. La coyuntura

La estructura de clases cambia dependiendo de la coyuntura en que se desarrollan sus contradicciones. Los factores que determinan la transformación de la estructura de clases son económicos y políticos. Entre los económicos se encuentran, por ejemplo, el nivel de desarrollo, el tipo de mercado, los recursos disponibles y la situación laboral en una sociedad. Por su parte, los políticos están relacionados con los conflictos y luchas de clases, el nivel de acceso de las clases al poder, mecanismos de integración social, estrategias de gobierno y de mediación político institucional de los intereses de clase (Carboni, 1984). Esto quiere decir que el comportamiento de las clases y su composición en períodos de alto crecimiento diferirán de aquellos observados durante fases de crisis. Como consecuencia, la composición y comportamiento de las clases dependen de la coyuntura social.

En definitiva, luego de un análisis a través de los diferentes niveles de comprensión, las clases sociales se definen como: “agregados básicos de individuos en una sociedad, que se oponen entre sí por el papel que desempeñan en el proceso productivo, desde el punto de vista de las relaciones que establecen entre sí en la organización del trabajo y en cuanto a la propiedad”. (Dos Santos, 1973, p. 53).

El objetivo de este tipo de sistematización teórica de la definición marxista de las clases sociales, es establecer ciertas condiciones teóricas que, aunque no existen de forma pura en la realidad empírica, sirven para explicarla.

No obstante, como contraste a esta conceptualización exclusivamente teórica, Aron (1939) describe un escenario más cercano a la realidad, en el que tener ingresos y funciones similares no garantiza necesariamente que la mentalidad y tendencia política de los individuos sean las mismas. En base a

lo anterior, se pueden identificar clases sociales distintas entre sí (debido a su trabajo, estilo de vida, ideología, conciencia, etc.) a pesar de estar igualmente subordinadas a un patrón (y tener un ingreso similar o no). Para ilustrar este punto se puede comparar al proletario con el empleado, al trabajador manual con el intelectual, al artesano con el obrero, y al trabajador urbano con el rural.

Este panorama sugiere que no existe homogeneidad (en ingreso, rango, conciencia o voluntad) entre los miembros de un mismo grupo o clase y considera la posibilidad que un individuo pertenezca a más de una clase. De igual manera, es relevante el hecho de que en todo modo de producción perdura una parte de los regímenes anteriores. Por estas razones, la división de las clases sociales no puede ser pura desde la perspectiva empírica y debe entonces considerar ciertos supuestos específicos para cada sociedad.

En este sentido, en un análisis comparativo de clases se pueden distinguir dos alcances: la generalización y la especificidad. El primero considera que la estructura de las clases sociales puede ser generalizada a todas las sociedades con un desarrollo similar (por ejemplo, a todos los países capitalistas desarrollados o a aquellos en desarrollo). Por otro lado, el segundo analiza casos aislados de países, sobre la base de estudios empíricos, recalcando la unicidad y singularidad de su estructura de clases. En todo caso, para llegar a la definición teórica de las clases sociales, es útil obviar la especificidad (Carboni, 1984).

6.3 La clase media: su origen y evolución

A lo largo de la historia, la clase media se ha desarrollado y transformado en medio de los constantes conflictos entre las clases dominantes y las dominadas. En el estudio de la clase media se debe tomar en cuenta a las formaciones sociales constituidas por personas que ocupan posiciones sociales intermedias y lideran varios aspectos de las sociedades como lo social, económico, político y cultural.

En este punto cabe diferenciar el concepto exclusivo de la clase media del inclusivo, que aún se utiliza para distinguir ciertos estratos dentro de la clase media, aunque a veces toman otros nombres. Por un lado, las “formaciones exclusivas de la clase media” (que conforman la denominada clase me-

clases altas o burguesía) abarcan a propietarios de tierras y riqueza, empresarios (clases independientes), personas con alto nivel de educación y calificación y que reciben un alto salario (clases dependientes). Todos estos grupos, que en el siglo XIX representaban el 5% de la población europea, guardan hasta hoy características económicas, políticas y culturales (valores y estilo de vida) similares entre sí.

Por otro lado, los factores que caracterizan a las “formaciones inclusivas de la clase media” son intereses profesionales y económicos, tradiciones, ideologías, tendencia política y estilo de vida. Según estas características, las clases medias inclusivas abarcan un abanico más amplio y menos homogéneo de individuos que las exclusivas: empresarios de nivel bajo, profesionales independientes, funcionarios y empleados de nivel medio-bajo, terratenientes de nivel medio. Las clases medias inclusivas concentraban cerca del 15% del total de la población europea durante el siglo XIX (Siegrist, 2002).

En cuanto al desarrollo de la clase media, en Europa centro-oriental y Estados Unidos (donde se originó la clase media como tal) se distinguen tres fases: una ascendente, desde finales del siglo XVIII hasta principios del XIX; una de desaceleración, desde la mitad del siglo XIX hasta I Guerra Mundial; y un período de diferenciación, contracción y resurgimiento que permanece hasta finales del siglo XX.

Los siglos XVIII y XIX constituyen la base para la consolidación de los estratos medios como clases sociales, aunque la época precisa depende de cada región y país. La tabla 6.1 resume los grupos sociales que conformaban la clase media en esta primera fase. La comunicación e integración entre estos grupos era promovida por la misma clase media, la monarquía y el Estado por medio de revoluciones, disposiciones y reformas que desembocaron en estrictos cambios institucionales. La creciente actividad de esta clase media se evidenciaba en la crítica abierta a las condiciones establecidas y en los intentos por alcanzar posiciones influyentes y eliminar los privilegios tradicionalmente asignados a las clases dominantes. De esta manera se constituyó una élite moderna y dinámica opuesta radicalmente a la nobleza y al clero que, en un principio, representaba a todos aquellos que compartían sus intereses.

Tabla 6.1
Composición de la clase media: siglos XVIII y XIX

Grupos sociales que componen la clase media
Parte de la antigua burguesía de las ciudades y comunas
Funcionarios del Estado moderno que no son parte de la jerarquía feudal
Comerciantes, banqueros, empresarios, industriales y artesanos independientes
Profesionales, literatos y artistas
Parte de la nobleza terrateniente, propietarios no nobles y agricultores
Participantes de movimientos revolucionarios

Fuente: Siegris (2002).

En 1830, los derechos políticos, sociales y legales de los que gozaba la clase media en Europa la fortalecieron y sentaron la base ideal para la construcción de una sociedad ordenada. Sin embargo, con el tiempo, se generaron ciertas tensiones que dieron origen a diferencias marcadas entre los grupos que conformaban la clase media de tal manera que la integración de los estratos medios fue cada vez más complicada.

El impulso del comercio, la industrialización de las economías y una mayor urbanización junto con una mayor concentración de capital, la aparición de nuevos medios de comunicación y el acelerado desarrollo tecnológico fueron factores adicionales que hicieron que la clase media se mantuviera en constante cambio.

En este proceso, que tuvo lugar desde mediados del siglo XIX hasta el comienzo del siglo XX, varios grupos como comerciantes, pequeños empresarios y maestros artesanos de trabajo manual (considerados como la antigua clase media) fueron excluidos hacia la clase baja. Mientras tanto, los empresarios, comerciantes, trabajadores asalariados de alto nivel (social y de estudios) que desempeñaban trabajo de oficina o administrativo y los industriales ganaron status.

Así, a lo largo de las últimas décadas del siglo XIX y principios del siglo XX, la clase media fue incluyendo grupos más diversos de profesionales que tenían ventajas y mayores derechos que los trabajadores manuales no lograron alcanzar. Estos privilegios los mantuvieron alejados de los movimientos

revolucionarios, organizaciones gremiales y sindicatos de la clase trabajadora. Hay que considerar también que las críticas a un sistema que beneficiaba a las clases medias altas (clase media excluyente) a expensas de las clases bajas, se basaban en los principios de igualdad política, democracia, justicia social y redistribución de la riqueza.

Sin embargo, sólo después de la II Guerra Mundial se creó el contexto perfecto para que el concepto de clase media incluyente sea asimilado por las sociedades. Es decir, una clase media capaz de unir social, cultural, política y económicamente a los numerosos grupos heterogéneos para reconstruir las naciones europeas devastadas por la guerra. Con ello, se asentaron las bases de un sistema democrático y una economía de mercado.

En medio de la guerra entre oriente y occidente, aún cuando los países europeos no comunistas buscaban renovar la clase media exclusiva, ésta continuó perdiendo su fuerza y, por el contrario, se acentuó la idea de que la sociedad debía refundarse bajo la dirección de la clase trabajadora. A ello se le sumó la influencia de la cultura de masas, el consumismo, y el Estado de bienestar que se originaron en Estados Unidos.

Desde 1970, el debate sobre el concepto y evolución de la clase media se ha enfocado en las diferencias culturales, étnicas y de género entre los estratos medios. En este contexto, el poder de las élites (clase media excluyente y alta) y sus privilegios fueron instrumentos de discriminación, diferenciación y confrontación. Sin embargo, al mismo tiempo la relación cercana (y a veces de pertenencia) que las élites mantenían con ciertos estratos medios (clase media incluyente), les permitía contar con su apoyo, bajo el discurso de que compartían los mismos intereses.

En aquellas sociedades en las que existía una estricta división por estatus, se formaron oligarquías socio-políticas (en lugar de una clase media moderna) que con la influencia del capitalismo fueron obligadas a ser más incluyentes. Durante las últimas tres décadas, al igual que a lo largo de toda la historia, las clases medias han continuado cambiando, diversificándose e incluyendo equivalentes funcionales de los estratos de las antiguas clases medias. Las clases sociales, entonces, no son entidades fijas en la estructura social sino, por el contrario, constituyen un sistema de relaciones dinámicas en constante transformación. No obstante, para analizar comparativamente la clase media

de distintas sociedades y países es necesario tomar en cuenta las diferencias sociales, geográficas e históricas de su desarrollo.

6.3.1 La clase media en los países capitalistas avanzados

El desarrollo y la composición de los estratos medios son factores que deben ser considerados en la identificación y definición de la clase media de una sociedad. En este proceso, se debe tomar en cuenta que la clase media puede diferir de sociedad en sociedad según sus características y en una misma sociedad según el período del análisis. “El desarrollo de las clases medias en Europa del este y del sureste, América Latina, Japón y en las colonias y sociedades post-coloniales de África y Asia difiere considerablemente, tanto temporalmente como cualitativamente, de aquel de las regiones centrales [de Occidente: Europa del oeste y Estados Unidos].” (Siegris, 2002, p. 1312)

Los países noroccidentales (históricamente más desarrollados) llevan la delantera con una clase media más antigua y mayor experiencia en el análisis de su estructura social. De lo anterior, resulta interesante analizar la situación y características de la clase media en los países desarrollados para tener un marco de referencia en el análisis de la sociedad ecuatoriana.

Una aproximación a las estructuras de clase de las sociedades capitalistas avanzadas en la segunda mitad de la década del 70, permite evidenciar la heterogeneidad existente entre economías con similar nivel de desarrollo. Pero, ¿cuál es la fuente de la heterogeneidad entre estas sociedades avanzadas? La causa de las diferencias en las estructuras sociales se puede atribuir, precisamente, a la distinta evolución y composición de las clases medias. Según Carboni (1984), estas diferencias se observan al comparar los países de la región angloamericana, Europa del centro-norte y Europa del sur.

En la primera región, conformada por Estados Unidos, Canadá y Gran Bretaña, existían pocas clases relacionadas con ocupaciones independientes (pequeña burguesía independiente) y un gran número de clases con ocupaciones dependientes como empleados, profesionales, técnicos y *managers* con posiciones de dirección (que reunían a una nueva pequeña burguesía y a la clase obrera). La estructura de Europa central y del norte, que incluye Suecia, Austria y Alemania, era muy parecida a aquella del área angloamericana con

la diferencia de una mayor participación de la clase obrera y de la pequeña burguesía independiente, en tanto que el tamaño del personal ocupado en puestos directivos era menor. Mientras que la región sur europea (España, Italia y Francia) y Japón conjugan una fuerte pequeña burguesía independiente y varias clases de marginación entre las que están los desempleados, subempleados y personal no remunerado.

La estructura anterior demuestra cómo en economías avanzadas con una reducida pequeña burguesía independiente (PBI), la nueva pequeña burguesía (NPB) es próspera (región angloamericana y Europa norte y central), mientras que en aquellos donde la PBI declina o es constante, el crecimiento de la NPB se mantiene (España y Japón) o se desacelera (Francia e Italia). Esto sugiere que el desarrollo capitalista no es lineal y difiere entre las naciones básicamente debido a que los países con una industrialización más tardía se encuentran subordinados a aquellos con un proceso de industrialización más temprano.

El papel que jugó, en una primera instancia, la PBI en los países capitalistas permite entender algunas características de sus clases medias. Por ejemplo, la PBI francesa generó una presión en el sistema político tal que se posicionó como contraparte de la expansión de la fuerza obrera, lo que le permitió subsistir como clase. En Italia, la persistencia de la PBI se fundamentaba en los esfuerzos por excluir a la clase obrera del poder central.

El caso de Japón es particular pues aunque en el siglo XIX prevelece la clase media excluyente o elitista (que contenía a la PBI), desde el siglo XX se convirtió en el escenario de un gran crecimiento de formaciones incluyentes. El “saariiman” (asalariado), término utilizado para describir a funcionarios y empleados, a principios del siglo XX tomó la forma de representante de una moderna y calificada clase media que incluía a todo aquel que compartía la misma ideología, estilo de vida e intereses de esta clase. A mediados de siglo, el “churyu” tomó la posta como un término que incluía nuevos grupos al estrato medio. Este auge de las clases medias incluyentes se deriva de las ideas nacionalistas propias de la cultura nipona pero también de la influencia que tuvo la clase media occidental en la sociedad japonesa (Siegris, 2002).

Así como en Japón, es un hecho que con el tiempo, la NPB ha ido reemplazando a la PBI como clase social de estabilización social y política en los países de mayor desarrollo. Este es el caso de los Estados Unidos, que ha logrado conservar únicamente a la PBI más productiva en un contexto de

movilidad del mercado laboral, integración de la clase obrera y fortaleza del mercado interno. Adicionalmente, entre 1950 y 1970, el 40% del crecimiento de la NPB estadounidense se debió al incremento en el empleo público (Carboni, 1984,). Pero en los países que mantienen un modelo que fomenta la exportación más que el desarrollo del mercado interno (es decir, algunas características de sociedades periféricas), la PBI es fuerte y de gran importancia en las relaciones socio-políticas.

Así, la evolución histórica de las clases medias se muestra fuertemente interdependiente con los equilibrios que existen entre las dos clases fundamentales y constituye un importante catalizador del campo de tensiones entre estructura y sistema político. En la actualidad, es importante destacar que, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2010), el principal factor que ha permitido que el desempeño de los países desarrollados se mantenga alto a pesar de las recientes crisis (del primer decenio del siglo XXI), es el impulso de su clase media.

6.3.2 El origen, declive y resurgimiento de la clase media en América Latina

Como se afirmó anteriormente, en el sistema capitalista existen naciones dominantes con procesos de industrialización más largos y otras naciones subordinadas. El desarrollo tardío de las sociedades, está estrechamente relacionado con la debilidad de su clase media y burguesía (Carboni, 1984). Y es precisamente en las economías en las que la clase media es débil, que el Estado ha jugado un papel muy importante.

En toda exploración del desarrollo latinoamericano, los efectos del surgimiento de nuevas fuerzas sociales y, según Alba (1960), “sus manifestaciones políticas” deben analizarse en función de sus efectos sobre la realidad de cada país.

En Latinoamérica existen dos fuerzas que han llevado el ritmo de la historia y aún siguen siendo muy importantes. Por un lado, la oligarquía terrateniente, a lo largo del siglo XIX y principios del XX, constituyó el poder más influyente en las decisiones económicas en la mayor parte de los países de la región. Gobernando a través de partidos políticos personalistas, en al-

gunos casos respaldados por la cúpula militar, y lejos de comprometerse con el mejoramiento social, la oligarquía originaba una fuerza que boicoteaba los posibles cambios y reformas. Hasta hoy, ciertos grupos de la oligarquía (clase alta) conservan un alto grado de influencia en los países donde la clase dominada (baja o pobre) es vasta. En cambio, en aquellos países donde han surgido nuevas clases (nuevos estratos medios), la oligarquía ha perdido su influencia.

Por otro lado, el Estado también ha sido un importante eje del accionar de los países. A pesar de que, a través de la historia, la presencia estatal se ha hecho cargo de la prosperidad económica, lo ha hecho para ciertos grupos dominantes y no para toda la nación. Este sentido de responsabilidad del Estado ha llevado a que no sólo las antiguas clases dominantes se sientan merecedoras de su protección, sino que las nuevas clases emergentes también lo hagan. Pero existe un elemento de estructuración y planeación económica que se relaciona con lo anterior y es clave para explicar la acumulación primitiva de capital en la región: la corrupción (Alba, 1960).

Con estos antecedentes, cabe un análisis de la evolución de las clases emergentes y de aquellos estratos medios que constituyen la clase media latinoamericana en las distintas épocas. A principios del siglo XX, mientras que en Europa la clase media se proletarizaba, en América Latina comenzó a surgir una clase no profesional más tecnificada compuesta por industriales, grandes comerciantes, técnicos y dirigentes de empresas. Con ello, las condiciones de vida de las personas de clase media mejoraron.

La polarización, que caracterizaba a la sociedad latinoamericana hasta después de la I Guerra Mundial (1914-1918), dividía a las clases dominantes de las sumergidas y de una delgada capa intermedia de profesionales, burócratas y pequeños comerciantes.

La nueva clase media estaba más estrechamente relacionada con las oligarquías y en algunos casos su poder era aún mayor, por este motivo, se la llamó “clase media superior”. Al mismo tiempo, la antigua clase media (denominada “clase media inferior”) creció en número, mejoró su condición de vida e incorporó nuevos integrantes: obreros especializados, artesanos semi-técnicos, pequeños propietarios agrícolas, comerciantes e industriales de pequeños centros urbanos.

Es así que la clase media superior comienza a ejercer una presión política en las sociedades y utiliza a la clase media inferior como su instrumento de maniobra y choque. A diferencia de Europa, la clase media latinoamericana no se unía a las protestas del proletariado, sino que tomaba la iniciativa política que se unía a su presión económica creciente. Además, esta clase media se caracterizó por: ser urbana, nacionalista, partidaria de la educación pública, los sindicatos y la reforma agraria; estar relacionada con el proceso de industrialización, y favorecer la intervención estatal.

Sin embargo, en las décadas de 1960 y 1970, algunas de estas características cambiaron y el deterioro de la coyuntura económica de la región determinó que esta capa se reduzca considerablemente. A esta etapa le siguió una recuperación económica que llevó a un auge de la clase media latinoamericana.

6.4 Las clases alta y media en el Ecuador

La sociedad ecuatoriana, como la latinoamericana, ha sido un espacio de confrontación radical que, hasta hoy, refleja la inestabilidad de los procesos económicos llevados a cabo a lo largo de la historia. En este espacio, las élites han fallado en diseñar un proyecto nacional en beneficio de toda la población. Por el contrario, con el apoyo de varias instituciones como la corona, la iglesia y en ocasiones el mismo Estado, se han enfocado en defender sus propios intereses a costa del bienestar de la sociedad. Como consecuencia, la posibilidad de alcanzar una estructura social moderna y equitativa ha sido muy reducida.

Desde la época colonial, la corona defendía el sistema de dominación en el que españoles (clase alta) y criollos (españoles nacidos en las colonias) lideraban las esferas política, económica y social. Algunos mecanismos de opresión fueron entonces las mitas, relacionadas con el trabajo en minas y los obrajes que explotaban la tradición textil indígena. Ambas formas de explotación se aplicaban obligatoriamente a los indígenas (clase baja). Adicionalmente, tanto españoles como criollos estaban de acuerdo en que los indios paguen el tributo indígena, diezmos y alcabalas pero se oponían a pagar impuestos ellos mismos. Esta situación llevó a que los indígenas organizaran alzamientos y protestas en contra del sistema y de los mecanismos de opresión, por ejemplo la Rebelión de las Cuadras de Quito que se oponía al estanco de aguardiente. Aunque las revueltas eran bastante violentas, no lograron cambiar la situación.

Así, este sistema opresivo perpetuaba la lucha de clases y no permitía que existiera una clase media.

6.4.1 El nacimiento de la República

Durante el siglo XVIII, el desplome de la economía obrajera y la caída de la explotación minera en América del Sur, junto con algunos conflictos en Europa como la invasión napoleónica, la reforma borbónica y el auge británico debilitaron la estructura del poder colonial.

En este contexto, los delegados de España para el manejo económico de las colonias perdieron representatividad y fueron, en cierta forma, reemplazados por los criollos. El poder de los criollos y algunos mestizos terratenientes se consolidó con el sistema hacienda (latifundio en la Costa) que en base al concertaje (endeudamiento eterno), reemplazó a los obrajes y las mitas. Los latifundistas (dueños de la tierra), buscando expandir sus horizontes comerciales, lideraron la independencia con el apoyo de los primeros sectores medios urbanos.

Sin embargo, como los españoles que aprovecharon los mecanismos e instituciones pre-hispánicas para sentar su gobierno, la oligarquía criolla aprovechó los mecanismos coloniales de opresión existentes. En el proceso libertario, los indígenas permanecieron al margen puesto que estaban conscientes de que las luchas independentistas beneficiaban únicamente a los latifundistas, quienes frenaban cualquier tipo de manifestación y revuelta indígena.

Una vez que Ecuador se constituyó como República independiente en 1830, uniendo los departamentos de Azuay, Guayas y Quito, una alianza estratégica socio-política entre la oligarquía terrateniente, la iglesia y el ejército accedió al poder (Terán, 1896). Esta nueva élite, subordinó a los pobres, a quienes además se les restringían sus derechos.

La primera carta constitucional del Ecuador (1830), pese a establecer ciertos derechos (igualdad ante la ley y opción a elegir y ser elegido) y obligaciones (obedecer leyes y autoridades, servir y defender la patria y ser moderados y hospitalarios), tenía condiciones que limitaban el derecho de ciudadanía. De hecho, para ser considerado ciudadano, se requería tener alguna propiedad (de al menos 300 pesos) o ejercer una profesión, saber leer y

escribir y ser casado o mayor de 22 años. Por lo tanto, eran ciudadanos únicamente los individuos de clase alta.

Así, en Ecuador no se llegó a consolidar un Estado-Nación debido a la heterogeneidad de las estructuras socioeconómicas, a la exclusión de las masas, y a las constantes confrontaciones entre los intereses de las clases dominantes de la Sierra y de la Costa. Acosta (2006, p. 27) afirma que existía un “conflicto de lo nacional (central) y lo regional (periférico)” que ha sido un fenómeno político en la historia del Ecuador a lo largo del siglo XIX y hasta la actualidad. Se debe rescatar que los gobiernos conservadores de Juan José Flores y Vicente Rocafuerte (hasta 1845) lograron conciliar de cierta manera los intereses de las clases dominantes en las diferentes regiones. La Sierra centro norte se basó en el sistema hacienda, la Costa se asentó en el latifundio relacionado con las exportaciones (especialmente de cacao que ya era conocido desde la época colonial) y la Sierra sur tenía como eje la pequeña propiedad agrícola y las artesanías. Además de estas formas, otras relaciones que se mantuvieron hasta la segunda mitad del siglo XX fueron los huasipungueros, yanaperos, arrendatarios, aparceros, partidarios y huasicamas.

Sólo cuando las clases dominantes necesitaban apoyo popular lo buscaban “no en función de un proyecto solidario, sino como una manipulación”, con falsas promesas de protección y defensa de los intereses de los más pobres (Bonilla, 1994, p. 282, 283). Algunas zonas de la joven República aun conservaban siervos que habían conseguido su libertad recién a partir de 1851, en el gobierno de José María Urbina. En esta misma línea, la Constitución de 1869 tuvo un gran alcance pues eliminó la posición económica como requisito para ser ciudadano.

6.4.2 La pequeña burguesía del modelo agro exportador

Cabe analizar el surgimiento de una burguesía muy particular, originada a lo largo del siglo XIX. Se trató de un sector de la Costa que se desarrolló a partir de la producción agrícola de cacao (desde finales del siglo XVIII) y la expansión comercial de Ecuador. El auge de la “pepa de oro”, transformó la estructura del Estado y de las diferentes regiones del país. Así mismo, la prosperidad de las relaciones internacionales (de exportación e importación) hizo que esta oligarquía consiguiera un alto nivel de ahorro, produjera una mayor

concentración de la tierra y perjudicara a productores pequeños y medianos. El nivel de acumulación que alcanzó el reducido número de familias latifundistas agro-exportadoras, les condujo a insertarse en el negocio de la banca y así constituir poderosos grupos económicos.

No obstante, la divergencia de intereses entre la clase hacendada de la Sierra, respaldada por la Iglesia Católica, y esta oligarquía independiente costeña, que promovió la creación de bancos comerciales a partir de la década de 1860, hacía del Ecuador un espacio territorial que albergaba múltiples poderes regionales y no una nación.

El orden social fragmentado de la época se basaba en la coexistencia paralela y a veces interrelacionada de diversas relaciones de producción. En suma, en las zonas urbanas, convivían las clases dominantes (terratenientes, burócratas, el clero y militares) con artesanos, pequeños comerciantes, campesinos convertidos en jornaleros y otras clases dominadas. Estas últimas constituyeron la fuente de mano de obra alrededor de la cual se formaron tensiones entre la Sierra (que la necesitaba para la producción agrícola o textil destinada al consumo interno) y la Costa (que se encontraba en el primer auge cacaotero). La producción artesanal, en cambio, declinó debido a una menor demanda en los mercados y porque la hacienda y el latifundio utilizaban la mayor parte de la mano de obra.

Algunas medidas como la reducción de las tasas arancelarias, una legislación favorable para la exportación, la inversión en vialidad y el mejoramiento de la infraestructura del puerto de Guayaquil, impulsaron el comercio de cacao. Estos esfuerzos que el Estado mantenía por apoyar al sector exportador tenían su recompensa en el rol de la banca como principal prestamista del Estado. Estos son, según Ayala (1989), los antecedentes para la consolidación del Estado oligárquico terrateniente (1860-1875) bajo el régimen de García Moreno.

6.4.3 La Revolución Liberal y la caída del Estado oligárquico terrateniente

La revolución liberal de 1895 (conocida como la guerra civil ecuatoriana) fue posible porque un grupo de la pequeña burguesía (emergentes eco-

nómicos), decidió no depender de las formas de organización predeterminadas e irse en contra de los gobiernos conservadores. Entre los actores de esta revolución estuvieron los caciques costeños, que eran propietarios y líderes montubios, los revolucionarios profesionales, que ya habían organizado levantamientos en otros países latinoamericanos, y la burguesía liberal conformada por latifundistas conocidos como los “gran cacao”.

Hasta la segunda década del siglo XX, “la inestabilidad y división civil características del sistema político ecuatoriano”, hacían del proceso de recaudación de impuestos un proceso muy complicado. De hecho, según Rodríguez (1992, p. 74) “los ecuatorianos no tenían inclinación a pagar impuestos” y el Estado no tenía los medios, políticos ni económicos, para promover el correcto pago de los tributos.

Como la clase alta y los estratos altos de la clase media (elitistas) rechazaban el pago de impuestos, los costos del gobierno eran asumidos por los menos capaces de pagarlos en un sistema similar al de la Colonia. Lo anterior se evidencia en la siguiente afirmación de Rodríguez (1992, p.83): “(Los ecuatorianos urbanos de clase media y alta) estaban perfectamente dispuestos a apoyar los (impuestos) que recayeran sobre la población indígena (...) La pesada carga fiscal sobre ese segmento (pobre) de la población estaba en relación directa con su impotencia en la sociedad ecuatoriana.”

Es así que el mismo Eloy Alfaro, en la Asamblea Constituyente de 1896, se refirió a los indios concertados de la Sierra como “esclavos disimulados” y sentó las bases para la eliminación del concertaje como forma de explotación indígena que se logró suprimir en 1918.

6.4.4 La plutocracia

La comparación entre las exportaciones de cacao de 1916 (1.1 millones de quintales) con aquellas de 1926 (447 mil quintales) evidencian la dimensión de la crisis del cacao. Las consecuencias de la crisis del cacao se reflejaron en el aumento del desempleo y el apareamiento de formas de producción precarias que, en suma, promovieron la pobreza y ampliaron las clases bajas. La ampliación de las clases bajas también vino acompañada de la concentración de ingresos en pocos segmentos de clase alta, lo cual polarizó al país aún más.

Además, pese a tener gastos exorbitantes, estos grupos no pagaban impuestos que incluso el Estado no era capaz de cobrarle por los compromisos que con ellos mantenía.

La disconformidad de los estratos bajos provocó levantamientos. Sin embargo, la Revolución Juliana de 1925, que si bien tuvo el apoyo de la clase media, fue un movimiento organizado por militares de la Sierra, con una intención por detrás: reformar los poderes del Estado y regular a los plutócratas costeños. A partir de 1950 el “boom” del banano permitió nuevos grupos de la sociedad accedieran a mejores nivel de ingreso. Es así que los propietarios de las plantaciones bananeras (más tecnificadas que las del cacao), eran distintos a los terratenientes cacaoteros. Los excedentes del banano se transfirieron, en parte, a otras áreas de la economía.

Así, a mediados del siglo pasado la clase media costeña (distinta a la que se desarrolló en esa misma época en la Sierra) fue constituida por los agro-exportadores, que eran agricultores asentados desde la baja montaña hasta la Costa, comenzaron a acumular riqueza sin ser necesariamente profesionales. Pero además existió un estrato medio conformado por artesanos que podían auto-sustentarse, lo que les daba un nivel de vida que les permitió obtener el acceso a la educación para sus hijos. Entre éstos últimos (la siguiente generación de este nuevo estrato) comenzaron a haber profesionales que por sí mismos constituyeron un estrato medio.

Sin embargo, en esta época “no faltaron los conflictos, sobre todo entre productores y exportadores, que desembocaría en un importante movimiento campesino regional” (Acosta, 2006). Los exportadores de banano concentraban (como hasta hoy) un poco menos de la mitad de la renta bananera, mientras que la participación de los numerosos productores apenas superaba la mitad. Además, los exportadores se beneficiaban, pues eran los productores quienes asumían las pérdidas en el caso de una reducción de la demanda internacional, no se preocupaban por la productividad del sector, pagaban bajos salarios y mantenían una producción extensiva de la fruta (minando la capacidad del suelo).

6.4.5 *La década de los 70 y el surgimiento de la clase media*

En la década de los setenta, el potencial petrolero ecuatoriano (evidenciado tras el descubrimiento de nuevas reservas en la Amazonía) atrajo nueva inversión extranjera a través de los grandes consorcios transnacionales que, se dice, contribuyeron a incrementar las exportaciones nacionales, a generar empleo y aportaron con la transferencia de tecnología. Sin embargo, en realidad los estratos altos de la sociedad fueron los que más se beneficiaron del banquete petrolero; las clases medias apenas se aventajaron y para las clases bajas, la riqueza petrolera se tradujo en débiles bienes y servicios públicos como salud, educación, infraestructura. Algunos beneficios creados para los estratos más pobres como los subsidios, son hasta hoy aprovechados también por los ricos: el subsidio a la gasolina.

El auge petrolero llevó a un proceso acelerado y deshumanizado de urbanización y también a la profundización de las desigualdades de la sociedad ecuatoriana. Así mismo, a una década del origen de la actividad petrolera, el Ecuador entró en una crisis de la deuda externa y la sociedad sufrió un incremento de la pobreza y la miseria.

Se debe recalcar que las clases altas empresariales gozaban de otros beneficios además de sus rentas de capital (Acosta, 2006 p. 134): *i*) rentas derivadas de beneficios arancelarios y subsidios, *ii*) renta derivada de los subsidios a importaciones promovidos por una política cambiaria laxa, *iii*) rentas de la corrupción, evasión tributaria, contrabando, renta de la estructura oligopólica excluyente de la sociedad.

6.4.6 *La clase media contemporánea en Ecuador*

La década de 1990 no trajo mejoría para la debilitada y empobrecida clase media, bajo las ya institucionalizadas recetas neoliberales, el país incurrió en una serie de políticas de privatización y reducción del tamaño del Estado y severos ajustes económicos tendientes a buscar el equilibrio fiscal, contrayendo el gasto público social. Tal como menciona Acosta (2001),

“el país, en consecuencia, experimentó el empobrecimiento más acelerado en la historia de América Latina: entre el año 1995 y el año 2000, el número de

pobres creció de 3,9 a 9,1 millones, en términos porcentuales de 34% al 71%; la pobreza extrema dobló su número de 2,1 a 4,5 millones, el salto fue de 12% a un 31%. Lo anterior vino acompañado de una mayor concentración de la riqueza: así, mientras en 1990 el 20% más pobre recibía el 4,6% de los ingresos, en el 2000 captaba menos de 2,5%; entre tanto el 20% más rico incrementó su participación del 52% a más del 61%. Y en el nuevo siglo miles de ecuatorianos, más de 500 mil personas (más de un 10% de la PEA), habrían huido del país”. (Acosta, 2006, p. 196).

Dos décadas de permanente ajuste estructural y fallidas políticas de promoción de exportaciones, apertura comercial y libre mercado llevaron a resultados poco satisfactorios en el ámbito social. No se pudieron dar avances en superar la pobreza y la inequidad social.

Esta situación hizo que, durante el último lustro del siglo XX, el ingreso se concentrara cada vez más (de 52% a 61%) en los estratos altos de la distribución del ingreso (20% más rico). Al mismo tiempo, la participación de las clases más pobres (20% más pobre) en el ingreso se redujo considerablemente (de 4.6% a 2.5%).

En suma, la relación y simultaneidad de todos estos elementos coadyuvaron al panorama negativo de fin de siglo en el Ecuador, en el que hogares de clase alta se beneficiaron incrementándose la inequidad en la distribución del ingreso, las clases medias se empobrecieron, y por consiguiente, se dio un repunte en los niveles de pobreza y pauperización del país.

La tensión social que había estallado a finales del siglo XX en varios golpes de estado e inestabilidad política, dio lugar a nuevas ideas de un desarrollo enfocado en la equidad y justicia social. Este enfoque se vio configurando en una nueva ideología, basada en la cosmovisión andina del *sumak kawsay*.

Es así que, a partir de 2007, se emprende un proceso de cambio basado en los principios de redistribución, equidad y cohesión social. En el año 2008, la ciudadanía aprobó su nueva Carta Magna, aceptando un cambio estructural, que marca el inicio de un nuevo período en el que podemos decir que la gente de la clase pobre y media se encuentran representados por el gobierno, cuyo objetivo principal es la redistribución de la riqueza, la inclusión social y la justicia, objetivos amparados en el Plan Nacional del Buen Vivir.

Los resultados son evidentes. Entre los años 2006 y 2010, la desigualdad en el país decreció en un 12.5%, la pobreza a nivel nacional pasó de 37.62% a 32.76% y la pobreza extrema bajó de 16.89% a 13.09%. (Senplades, 2011)

6.5 ¿Cómo medir la clase media?

La academia debe ser la fuente de conceptualización y opinión argumentada sobre las clases sociales y, en este caso específico, sobre la clase media en Ecuador. Como no dispone de hechos científicos, una conceptualización debe basarse en resultados. Así, desde el punto de vista empírico, la definición y tratamiento de la clase media ha sido abordada desde algunas perspectivas (economicista, política y social).

El objetivo de la mayoría de los estudios sobre las clases medias es identificar y estimar el número de hogares incluidos en el estrato medio (magnitud de la clase) y la estructura del mismo (composición de la clase), según las características de una sociedad en particular. Esta información se puede contrastar con aquella de segmentos de población equivalentes en otras regiones y países. Las variables más utilizadas en la medición de la clase media se relacionan con el ingreso, consumo y otros aspectos como ocupación y calidad de vida.

Algunas de las metodologías, que pueden utilizarse para este fin consideran los siguientes factores (o la combinación de algunos de ellos) para diferenciar a la clase media de las demás (clase alta y baja):

- i. Tipo de ocupación: manual y no manual.
- ii. Fuente de renta o ingreso: capital (ej. obrero independiente) y mano de obra (ej. relación de dependencia).
- iii. Monto de ingreso por segmentos basados, por ejemplo, en la línea de pobreza (como límite inferior) y un percentil determinado (como límite superior).
- iv. Capacidad de consumo: alta, moderada, baja o de subsistencia.
- v. Calidad de vida (acceso a salud, educación, vivienda, servicios básicos, longevidad, bienestar, que no necesariamente ni únicamente es el nivel de riqueza).

De igual manera, es fundamental identificar las características de las distintas aproximaciones a la definición de clase media, según el objetivo de la medición. En este sentido, las clases medias se pueden identificar desde un punto de vista relativo, absoluto o desde uno intermedio.

Por lo general, si se busca comparar la magnitud o composición de la clase media entre varios países, una metodología objetiva (en la que exista un umbral común para todos los países) es útil. Mientras que si se pretende calcular el tamaño y estructura de la clase media en un país específico, se puede utilizar una técnica relativa (en la que se tome un intervalo de la distribución de la variable de análisis), que encontrará intervalos en los que el ingreso variará dependiendo del país.

En ocasiones, ambas metodologías se pueden combinar para obtener una segmentación más confiable de la sociedad en estratos. La tabla 6.2 presenta algunas aplicaciones de las metodologías anteriormente descritas en el cálculo de los estratos medios.

Tabla 6.2
Aproximaciones a la definición y cálculo de la clase media

Tipo de perspectiva	Variable de análisis	Cálculo	Referencia
Relativa	Consumo	Hogares ubicados entre el percentil 20 y el 80 de la distribución de consumo	Easterly (2000)
	Ingreso	Personas con ingreso entre 0.75 y 1.25 veces el ingreso per cápita mediano	Birdsall et al. (2000)
	Ingreso	Hogares en los que el principal receptor de ingresos del hogar (PPIH*) tiene ingresos comprendidos entre cuatro veces la línea de pobreza urbana (límite inferior) y el percentil 95 (límite superior) de la distribución del ingreso	CEPAL (2011)

Tipo de perspectiva	Variable de análisis	Cálculo	Referencia
	Ocupación	Hogares en los que el PPIH es asalariado o por cuenta propia y declaró desempeñarse en ocupaciones no manuales*	CEPAL (2011)
Absoluta	Ingreso	Personas con ingreso anual superior a 3,900 USD en términos de paridad de poder adquisitivo	Bhalla (2009)
	Ingreso	Personas con ingreso anual entre la media del ingreso de Brasil y aquella de Italia o entre 4,000 y 17.000 USD en términos de paridad de poder adquisitivo de 2000	Banco Mundial (2007)
	Gasto	Personas con gasto per cápita diario entre 2 y 4 USD o entre 6 y 10 USD	Banerjee & Duflo (2007)
Híbrida	Ingreso	En países en desarrollo: personas con ingresos entre la mediana de la línea de pobreza de los países en desarrollo y aquella de Estados Unidos	Ravallion (2009)
		En países desarrollados: personas con ingresos superiores a la línea de pobreza Estados Unidos	

Fuente: OCDE (2010), CEPAL (2011).

* Principales perceptores de ingresos del hogar.

La metodología que considera la ocupación como variable de estudio para identificar a los hogares de los estratos medios es particular. Ésta se basa en la clasificación de los principales perceptores de ingresos del hogar por su condición en el mercado laboral. Así, las clases medias estarían conformadas por familias cuyos principales perceptores de ingresos siendo ocupados por cuenta propia o asalariados, se dediquen a actividades manuales o sean jubilados.

Tabla 6.3
Identificación de los estratos por tipo de ocupación de los PPIH*

PPIH	Estratos sociales		
	Alto	Medio	Bajo
Ocupados			
Empleadores	X		
Trabajadores por cuenta propia			
Actividades manuales		X	
Actividades no manuales			X
Asalariados públicos y privados			
Actividades manuales		X	
Actividades no manuales			X
No ocupados			
Rentistas	X		
Jubilados		X	
Otros Inactivos*			X

Fuente: OCDE (2011).

* Principales perceptores de ingresos del hogar.

** Incluye a PPIH con ingresos provenientes de remesas, transferencias monetarias de programas sociales u otros ingresos no provenientes del trabajo.

Por otra parte, lejos de definir la clase media, se puede hacer un análisis de la estructura de clases según la coyuntura. En este contexto, es importante tener presente que una definición de clase media no es económica, sino esencialmente política. Y es política porque viene desde una concepción ideológica y se aplica según un modelo. Debido a que la conceptualización se hace desde el modelo aplicado, existe diversidad de conceptualizaciones.

En 2007, la sociedad ecuatoriana escogió con más del 80% de votos favorables un nuevo modelo de convivencia (el Buen Vivir) como su eje base para desarrollar los conceptos de la Constitución. Pero, ¿por qué no hay una definición absoluta de la clase media en este esquema social? Porque el proyecto, al igual que el concepto de clase media, está en construcción. En el proceso, se intentará evitar la estratificación porque lo que se busca es eliminar la división y consolidar una sociedad homogénea y equitativa.

La clase media, entonces, se basa en el *sumak kawsay*, que especifica cómo llegar al Estado del Buen Vivir. En este contexto resultó trascendental redefinir la educación, la seguridad social, la redistribución, la tierra, etc. Y en esa redefinición, se busca respetar e incluir a la clase media y ayudarle a consolidarse, pero al mismo tiempo conseguir que sea solidaria para impulsar a los sectores menos aventajados del país.

Así mismo, considerando que la clase alta ha sido siempre la menos solidaria, la inspiración constitucional (ratificada por una inmensa mayoría de los ecuatorianos) está enfocada en limitar la acumulación de una clase media-alta burguesa (que sin poder ocultar su acumulación, usa a la clase media para redefinirse en busca de unos beneficios de acumulación bajo el discurso de que defienden sus intereses). Así, la Constitución promueve la solidaridad en aquellos que siempre han vivido acumulando y redefine a la clase media como el motor de desarrollo y solidaridad.

6.6 Una aproximación a la contribución de la clase media en Ecuador

Para el ejercicio de estimación de la clase media y su contribución tributaria, se debe considerar que el concepto de clase media se encuentra en constante reformulación. Como todos los procesos sociales son dinámicos y cambiantes en el tiempo, una aproximación empírica de este tipo constituye un reto conceptual y metodológico; por este motivo este ejercicio aborda la estimación de un estrato medio, en función de los ingresos de los contribuyentes del impuesto a la renta de personas naturales como variable focal. El hogar (o la familia) es la unidad pertinente para un análisis de estratos. En la literatura, se puede encontrar que la mayoría de estudios caracterizan a los hogares de acuerdo a su capacidad de consumo, su nivel de acceso a salud, educación, vivienda y servicios básicos, sus fuentes de ingresos; y el tipo de ocupación de sus miembros.

En este caso, a pesar de que existen diferentes aproximaciones según la variable que se elija, se seleccionó como variable focal a los ingresos. En primer lugar, porque existe una correlación importante entre el nivel de ingresos del hogar y los bienes y servicios a los que tiene acceso. Pero adicionalmente,

porque en el caso de Ecuador, la información disponible de la variable ingresos es más confiable y actualizada.

Para delimitar al estrato medio, considerando que la construcción histórica de la clase media se ha configurado en medio de los conflictos entre las clases dominantes y dominadas, se debe encontrar los umbrales del ingreso que separan a los diferentes estratos. Así, para definir los límites del estrato medio, se identifica el nivel del ingreso en el que un hogar deja de considerarse pobre (umbral inferior) y aquel desde el cual el hogar es considerado parte del estrato alto (umbral superior).

El objetivo de este apartado es, entonces, calcular el aporte tributario del estrato medio, según el nivel de ingreso. La información utilizada se basa en las declaraciones de renta de personas naturales del periodo 2010 presentadas al Servicio de Rentas Internas. Además, se debe considerar que las personas que se encuentran trabajando en el sector informal no están incluidas en la base de datos y que el hecho de pertenecer a ese sector no implica necesariamente la pertenencia al estrato bajo.

6.6.1 Límites del estrato medio

La Constitución de la República en el Art. 328 dispone que “la remuneración será justa, con un salario digno que cubra al menos las necesidades básicas de la persona trabajadora, así como las de su familia; será inembargable, salvo para el pago de pensiones por alimentos.” Amparado en este marco legal, el Código de la Producción, Competitividad e Inversiones define el salario digno como el costo de la canasta básica unificada dividida para el número de perceptores de remuneración que tiene una familia. Este valor anualizado se considera el límite inferior de la clase media debido a que es este nivel de ingreso el que permite cubrir las necesidades básicas del hogar y alcanzar un nivel de vida satisfactorio, pero modesto.

El Ministerio de Relaciones Laborales definió por primera vez el salario digno mensual para el periodo 2011 en 350.70 dólares. Este rubro se calculó como el costo promedio de la canasta básica unificada mensual (561.12 dólares) de 2011 dividido para 1.6 que es el número de perceptores del hogar. Este

monto anualizado equivale a un ingreso de 4,208.38 dólares por persona que se considera como límite inferior de la clase media.

Con el objetivo de delimitar el nivel de ingreso en el que termina el estrato medio y comienza el estrato alto, se consideran el nivel de patrimonio y las fuentes de ingreso. Se considera como patrimonio a los activos declarados por las personas obligadas a llevar contabilidad, y a los bienes muebles e inmuebles que se arriendan y los predios agrícolas. Los ingresos que se consideraron como ingresos del capital son: los declarados en la parte de obligado a llevar contabilidad, los recibidos por regalías, los provenientes del exterior, los rendimientos financieros y los dividendos percibidos.

Se identificó al límite superior del Estado medio en 42,504 dólares en función del valor anualizado de la máxima remuneración que percibe un empleado público de carrera. Se consideró este monto debido a que un empleado público de carrera no tiene posibilidad de acumular rentas de capital y depende primordialmente, de sus ingresos en relación de dependencia, característica principal de un individuo de estrato medio. Los empleados públicos ocupan el segundo lugar en concentración de número de empleados en relación de dependencia, según las bases de datos del SRI y ocupan el primer lugar de aporte en impuesto a la renta.

Se consideró que los ciudadanos pertenecientes al estrato alto tienen una mayor contribución de las rentas de capital en sus ingresos totales y un patrimonio superior a 50,000 dólares⁵⁴. Se escogió el percentil 90 del ingreso total como el estrato medio alto, porque podrían existir contribuyentes del estrato alto, que usan este tramo para pagar tasas marginales del impuesto menores.

6.6.2 Contribución tributaria del estrato medio

En función de las definiciones anteriores, se puede observar que el 47.17% de los contribuyentes pertenecen al estrato medio, los cuales concentran el 36.3% del ingreso total, 22.68% del impuesto a la renta total y

54 Este criterio se tomó en función del límite sobre el cual se empieza a tributar en el impuesto a la renta de herencias, que se consideraría el único impuesto patrimonial que tiene el sistema tributario ecuatoriano.

una tasa impositiva efectiva promedio de 0.69% (Ver tabla 6.4, recordemos que la tasa impositiva efectiva se calcula como el ratio entre el impuesto pagado y el ingreso total del contribuyente). Mientras que, en el estrato alto se encuentran el 3.55% de los contribuyentes, los cuales concentran el 57.64% del ingreso, el 77.32% del impuesto a la renta causado y tienen una tasa impositiva efectiva promedio de 4.79%. Esto denota el claro espíritu progresivo del impuesto a la renta de personas naturales. El impuesto está diseñado para responder a los principios constitucionales del Buen Vivir, porque si bien el estrato medio no soporta la mayor carga del impuesto, en coherencia con el principio de solidaridad, sí aporta al Estado porque su estructura le permite tener un nivel de vida mejor que el de los ecuatorianos cuyos ingresos son inferiores a la franja exenta. Es importante mencionar que los estratos medios tienen también la posibilidad, como todos los ecuatorianos, de acceder a servicios de manera gratuita como salud y educación.

Tabla 6.4
Contribución tributaria de acuerdo a las clases

Clase	Porcentaje del ingreso total	Porcentaje del impuesto a la renta total	Tasa impositiva efectiva promedio	Porcentaje de total de contribuyentes de cada estrato
Estrato bajo	6.06%	0.00%	0.00%	49.28%
Estrato medio	36.30%	22.68%	0.69%	47.17%
Estrato alto	57.64%	77.32%	4.79%	3.55%

Fuente: declaraciones presentadas al SRI para el periodo fiscal 2010.

El estrato medio paga su impuesto a la renta dentro de los primeros cinco rangos de la tabla de impuesto a la renta, por lo que la tasa sobre la fracción exenta del impuesto varía desde 0% hasta 15%.

Tabla 6.5
Contribuyentes de la clase media en relación al total de contribuyentes

Fracción básica (USD)	Exceso hasta (USD)	Tasa sobre la fracción excedente	Total de ingresos	Total de impuesto a la renta	Número de contribuyentes
0	8,910	0.00%	16.68%	0.00%	30.84%
8,910	11,350	5.00%	6.36%	1.25%	7.25%
11,350	14,190	10.00%	4.55%	3.04%	4.13%
14,190	17,030	12.00%	2.64%	3.23%	1.91%
17,030	34,060	15.00%	5.78%	13.87%	2.94%
34,060	49,110	20.00%	0.30%	1.29%	0.11%

Fuente: declaraciones presentadas al SRI para el periodo fiscal 2010.

Además, se dividió al estrato medio en tres estratos: medio bajo, medio y medio alto. En el estrato medio bajo se encuentran los contribuyentes que perciben ingresos desde 4,208.38 dólares hasta 11,350 dólares anuales, éste grupo es el 80% del estrato medio y el 65% dentro del mismo no tiene aporte impositivo. El estrato medio que percibe ingresos entre 11,350 dólares y 17,030 dólares anuales constituye el 12%. El estrato medio alto es el que aporta con una tasa sobre la fracción exenta mayor del 15%, porque tiene ingresos entre 17,030 y 25,200 dólares y constituye el 6% de todo el estrato medio.

Tabla 6.6
Contribuyentes de la clase media en relación a los contribuyentes de los estratos medios

	Fracción básica (USD)	Exceso hasta (USD)	Tasa sobre la fracción excedente	Total de Ingresos	Total de impuesto a la renta	Número de contribuyentes
Estrato medio bajo	0	8,910	0%	45.9%	0.0%	65.4%
	8,910	11,350	5%	17.5%	5.5%	15.4%
Estrato medio	11,350	14,190	10%	12.5%	13.4%	8.8%
	14,190	17,030	12%	7.3%	14.2%	4.0%
Estrato medio alto	17,030	34,060	15%	15.9%	61.2%	6.2%
	34,060	49,110	20%	0.8%	5.7%	0.2%

Fuente: declaraciones presentadas al SRI para el periodo fiscal 2010.

6.7 Conclusión

La definición de clase media obedece al momento histórico, organización socio económica y cultural de un país, por ello se trata de un concepto cambiante y en permanente construcción. Su medición no puede circunscribirse a una comparación internacional o una variable financiera. Esta complicación permite que exista una subjetividad y discrecionalidad en la inclusión de los ciudadanos dentro de este grupo, constituyéndose en un instrumento de confrontación en relación a la afectación del impuesto sobre los contribuyentes.

En este capítulo se realizó un ejercicio de estimación de un estrato medio de ingreso informado por los contribuyentes. En función de las consideraciones que se explican en este capítulo, el estrato medio no concentra rentas de capital, por lo que su mayor fuente de renta son los ingresos del trabajo. La fuerza de trabajo asalariada, sobre los niveles del salario digno, constituye el grupo del estrato medio. Este estrato medio, si bien tiene una contribución de un 23% de su renta, no concentra el mayor aporte tributario en el impuesto a la renta de personas naturales.

Acumulación de la riqueza y acumulación del pago de impuestos: cosas que no se dicen ni se discuten

Nicolás Oliva Pérez

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco

Director General del Servicio de Rentas Internas

Ana Rivadeneira Alava

Investigadora del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

7.1 Introducción

El contrato social se hace efectivo mediante una alianza entre los ciudadanos y el Estado, en la cual los primeros se comprometen a cumplir voluntariamente con el pago de los tributos y el segundo tiene la obligación de garantizar bienestar mediante el gasto público responsable: el pacto fiscal. Un pacto fiscal sostenible en el tiempo descansa en la percepción de la sociedad sobre qué tan justos son los impuestos y el gasto. Según la actitud hacia los impuestos, se puede distinguir tres clases de ciudadanos: los que hacen todo para evadirlos, los que se benefician mediante exenciones e incentivos y los que efectivamente pagan. La forma como se concibe el sistema tributario define la incidencia legal y económica del sistema, y en definitiva, la justicia de los impuestos.

Para Crowe (1944) un impuesto es justo si cumple tres condiciones: (1) es establecido por un sistema legislativo legítimo, (2) es determinado por una causa justa y (3) garantiza una justa distribución del pago del impuesto entre la sociedad. Entonces, la clave está en establecer cuál es el principio de justicia.

Una de las condiciones de la justicia en una sociedad es la equidad, pues “(...) [la equidad] en algún nivel –un nivel que se considere importante– es una demanda que no puede obviarse fácilmente cuando se presenta [defiende] una teoría ética o política del contrato social”. (Sen, 1992, p.18)

Si a lo anterior se añade que la equidad social se entiende como el tratamiento igual de los iguales y el tratamiento desigual de los desiguales, la valoración de qué tan justo es un sistema tributario se condiciona a la estructura económica y social del país al que se hace referencia. Por ejemplo, en una sociedad perfectamente igualitaria, la concepción de justicia dictará que el pago total de los impuestos se distribuirá también de forma igualitaria, es decir, que todos contribuirán en un mismo monto. En el caso de una sociedad con una clase media amplia y consolidada, la concepción de justicia llevará a que dicha clase media pague la mayor parte de los impuestos. En el escenario extremo, caracterizado por una distribución desigual de la riqueza, será justo que el pago de impuestos sea asumido mayoritariamente por la parte de la población que más concentra esa riqueza. Dada la estructura socioeconómica del Ecuador y la necesidad de consolidar un pacto fiscal, ¿es justo que la recaudación tributaria esté altamente concentrada?

Para responder esta interrogante, el presente capítulo toma como punto de partida el pacto fiscal y los elementos necesarios para que éste sea amplio y creíble. A su vez, aborda los principales escollos existentes en los países que impiden alcanzar dicho pacto. En segundo lugar, define los requisitos para que un sistema tributario sea justo. Finalmente, estudia algunos elementos del pacto fiscal en Ecuador.

7.2 Características y escollos de un pacto fiscal

7.2.1 Características

El pacto fiscal se define como la incorporación de todos los grupos económicos y sociales, a través de sus representantes, en la discusión y el consenso sobre la forma cómo se financia el Estado y cómo se utilizan los recursos públicos (Lora, 2008). Evidentemente este pacto tiene una característica imprescindible y es que debe ser, sobre todo, creíble; es decir, los acuerdos

alcanzados deben funcionar en la práctica y, a lo largo del tiempo, los integrantes deberán cumplir sus compromisos de forma voluntaria y no mediante la coerción (Lora, 2008). Además, es necesario que la representatividad de los grupos económicos y sociales sea real, lo cual implica una verdadera democratización de los partidos políticos, de los organismos de representación social, de los órganos de control y especialmente, la democratización de la opinión pública, donde no sean los grupos con mayor voz quienes definan las agendas de discusión o impongan sus criterios e intereses particulares como si fuera la opinión de las mayorías.

La Cepal (1998) señala que un pacto fiscal debe incluir algunos elementos: 1) un proceso de reformas del Estado las cuales deben ser consolidadas en el tiempo y legitimadas por la sociedad como un verdadero cambio del *statu quo*, 2) la promoción de un entorno macroeconómico estable que comprometa al fisco a cobrar impuestos de la forma más justa posible y a usar eficientemente los recursos; 3) mecanismos transparentes de acción pública; 4) la equidad como objetivo prioritario, y 5) un cambio institucional hacia la institucionalización efectiva de la democracia.

Después de décadas en que las políticas públicas fueron completamente discrecionales y estaban capturadas por los grupos de poder, las demandas sociales en América Latina y Ecuador se han posicionado en el debate social en busca de reformas institucionales profundas que reduzcan las brechas de educación, salud y riqueza que experimentan los diferentes grupos de la sociedad. Por ende, el pacto fiscal solo podrá consolidarse cuando se ejecuten dichas reformas.

Una parte de las reformas institucionales es la transformación de las fuentes de financiamiento del Estado: dar mayor peso a los ingresos permanentes (impuestos) y menos a los no permanentes (rentas de la explotación de recursos no renovables). Esto garantizará la sostenibilidad de las finanzas públicas, del gasto social y, en últimos términos, reducirá la vulnerabilidad de la economía a choques macroeconómicos, generalmente externos, como los cambios en los precios de los recursos naturales. Ante esta realidad, se hace imprescindible que el Estado garantice el principio de suficiencia del sistema tributario mediante un compromiso de lucha contra la evasión por parte de la administración tributaria y, a su vez, con el mejoramiento del cumplimiento voluntario por parte de la ciudadanía. Para ello, es necesario elevar la presión

fiscal y garantizar que el nuevo pago de impuesto se distribuya de la forma más progresiva posible. No obstante, este nuevo sacrificio de la sociedad plantea nuevos estándares de eficiencia en el gasto público.

Mejorar la calidad del gasto público no solo significa reducir los niveles de corrupción, sino también implica la focalización de éste, precautelando el bienestar de los grupos más vulnerables. Para que el gasto se focalice de forma adecuada se necesitan mecanismos de transparencia, donde el Estado y la ciudadanía establezcan un compromiso de base amplia a través del cual los ciudadanos realicen una veeduría del gasto del Estado y a su vez, el Estado tenga toda la posibilidad de fiscalizar a los ciudadanos en el pago de impuestos.

El pacto fiscal resultará inalcanzable si la equidad no es parte constituyente del arreglo institucional entre la sociedad y el Estado. Si la equidad se omite, se descuida o se cumple solo de forma legal y no en la práctica, la sociedad se fragmenta pues se generan resentimientos de los grupos menos favorecidos (Lora, 2008). Esto impide la existencia de un pacto creíble y sostenible en el tiempo.

Finalmente, se destaca a la institucionalidad democrática como elemento central para alcanzar el mencionado pacto fiscal. Para el caso de América Latina esto implica cambiar la relación de poder en nuestras sociedades, traspasar el poder de las élites a las grandes mayorías, transformar nuestros Estados aparentes (como los llama el pensador boliviano Zabaleta Mercado) que representan tan solo a una parte privilegiada de la sociedad, en Estados integrales (como los llama Gramsci) que representen a la colectividad. A su vez, la institucionalidad democrática no se entiende sin la conformación del mismo pacto fiscal, es decir, tanto el gasto como los ingresos del Estado deben responder de manera democrática a las exigencias de las mayorías, representadas a través del sistema político.

7.2.2 Los escollos al pacto fiscal

El pacto fiscal se ve amenazado en América Latina por la forma cómo se ha configurado la estructura social y económica de los países, más los arreglos institucionales que han desembocado en la poca eficiencia del Estado para garantizar un pacto creíble. Macías-Aymar y Oriol Prats (2008) o Basombiro

(2009) establecen algunos escollos que impiden alcanzar el pacto fiscal en la región.

En primer lugar, la desigualdad social incrementa la presiones por políticas redistributivas; no obstante, también genera que los grupos económicos sean más renuentes a establecer sistemas tributarios progresivos y redistributivos (Basombiro, 2009; Macías-Aymar y Oriol Prats, 2008). Además, el crecimiento económico sustentando sobre una acumulación polarizada del capital no hace más que fortalecer a las élites económicas y concentrar los beneficios del crecimiento en unos pocos. La concentración del capital reduce los incentivos para que las empresas apliquen procesos de mejoramiento continuo. Estas estructuras monopólicas u oligopólicas del capital siempre fueron potenciadas por un Estado corporativista mediante incentivos perversos, sacrificio o gasto fiscal en sectores privilegiados, concesiones, entre otros.⁵⁵ La mala distribución de los medios de producción y la dependencia exclusiva de la exportación de productos del sector primario han ocasionado lo que Jagdish Baghwati califica como el “crecimiento empobrecedor”.

La desigualdad del ingreso está fuertemente ligada a brechas salariales, brechas de educación, brechas de salud, entre otras, lo cual reproduce un modelo excluyente que resulta en la informalidad y la pobreza y donde no existen las mismas oportunidades para todos. Las brechas educativas en la sociedad son una forma de perpetuar el statu quo y consolidar el poder económico de las élites. Esta fractura social y del conocimiento imposibilita que pobres y ricos puedan participar en el mercado laboral en igualdad de condiciones. El pobre está destinado a engrosar el ejército de mano de obra poco calificada y mal remunerada mientras que el rico accede a empleos con mayor remuneración y a redes sociales que le garantizan una posición económica privilegiada. La respuesta de la sociedad a este arreglo institucional se expresa en las altas tasas de informalidad económica y tributaria de América Latina y del Ecuador.

La concentración de la riqueza facilita que los grupos económicos impongan sus intereses en la agenda política; antiguamente lo hacían mediante lazos familiares, y en la actualidad, con redes de negocios. Uno de los pri-

55 No hay que olvidar que la estructura económica en América Latina se sustenta sobre el sector primario exportador y grupos de poder que históricamente han estado alrededor de la explotación de la tierra y recursos naturales (petróleo, minerales, banano, cacao, madera, etc.). Ello da lugar al surgimiento de sectores rentistas.

meros vínculos que se forma entre el poder económico y el poder político ocurre en la explotación de recursos naturales y en el diseño de los sistemas fiscales. Cuando la acumulación de riqueza es completamente disfuncional, la gran industria deja de ser un motor del crecimiento y se convierte en lo que Elizondo y Santiso (2006) llaman “termitas fiscales”, que tratan de recuperar los impuestos pagados mediante beneficios particulares asignados en el presupuesto del Estado, exenciones tributarias, subsidios, transferencias u otros privilegios fiscales.

La erosión de las bases imponibles, mediante incentivos discriminatorios (gasto tributario) y un gasto público discrecional, reduce la capacidad del Estado de proveer bienes públicos básicos como educación, salud o infraestructura. La desigualdad y la pobreza facilitan que los grupos que tienen mayor “voz” política, utilicen el sistema tributario y al presupuesto de la nación a su favor, dejando de lado el gasto público que promueve el crecimiento y desarrollo económico. Este fenómeno ha sido definido por Elizondo y Santiso (2006) como “violencia fiscal”.

Si la política pública es capturada por los grupos de poder, se hace imposible que los beneficios del crecimiento y desarrollo económico se distribuyan entre todos. Cuando los recursos públicos se direccionan a grupos específicos, no solo se espera mayor concentración de la riqueza, sino que la sociedad percibe la injusticia de la política pública y pierde el compromiso por pagar impuestos. En definitiva, la concentración del poder político hace imposible un pacto social de base amplia y aleja las posibilidades de alcanzar la cohesión social. Finalmente, una captura del gasto público por parte de élites políticas y económicas provoca que la sociedad desconfíe de las instituciones del Estado socavando la legitimidad del Estado.

Como mencionan Macías-Aymar y Oriol Prats (2008), todos estos elementos que obstaculizan un pacto fiscal están conformados de forma sistémica, convirtiéndolos en un círculo vicioso del pacto fiscal: la desigualdad económica y social reproduce un modelo donde los grupos económicos han formado lazos con el poder político de tal forma que capturan el gasto y los incentivos tributarios. Esto reduce la eficacia del gasto público y deslegitima la acción del Estado frente a los ciudadanos, los mismos que reducen su voluntad por pagar impuestos debido a que el Estado no cumple con el compromiso adquirido en el pacto. Cuando el Estado cuenta con fuentes de finan-

ciamiento alternativas (renta de la explotación de recursos naturales) tampoco está dispuesto a construir sistemas tributarios que cumplan los principios de suficiencia y progresividad (no existe la necesidad de cobrar impuestos). En la medida en que los ciudadanos no pagan impuestos, tampoco se sienten en la obligación de realizar una verdadera fiscalización del gasto público. Así, el pacto se debilita de forma sistemática, dando como resultado una moral tributaria laxa por parte de los ciudadanos y un Estado poco eficiente para incrementar su bienestar.

7.3 Impuestos y redistribución

Los capítulos anteriores han abordado el tema de la justicia y la equidad como características inalienables de una sociedad de la que todos aspiraríamos formar parte y con la que todos querríamos contribuir. Además, se determinó que el Estado, como actor primordial de dicho contrato social, y del pacto fiscal, en particular, está en la obligación de asegurar que el financiamiento de sus actividades sea lo más justo posible. Este último es un requisito indispensable para que un pacto fiscal duradero.

Si bien la justicia de los impuestos depende en gran parte del destino de su recaudación –los impuestos son justos si estos se establecen por una causa justa (Crowe, 1944)– en este capítulo trataremos de otro de los criterios de justicia; específicamente, trataremos de responder ¿cuál es una justa distribución del pago de los impuestos?

La justicia de un sistema tributario se identifica a través de qué tan equitativo es éste en su trato con los ciudadanos. Como se vio anteriormente, la equidad es la conjugación de dos premisas: el trato igual para los iguales entre sí, equidad horizontal, y el trato diferenciado para los desiguales, equidad vertical. Un sistema tributario equitativo es aquel que hace que las personas que tienen unas circunstancias económicas similares paguen los mismos impuestos, y que las personas con circunstancias económicas diferentes –asumiendo el criterio de la capacidad de pago por los argumentos expresados en el Capítulo 1– paguen distintos montos según dicha capacidad.

Así, en una sociedad caracterizada por una gran desigualdad de la riqueza (sin que éste sea el único aspecto que se deba considerar en términos de

inequidad y mucho menos al realizar un análisis del bienestar de una población), un impuesto justo sería aquel cuyo diseño garantice que quienes más paguen sean quienes más riqueza posean. Pero además de esta característica, la idea es que el conjunto de impuestos permita mejorar la situación inicial (en un momento determinado), es decir, que haga posible la reducción de las inequidades (en varias esferas). Esto último tiene que ver con la capacidad de redistribución de los instrumentos tributarios y responde a la pregunta de qué tanto permite la estructura de la recaudación de impuestos hacer una reasignación desde los segmentos de la población con mayores recursos hacia aquellos menos aventajados.

En términos más operativos, la justicia del sistema tributario pasa por la implementación de impuestos en los cuales se verifiquen dos atributos:

- Progresividad: es la característica que hace que a medida que aumenta la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto (ingreso), también aumente la tarifa del impuesto. Por ejemplo, el impuesto a la renta a las personas naturales señala que mientras más alta sea la utilidad, mayor es la tasa (el porcentaje) que debe sufragarse (aportarse).
- Suficiencia recaudatoria: este atributo se refiere a que la recaudación de impuestos –o más bien el conjunto de éstos– permita cubrir las necesidades de financiamiento de un Estado que cumpla su parte del pacto. Esto dependerá de la amplitud de la base de contribuyentes, la flexibilidad del impuesto para ajustarse a los cambios de la economía, cumplimiento de la norma y del nivel de evasión. (Sevilla, 2004).

Para que el sistema tributario pueda cumplir con su función de redistribución, se requiere que ambos atributos se cumplan simultáneamente. De poco servirá un impuesto progresivo que recaude tan poco que la reasignación se vea restringida a casi nada, con un impacto nulo en la desigualdad de la renta. Asimismo, sería poco justo que el Estado obtenga una ingente cantidad de recursos si éstos provinieran de impuestos regresivos (situación en la cual la gente con menos ingresos o consumos pagaría una proporción más alta de éstos). Este descontento perduraría aún si lo recaudado se gastara de una forma más aceptable.

Otro determinante de la justicia de un sistema tributario es, indiscutiblemente, su impacto verdadero en la economía y en las personas, en última instancia. Esto tiene que ver con la incidencia de los impuestos, la cual no es tan fácil de distinguir en la medida en la que no siempre los obligados a pagar un impuesto según la ley, incidencia legal, son quienes contribuyen efectivamente, ya que pueden encontrar mecanismos para trasladar el impuesto a los demás (generalmente vía precios) (Sevilla, 2004). El impacto último de un impuesto, o incidencia económica, se refiere a conocer quiénes aportan al final de la cadena (cuando ya no existen más traslados), es decir, quiénes ven reducirse su ingreso disponible para otros usos.

La diferencia entre la incidencia legal y económica será más o menos grande según haya más o menos posibilidades de trasladar el tributo, y esto, a la vez, está determinado por una variedad de factores como los tipos de mercado, la sensibilidad de la demanda o de la oferta ante variaciones en los precios, el plazo para el cual se realiza el análisis, los cambios en otras políticas económicas (Stiglitz, 2000). Podríamos decir que incluso los factores sociales pueden jugar un papel importante a la hora de determinar la incidencia económica de un impuesto; por ejemplo, mientras más compromiso haya por parte de un ciudadano con su país, posiblemente mayor será su disposición a contribuir con el financiamiento de la gestión pública (esto es precisamente la calidad del pacto fiscal que prima en un grupo social) y menor será su incentivo para trasladarlo a alguien más.

Sin duda, hay otros factores que determinan la incidencia verdadera de un impuesto (el cumplimiento de la norma, la implementación, el control, etc.). Además, si bien la justicia —estrechamente identificada con la equidad— es la cualidad primordial de un sistema tributario, existen otras propiedades deseables, aunque no siempre compatibles, como la eficiencia económica, la simplicidad, la transparencia o la flexibilidad (Musgrave y Musgrave, 1992; Stiglitz, 2000). Todos estos son aspectos que, de una forma u otra, se discuten a lo largo de este libro; por lo pronto nos enfocaremos en el primer aspecto: la equidad.

7.4 ¿Cómo estamos aportando los ecuatorianos?

Una vez establecidos los criterios de justicia y equidad que se han planteado a lo largo de este libro, ha llegado el momento de evaluar el sistema tributario ecuatoriano. Para ello, habíamos ya señalado que la valoración de justicia dependerá de las estructuras particulares de una sociedad. Por ese motivo, en este apartado iniciamos el camino con un breve análisis de la distribución del ingreso y de algunas otras variables importantes en nuestro país.

7.4.1 La (des)igualdad del ingreso en el Ecuador

Aunque una discusión del por qué tomar el ingreso como nuestra variable objetivo escapa al alcance de este libro, es indispensable aclarar dos cosas al respecto: (i) Estamos conscientes de que el ingreso no es la única forma de medir el bienestar de un individuo o un hogar. El bienestar es multidimensional y subjetivo, y el debate acerca de la mejor forma de medirlo continúa. En este sentido, al hablar de justicia como equidad, y al centrarnos en el ingreso, no se aboga tampoco por una igualdad perfecta en esta esfera únicamente⁵⁶, sino por la convivencia tranquila de una sociedad conformada por seres humanos diversos, tanto en sus características personales como en sus circunstancias externas. (ii) A pesar de las múltiples críticas y dificultades, el ingreso es una medida que puede conciliarse con el enfoque de bienestar de Sen: considerando a la renta como un medio –no el único ni el más determinante– para alcanzar varios funcionamientos (aquellos elementos, estados del ser, estar y hacer, que constituyen una vida buena como estar adecuadamente alimentado, contar con buena salud, participar en la comunidad, etc.) y, por lo tanto, es una aproximación hacia las capacidades que tienen las personas para vivir el tipo de vida que deseen (Duclos y Araar, 2006). Entonces, la desigualdad del ingreso reflejaría desigualdades más profundas: de libertades y de oportunidades.

Las tablas y gráficos que se presentan a continuación hacen uso de las bases de datos de la Encuesta Nacional de Empleo, Desempleo y Subempleo (Enemdu), realizada por el INEC para los meses de diciembre de 2007 y de

56 Hay que tener en cuenta que la desigualdad puede medirse en varias esferas y la demanda de equidad en una de ellas, puede requerir la desigualdad en otras (Sen, 1995).

2011. Estas bases recogen variables socio-económicas de los hogares, urbanos y rurales, y de sus miembros, con énfasis en su situación laboral. La encuesta tiene significancia a nivel nacional (a pesar de que Galápagos no forma parte de la muestra).

Por las razones explicadas antes, la variable focal para el estudio de la desigualdad es el ingreso total per cápita del hogar⁵⁷. El ingreso total se calcula tomando en cuenta la renta del trabajo, de capital, transferencias –que comprenden pensiones, regalos o donaciones internas y remesas del exterior – y lo recibido por concepto de asistencia otorgada por el Estado a los hogares más vulnerables: el bono de desarrollo humano y el Programa Joaquín Gallegos Lara⁵⁸ (este último sólo para el año 2011). Para resumir el estado de la desigualdad en nuestro país, se ha dividido a los hogares en deciles del ingreso total per cápita⁵⁹.

La tabla 7.1, a continuación, indica el ingreso medio per cápita de los hogares, proveniente de las distintas fuentes mencionadas. Entre 2007 y 2011, la situación de los hogares ecuatorianos ha mejorado, en promedio: ha habido un incremento (estadísticamente significativo) de los ingresos laborales, de las transferencias y de las asistencias estatales, y, en consecuencia, del ingreso total medio.

57 El ingreso es mensual, y corresponde al recibido en noviembre de los años 2007 y 2011, respectivamente.

58 El bono del Programa Joaquín Gallegos Lara es una transferencia del Estado al responsable (familiar o no) del cuidado de una persona de escasos recursos con discapacidad física o intelectual severas (determinadas como tales por la Misión Solidaria Manuela Espejo). El monto de la transferencia es de 240 dólares mensuales; su pago inició en agosto de 2010 (Vicepresidencia, 2012).

59 Un percentil es cada parte de la división de una población, ordenada según un criterio o variable de interés, en 100 partes iguales. Un decil equivale a cada parte de la población ordenada cuando ésta se divide en 10 partes iguales. En este caso, el primer decil corresponde al 10% de hogares con menor ingreso per cápita y el último decil corresponde al 10% de hogares con mayor ingreso per cápita.

Tabla 7.1
Promedio de los ingresos per cápita de los hogares: años 2007 y 2011
 (en dólares)

Tipo de ingreso	Promedio 2007	Promedio 2011
Ingreso laboral	155.86 (4.9556)	183.62 (3.2203)
Ingreso de capital	106.26 (8.9677)	121.57 (7.7837)
Transferencias	89.73 (4.4373)	117.51 (5.6949)
BDH y discapacitados	8.56 (0.1044)	16.32 (0.2989)
Ingreso total	173.66 (5.2269)	203.22 (3.484)

Fuente: Enemdu, diciembre 2007 y diciembre 2011.

Descripción: la tabla recoge el promedio de los diferentes tipos de ingresos per cápita de los hogares, para los años 2007 y 2011.

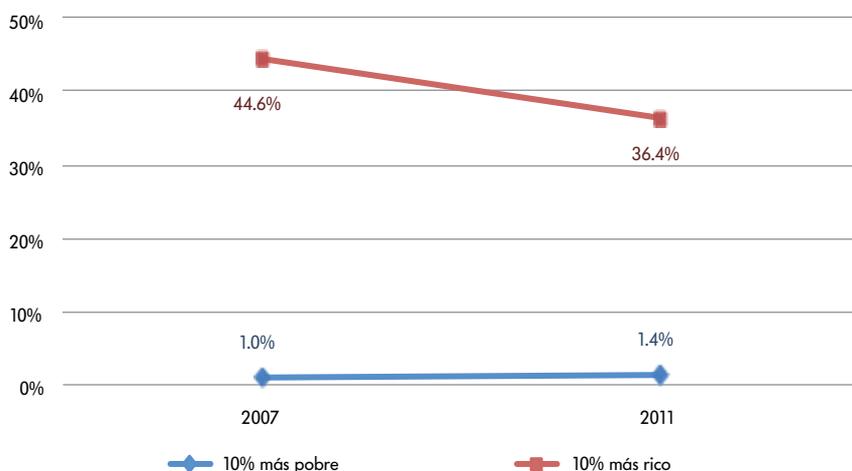
Nota: las transferencias comprenden pensiones, regalos o donaciones y remesas. BDH es el bono de desarrollo humano; el de discapacitados es la ayuda entregada por el programa Joaquín Gallegos Lara. Los errores estándar se presentan en paréntesis.

Pero ésta no es toda la historia: Ecuador se caracteriza por ser un país multicultural y pluriétnico y, lamentablemente, también por ser altamente desigual en esferas en las que la equidad se considera deseable. Esta es una condición que tiene raíces históricas, pero que, en última instancia, no se ha podido superar debido a la reproducción de las mismas estructuras económicas y políticas perversas: la alta concentración de la tierra y el capital, la dependencia en la explotación de los recursos naturales, la especialización en las exportaciones primarias, la captura de las instancias de decisión por los grupos de poder económico, etc. (Sánchez, 2005) Aunque Ecuador es el sexto país con menor desigualdad entre los países de América Latina y el Caribe (después de Venezuela, Uruguay, El Salvador, Perú y México), hay que tener en cuenta que ésta es la región con la distribución del ingreso más desigual del mundo (todos los

países tienen índices de Gini⁶⁰ que superan el promedio de las demás regiones del mundo, salvo el de África Subsahariana) (Cepal, 2011).

Si bien en los últimos años ha habido un progreso en cuanto a la reducción de las brechas entre los hogares de menores y los de mayores ingresos, como se puede ver en el gráfico 7.1, la concentración del ingreso aún es alta: el 10% de hogares con menos recursos (primer decil) poseen apenas el 1.4% del total de ingresos mientras que, en el extremo opuesto, el 10% de hogares con más recursos concentra el 36.4%.

Gráfico 7.1
Concentración del ingreso de los hogares: años 2007 y 2011



Fuente: Enemdu, diciembre 2007 y diciembre 2011.

Descripción: el gráfico muestra la proporción del ingreso total que concentra el 10% de hogares más pobres y el 10% de hogares más ricos, en los años 2007 y 2011, respectivamente.

Esta disparidad es aún más evidente al comparar el ratio del ingreso per cápita de los hogares del decil 10 con el de los hogares del decil 1 (tabla

60 El índice de Gini es una medida resumen de la desigualdad de una distribución. Está relacionado con la discrepancia entre la proporción acumulada de individuos (u hogares) ordenados según una variable de interés (ingresos, en este caso) y la proporción del ingreso total que acumulan esos individuos (hogares).

7.2). Si bien el ratio se redujo entre 2007 y 2011, se observa que el ingreso total medio del 10% de hogares con mayores ingresos es 27 veces más que el ingreso total medio del 10% de hogares del extremo opuesto de la distribución. Además, se puede ver que las brechas del ingreso laboral son más altas que las del ingreso de capital: los hogares del décimo decil tienen un ingreso del trabajo promedio 30 veces mayor que el de los hogares del primer decil (si bien este factor cayó del 49 que se observaba cuatro años antes).

Tabla 7.2

Relación entre ingresos promedio de los hogares del primero y último decil: años 2007 y 2011 (en dólares)

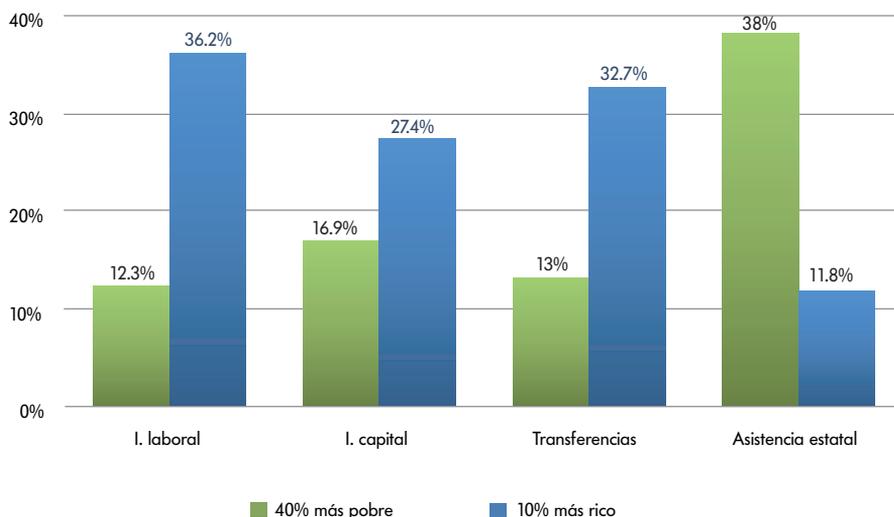
Tipo de ingreso per cápita (promedio)	2007			2011		
	“10% más pobre (a)”	“10% más rico (b)”	“Ratio (b)/(a)”	“10% más pobre (c)”	“10% más rico (d)”	“Ratio (d)/(c)”
Ingreso laboral	14.24	693.17	49	22.43	664.49	30
Ingreso de capital	9.59	212.18	22	24.18	239.98	10
Ingreso total promedio	17.14	780.85	46	27.92	742.67	27

Fuente: Enemdu, diciembre 2007 y diciembre 2011.

Descripción: la tabla contiene los ingresos promedio laboral, de capital y total de los hogares del decil 1 y 10, así como el cociente de dichos ingresos entre ambos deciles.

Este último punto se corrobora con los datos del gráfico 7.2, en el cual se observa que, para 2011, el 40% de los hogares de menos ingresos tiene el 12.3% del total de ingresos del trabajo, versus el 36.2% que acumula el 10% de hogares más adinerados (decil 10). Llama la atención que lo recibido por los hogares por concepto de pensiones, donaciones y remesas (transferencias) también está altamente concentrado, lo cual refuerza la situación de desigualdad: los hogares del decil 10 concentran casi el 33% de los ingresos por transferencias; los hogares de los deciles 1 al 4, poseen el 13%. Todo lo contrario ocurre con la asistencia que da el Estado: está altamente concentrada en el 40% de los hogares de menos ingresos (quienes reciben el 38% del total), si bien los hogares del decil más rico también se benefician con el 11%. En este sentido, la intervención estatal aquí considerada (BDH y el bono de discapacidad) sí alivian la situación de los hogares menos aventajados y reducen la desigualdad del ingreso (aunque estos datos revelan que aún se requeriría una mejor focalización de estos programas).

Gráfico 7.2
Concentración del ingreso de los hogares por fuente: año 2011



Fuente: Enemdu, diciembre 2011.

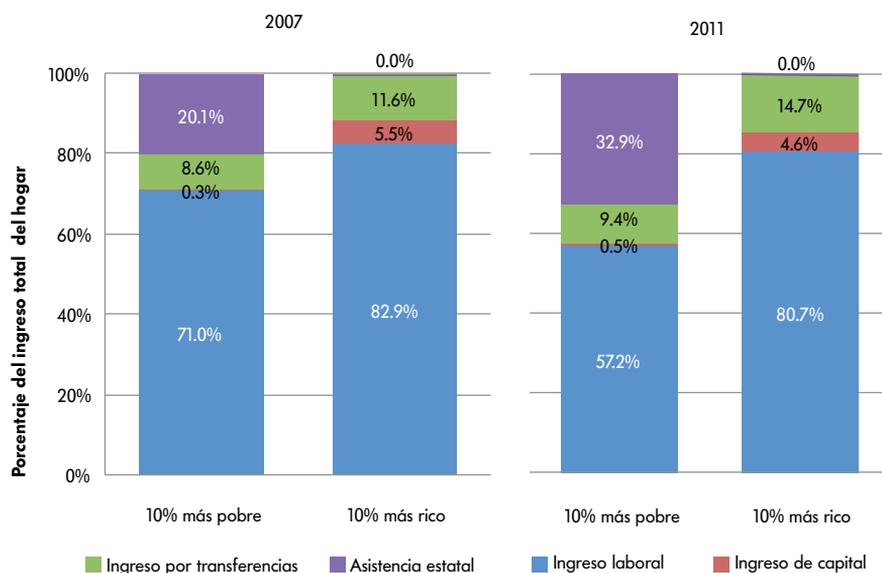
Descripción: el gráfico muestra la proporción de los ingresos laborales, de capital, transferencias y asistencia estatal que concentran el 40% de hogares de menos recursos y el 10% de hogares de más recursos del país, para el año 2011.

Resulta, además, interesante ver las diferencias en la composición de los ingresos familiares entre los hogares con mayores y con menores ingresos (gráfico 7.3). Si bien el ingreso laboral es el componente más importante para todos los hogares, para aquellos del primer decil, la importancia de éste cae del 71% al 57%, entre 2007 y 2011⁶¹. En su lugar, se incrementa el porcentaje de ingresos que reciben gracias a los programas de protección social del Estado. En cuanto a las diferencias entre el primero y el último decil de hogares, la principal es que, en ambos años, éstos obtienen entre el 4% y 5% de sus ingresos del capital; mientras que este rubro tiene un aporte ínfimo, menos de medio punto porcentual, para los hogares del decil 1. Aún así, es evidente que el mayor componente de la renta de los ecuatorianos son los ingresos del

61 Es necesario aclarar que, a pesar de que el porcentaje de participación del ingreso laboral disminuyó entre 2007 y 2011 para los hogares del primer decil, el ingreso laboral medio del mismo grupo de hogares crece, de 14.24 a 22.43 dólares en dichos años.

trabajo; en consecuencia, estos son los que marcan la tendencia de la desigualdad del ingreso total.

Gráfico 7.3
Composición de los ingresos de los hogares: años 2007 y 2011



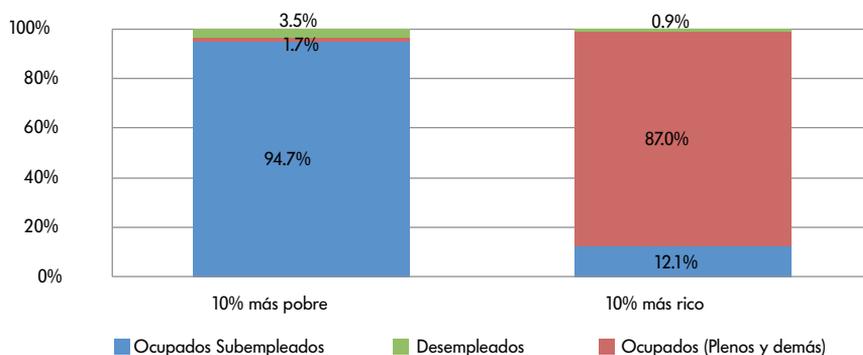
Fuente: Enemdu, diciembre 2007 y diciembre 2011.

Descripción: el gráfico muestra el porcentaje de ingresos laborales, de capital, transferencias (pensiones, donaciones, remesas) y asistencia estatal del 10% de hogares con menores ingresos y del 10% de hogares con mayores ingresos del país, para los años 2007 y 2011, respectivamente.

Nota: el rubro 'asistencia estatal' comprende el BDH para el 2007; para el 2011, el BDH más la ayuda a discapacitados o familiares del Programa Joaquín Gallegos Lara.

De lo anterior se deduce que la situación laboral de las personas es un determinante importante de la desigualdad del ingreso. El gráfico 7.4 revela que también existe una gran discrepancia, en este aspecto, entre los jefes de hogar del decil 1 y los del decil 10: a diciembre del 2011, casi la totalidad (94.7%) de los jefes de hogar económicamente activos del primer decil están subempleados y el 3.5% no tienen empleo. En contraste, entre los jefes de hogar del último decil, el subempleo es del 12% y el desempleo sólo 1% (el 87% restante tiene un trabajo que le paga igual o más que el salario unificado legal).

Gráfico 7.4
Situación laboral de los jefes de hogar en la PEA: año 2011



Fuente: Enemdu, diciembre 2011.

Descripción: el gráfico muestra el porcentaje de jefes de hogar económicamente activos que se encuentran ocupados, subempleados y desempleados para los deciles 1 y 10, del año 2011.

Nota: en la clasificación de ocupados se encuentra los ocupados no clasificados (que en total son menos del 2%).

Se puede intuir, por lo tanto, que las brechas de ingresos responden a la estructura laboral del país, la cual es el simple reflejo de su estructura productiva y educativa. La misma encuesta revela que el 45% de los jefes de hogar que tienen empleo se desempeña en el sector informal⁶² (a diciembre de 2011). Esta cifra sube al 56% para los hogares del primer decil, y cae al 28%, para los del último decil. Por el otro lado, el porcentaje de jefes de hogar del decil 10 que trabaja en el sector formal supera el 50%, pero es apenas el 4% de las cabezas de familia del primer decil. Finalmente, hay una diferencia importante en la proporción de hogares presididos por personas inactivas entre los deciles 1 (27%) y 10 (20%).

Asimismo, los datos reflejan que la economía se apoya en el sector primario: el 30.2% de los jefes de hogar ocupados están empleados en agricultura y ganadería y el 18% en actividades comerciales (las otras actividades que más gente emplean son: industria manufacturera, 10%; transporte y comunicaciones, 8%; y construcción, 7.8%). También aquí hay diferencias sustanciales

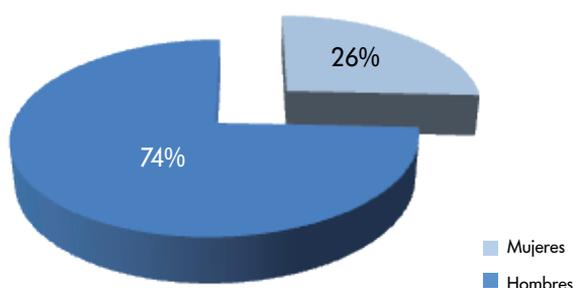
62 El INEC clasifica a la población económicamente activa (PEA) como formal cuando las personas están ocupadas y trabajan en establecimientos que: tienen RUC y llevan registros contables o emplean más de 10 trabajadores. Los informales, según este organismo, son las personas que trabajan por cuenta propia y las empresas de empleadores informales.

entre los hogares más pobres y los más ricos. El 68% de los jefes de hogar ocupados del decil 1 está empleado en la agricultura y ganadería (frente al 9% de los del decil 10). Este grupo de la población también está empleado de forma importante en el comercio y reparaciones (11%), la industria manufacturera (6%) y la construcción (4%). En el otro extremo, los jefes de hogar del último decil, están empleados principalmente en el comercio (18%), la educación (16%); la administración pública y defensa (12%) y la manufactura (10%).

Las cifras anteriores ponen en evidencia otra de las formas de perpetuación de la pobreza y de la desigualdad: la gente de escasos recursos tiene oportunidades muy limitadas para alcanzar trabajos estables en el sector formal y en actividades mejor remuneradas, lo cual también restringe su libertad para perseguir otras metas. Este hecho está relacionado, entre otras cosas, con la inequidad en la esfera educativa (no sólo en términos de acceso, sino también de permanencia y calidad) que se tratará más adelante. Además, hay otras características demográficas y sociales que deben observarse, en la medida en que influyen en la desigualdad del ingreso y también reflejan inequidades en otras esferas importantes.

En cuanto al sexo de los jefes de hogar, no hay diferencias importantes entre los distintos deciles. En general, de los casi 3.4 millones de hogares ecuatorianos a diciembre de 2011, el 26% está liderado por mujeres; la mayoría (el restante 74%) está presidido por hombres.

Gráfico 7.5
Jefes de hogar por sexo: año 2011



Fuente: Enemdu, diciembre 2011.

Descripción: el gráfico muestra el porcentaje de hogares presididos por hombres y el porcentaje de hogares presididos por mujeres, en Ecuador.

Donde sí hay diferencias marcadas es en la división de los hogares según el área. La población del Ecuador es mayoritariamente urbana (66% de hogares), sin embargo, la tabla 7.3 muestra que los hogares de menores ingresos habitan primordialmente en las zonas rurales del país. Así, más de la mitad de los hogares que residen en el área rural pertenecen al 30% de los hogares de menos ingresos (deciles 1, 2 y 3); sólo el 3% de los hogares rurales se ubican en el último decil. En contraste, el 50% de las familias que habitan en las áreas urbanas se encuentran en los 4 últimos deciles.

Tabla 7.3
Proporción de hogares urbanos y rurales por decil de ingresos: año 2011

Deciles de ingreso	Área	
	Urbana	Rural
1	4%	21%
2	7%	17%
3	9%	13%
4	9%	12%
5	11%	10%
6	11%	8%
7	12%	7%
8	12%	5%
9	13%	4%
10	13%	3%
Total	100%	100%

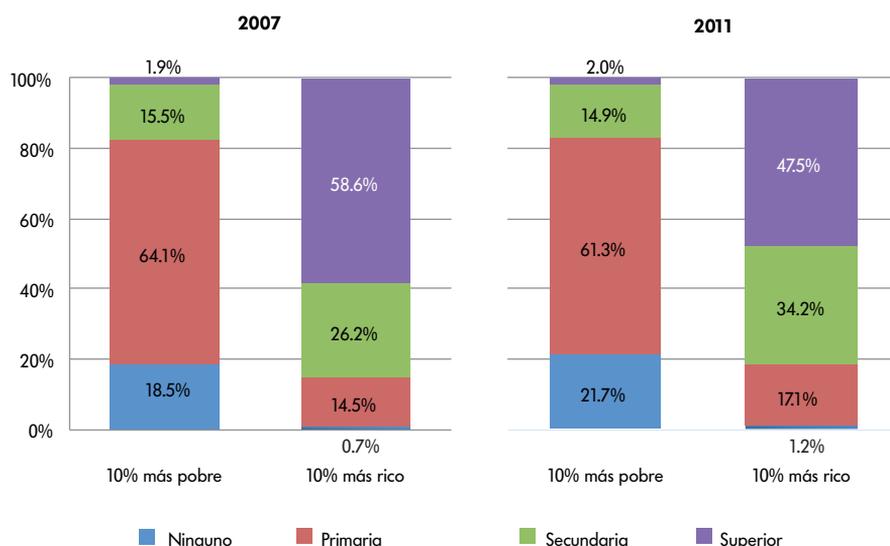
Fuente: Enemdu, diciembre 2011.

Descripción: la tabla indica el porcentaje de hogares del área urbana y del área rural que se ubican en cada decil de ingresos, para el año 2011.

Finalmente, otro aspecto clave para interpretar la desigualdad de ingresos, como causa y consecuencia, es la educación. En general, el 46% de los jefes de hogar, prácticamente la mitad, sólo ha recibido educación primaria, el 30%, secundaria, y el 15%, superior (gráfico 7.2). Además, hay más de un 9% de hogares con jefes que no han tenido ninguna educación formal. Sin embargo, las diferencias entre los hogares en ambos extremos de la distribución del ingreso son decidoras: en el decil de menos ingresos, la mayoría de

hogares (el 61%) están presididos por personas que sólo han estudiado algún nivel de educación primaria y cerca del 22% no ha aprobado ningún nivel de educación formal; apenas el 2% de estos jefes de hogar tuvo acceso a educación superior. En el extremo opuesto, la mayoría de jefes de hogar (el 48%) tiene educación superior, el 34% ha avanzado hasta educación secundaria y el 1% no tiene educación formal alguna.

Gráfico 7.6
Nivel de educación de los jefes de hogar: años 2007 y 2011



Fuente: Enemdu, diciembre 2007 y diciembre 2011.

Descripción: el gráfico muestra la proporción de jefes de hogar que no han estudiado o que han recibido educación primaria, secundaria y superior, para los hogares de los deciles 1 y 10, en el 2007 y en el 2011.

Nota: la educación primaria considera la educación básica hasta el quinto año; la secundaria considera desde el sexto año de educación básica hasta el tercer año de educación media (o bachillerato); y la educación superior comprende tanto la universitaria como la no universitaria y la de post-grad. Se considera como “ninguno” si la persona solo ha asistido al jardín de infantes, centro de alfabetización o no ha tenido educación alguna en el sistema formal.

Esto deja ver el círculo vicioso entre educación e ingresos, y ahondando un poco más, entre la disparidad de oportunidades (y motivaciones) que los individuos de bajos ingresos tienen para acceder al sistema de educación formal y/o para continuar hacia los siguientes niveles, lo cual repercute en las

limitadas posibilidades que tienen para conseguir empleos mejor remunerados que les permita mejorar sus condiciones de vida.

Hay muchos factores que no se han tratado en el análisis previo, y que deberían considerarse en el afán de comprender la diversidad de nuestra sociedad: las diferencias en términos de una alimentación adecuada, de acceso a servicios de salud de calidad, de movilización, de participación en la comunidad, del uso del tiempo, etc. Tampoco se han considerado otros parámetros en los que se podrían detectar inequidades como los diferentes territorios o etnias.

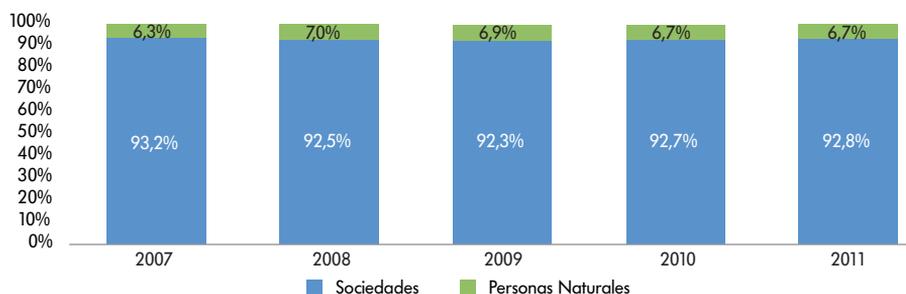
Aún así, lo anterior revela que Ecuador es un país que aún no ha logrado superar la desigualdad del ingreso, ni las inequidades en otras esferas. En este sentido, se ha descubierto una pequeña parte de las “condiciones iniciales de logro”⁶³ que tenemos los ecuatorianos y la inequidad que las caracteriza. Sólo ahora, en este contexto, es pertinente preguntarnos qué es lo justo, y más específicamente, si es o no equitativo el sistema tributario ecuatoriano, considerándolo en toda su importancia, como un componente del pacto fiscal, como un instrumento intermedio que puede coadyuvar en la construcción de una sociedad que con toda la riqueza que tiene en su diversidad, también sea más justa.

7.4.2 Estructura del sistema tributario y económico: acumulación de la recaudación, incentivos, empleo, ingreso y capital

El sistema económico distingue a dos tipos de sujetos económicos: las personas jurídicas y las personas naturales (personas con rentas diferentes del salario de relación de dependencia y las personas asalariadas). La mala distribución de la riqueza repercute en la forma cómo estos dos tipos de agentes contribuyen en el sistema tributario. Como muestran el gráfico 7.7, más del 90% de la recaudación efectiva está pagada por las sociedades.

63 Esta idea corresponde al enfoque de capacidades de Sen, dentro de las teorías del desarrollo. Para más referencias ver: PNUD (2010).

Gráfico 7.7
Participación en la recaudación total por tipo de contribuyente
 (% del total recaudado) ⁽¹⁾



Fuente: base de datos SRI.

(1) Existen retenciones en la fuente realizadas a personas naturales por sociedades, que se registran dentro de la recaudación de sociedades. No obstante, corresponde a una recaudación generada por las personas naturales. Esto hace que la participación de las personas naturales aumente ligeramente en el gráfico.

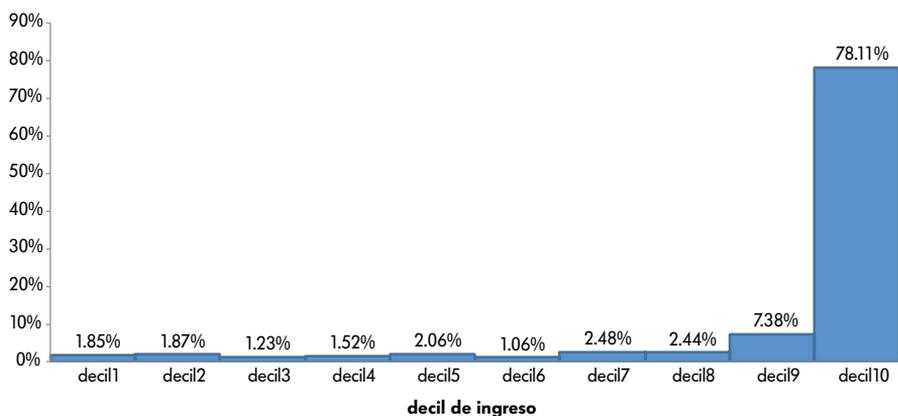
La alta concentración de la recaudación sobre las sociedades muestra que el sistema de impuestos en Ecuador no se sustenta sobre las personas naturales. Esta realidad difiere notablemente de los sistemas de impuestos en Europa, donde el Estado financia su gasto en gran medida con los impuestos de las personas físicas. Podemos dar tres motivos de por qué esta estructura en Ecuador: (1) históricamente las personas naturales en libre ejercicio profesional o con una actividad económica han presentado un bajo cumplimiento tributario; a pesar de estar dentro del sistema no tiene voluntad para el pago de impuestos y, en otros casos, la informalidad económica brinda pocos incentivos para que los ciudadanos se incluyan al sistema. (2) Como señala, Díaz de Serralde y Garcimartin (2011), la imposición a la renta de personas naturales contribuye poco básicamente porque “los rendimientos del capital están poco gravados en renta personal y (...) existen una serie de reducciones en base que merman notablemente la capacidad recaudatoria del impuesto” (Díaz de Serralde y Garcimartin, 2011, p.3). (3) La acumulación del pago de impuestos responden a la matriz de acumulación que existe en el país, donde el capital, la tecnología y, en general, los medios de producción, están en propiedad de pocos grupos empresariales. Esto ocasiona que el modelo de acumulación de la riqueza empresarial se reproduzca. Por consecuencia, las élites económicas al poseer gran parte de la riqueza también acumulan en mayor medida el pago de impuestos mediante las personas jurídicas. Sin embargo, se espera que la rique-

za generada por las empresas se transfiera mediante pago de dividendos hacia los accionistas (persona natural), no obstante los poderes fácticos impidieron que, por un lado, se grave a las rentas del capital y, por otro, no se transparente la transmisión de rentas desde las sociedades hacia los individuos mermando las bases imponibles en el impuesto a la renta de las personas naturales.

7.4.2.1 Personas jurídicas

La mala distribución de la renta en Ecuador tiene raíces históricas y se origina desde la apropiación desigual de la tierra en la Colonia, hasta la acumulación del poder de la burguesía originada a raíz del modelo primario exportador en la época republicana. Como se mostró en el Capítulo 5, la disfuncionalidad del modelo económico en Ecuador se mantiene hasta el presente. El gráfico 7.8 muestra la acumulación del activo total empresarial en el año 2010, donde del total de activos que reportan las sociedades⁶⁴ en el formulario de impuesto a la renta, el 78.1% de éste se encuentra en posesión del 10% de las sociedades que acumulan mayor ingreso (decil 10).

Gráfico 7.8
Distribución del activo total empresarial por decil de ingresos
(año 2010) en % del total del activo ⁽¹⁾⁽²⁾



Fuente: base de datos SRI.

(1) Se excluyeron todas las entidades del sector público.

(2) Información obtenida a partir de la declaración de las sociedades, por lo tanto los datos están sujetos a revisión y modificación.

64 Se excluye al sector público.

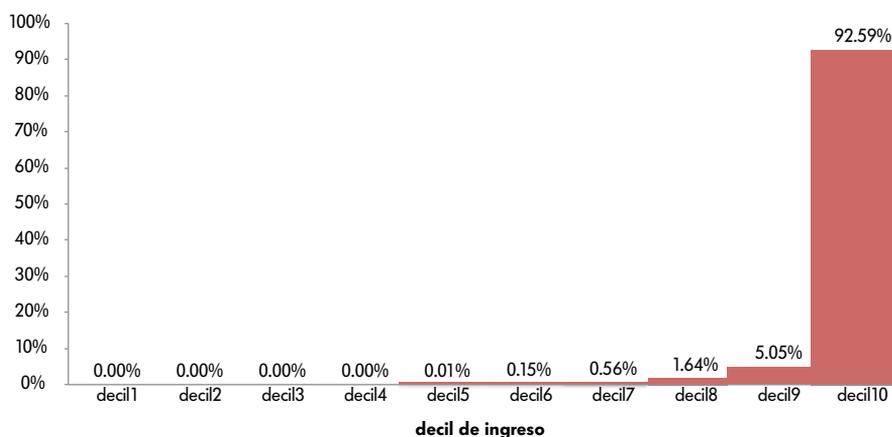
Por el contrario, el primer decil de ingreso solo acumula 1.85% del activo total. A su vez el 90% de las sociedades de menores ingresos acumulan solo el 21.89% del activo. La acumulación del capital reproduce un mercado oligopólico que acentúa la concentración de la renta en todos los niveles. Esto impide el surgimiento de nuevas empresas que puedan competir en el mercado en igualdad de condiciones. Bajo esta realidad es imposible hablar de “libertad de empresa”, o el “libre desarrollo de los empresarios”, como muchos sectores y gremios insisten en difundir y defender a ultranza. Como señala el antropólogo Erik Wolf: “La inserción en el mercado... no puede ser entendida aparte de las relaciones de poder que se obtienen entre los participantes en el mercado. Los mercados no son campos neutros de encuentro para intercambios equivalentes entre iguales económicos, son arenas de encuentro y conflicto entre clases sociales.” (Wolf, 2001, p. 283)

Ante esta realidad nos surgen algunas preguntas: ¿cómo podemos esperar que surjan pequeños y medianos empresarios bajo esa estructura disfuncional? ¿Cómo se puede hablar de derechos económicos y sociales, sin que la sociedad pueda garantizar un mínimo de oportunidades para todos? ¿Por qué la acumulación del capital, como obstáculo a la libre empresa, nunca está dentro de las agendas sectoriales para mejorar la producción, o dentro de las discusiones políticas entre el sector público y los sectores empresariales?

El haber dejado que la actividad económica se desarrolle sobre estructuras de poder altamente organizadas, y además haber neutralizando el papel de los impuestos, dio como consecuencia un modelo de crecimiento concentrador de riqueza y empobrecedor que expulsó a grandes porciones de la sociedad hacia la informalidad y la pobreza. La acumulación del capital en pocos individuos contribuye a perpetuar la dualidad de la economía: por un lado, contribuye a que existan un gran número de pequeños empresarios con bajos niveles de tecnificación, capital y crédito que participaban muy poco en el mercado y sobreviven en la informalidad y, por otro, un reducido número de empresas con grandes volumen de transacciones y capital con alto poder de mercado que acumulan gran parte de los beneficios empresariales.

La concentración del activo empresarial se correlaciona con los beneficios que las empresas obtienen y, en definitiva, con los ingresos. El gráfico 7.9 muestra la acumulación de los ingresos totales para el año 2010.

Gráfico 7.9
Distribución del ingreso total empresarial por decil de ingresos
(año 2010) en % del total de ingresos ^{(1) (2)}



Fuente: bases de datos SRI.

(1) Se excluyeron todas las entidades del sector público.

(2) Información obtenida a partir de la declaración de las sociedades, por lo tanto los datos están sujetos a revisión y modificación.

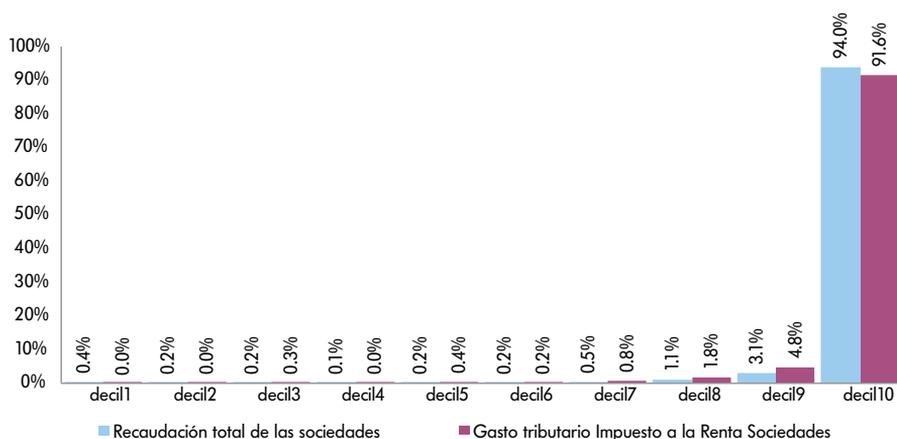
La distribución del ingreso empresarial se encuentra aún más concentrada que el capital (activos totales), el décimo decil posee el 92% del ingreso generado por las personas jurídicas en el año 2010. La acumulación del ingreso en tan pocas empresas evidencia la polarización del tejido económico y social. Al fin de cuentas los ingresos empresariales se transfieren en utilidades hacia los dueños de las empresas y profundizan la desigualdad de la riqueza entre los miembros de la sociedad. Es decir, la acumulación de la renta empresarial se traduce irrestrictamente en una mayor desigualdad de la renta de los individuos, originando los obstáculos al pacto fiscal que habíamos comentado anteriormente.

El tratamiento desigual a los desiguales, como señala el principio básico de equidad, obliga a que los agentes económicos contribuyan con el Estado de acuerdo a su capacidad de pago. Esto implica que, ante una elevada concentración del ingreso de las empresas, se espera que el pago de impuestos también esté concentrado sobre aquellos contribuyentes que acumulan la riqueza. Desde los principios de justicia social y económica, no existe razón para pen-

sar lo contrario, pero aún existen sectores que buscan a toda costa deslegitimar principios básicos de justicia argumentando que son pocas las empresas que soportan la mayor parte de la carga. Es verdad que el pago de impuestos está altamente concentrado: como muestra el gráfico 7.10, el décimo decil de empresas acumulan 93% de la recaudación total pagada por las sociedades. Pero lo que no se dice es que el mismo décimo decil también acumula el 92% del ingreso. La relación de correspondencia entre pago de impuesto e ingresos favorece que se cumpla el principio de equidad vertical. Además, hay que tener en cuenta que en el caso de los impuestos indirectos, el pago del impuesto es trasladado hacia el consumidor, quienes son los efectivamente pagan los impuestos al consumo y la empresa funciona como un agente recolector del tributo pagado por los consumidores finales.

Finalmente, cualquier análisis de política fiscal deberá sopesar por un lado lo que los contribuyentes aportan al sistema y por otro los beneficios que reciben del Estado. Esta relación se evidencia en el gráfico 7.10

Gráfico 7.10
Distribución de la recaudación total y del gasto tributario de las sociedades por decil de Ingresos (año 2010) en % del total ⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾



Fuente: bases de datos SRI.

(1) Se excluyeron todas las entidades del sector público.

(2) Información obtenida a partir de la declaración de las sociedades, por lo tanto los datos están sujetos a revisión y modificación.

(3) El gasto tributario por dividendos se distribuyó de acuerdo a la distribución de la utilidad después de participación a trabajadores y pago de impuesto a la renta.

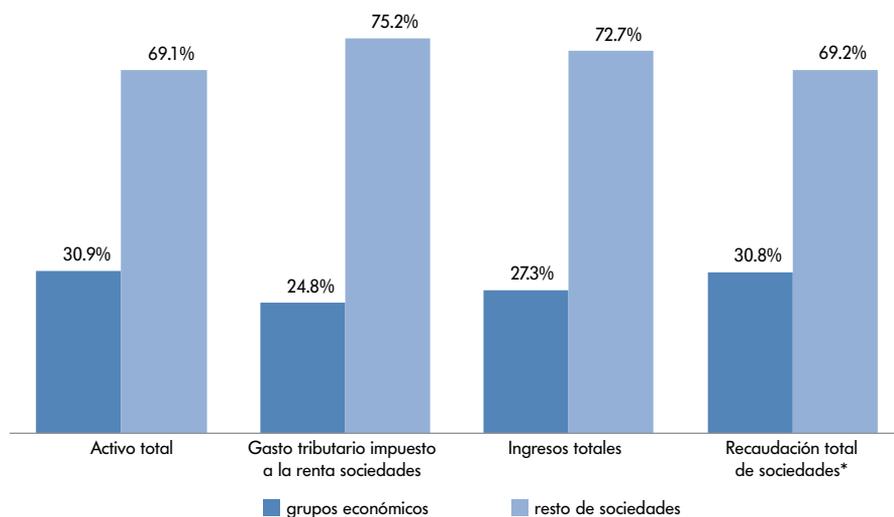
Si cuantificamos todos los beneficios que reciben las personas jurídicas mediante deducciones, exenciones u otros mecanismos (gasto tributario)⁶⁵, se observa que los sectores que más se benefician son aquellas sociedades de ingresos altos. Como se muestra en el gráfico 7.10, el décimo decil acumula el 91% del gasto tributario generado en el impuesto a la renta de sociedades. Es decir, aquellos que más ingresos concentran son los que más se benefician del sacrificio del Estado. En definitiva, observamos que el décimo decil acumula el 93% de la recaudación total de sociedades, pero también acumula el 92% del ingreso y el 91% de los incentivos tributarios del impuesto a la renta de sociedades. Se puede concluir que en Ecuador las élites económicas mantiene una estructura oligopólica de producción con un alto poder de mercado que les garantiza la apropiación de los beneficios empresariales casi por completo; además, como es lógico, concentran la mayor parte del pago de impuestos, pero, mediante políticas discrecionales en el pasado lograron favorecerse de los incentivos tributarios reduciendo su pago de impuestos efectivo. Podemos decir que en Ecuador existe lo que Elizondo y Santiso (2006) denominan como “violencia fiscal”.

La concentración del capital y del ingreso no solo reproduce el modelo de acumulación, sino que fragmenta la estructura de propiedad de las empresas y da origen a la formación de redes o conglomerados de empresas vinculadas en diversos sectores, creando grandes corporaciones o grupos económicos. Al año 2007, la administración tributaria solo había establecido 17 grupos económicos. Esta situación no representaba la realidad de la estructura económica del país. Ante una nueva gestión de los grupos económicos en el año 2011, el SRI identificó 75 grupos económicos⁶⁶. Se encontró que las empresas que pertenecen a grupos económicos representan el 2% del universo de empresas que declararon en el formulario de impuesto a la renta de sociedades del año 2010. Como se observa en el gráfico 7.11, el 2% de empresas acumulan una gran porción del activo, ingreso, gasto tributario y recaudación.

65 El gasto tributario se define como todos los ingresos que el Estado deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente, y que tiene como fin promover algún sector de la economía en específico.

66 Al año 2010, el catastro se incrementó a 100 grupos económicos. No obstante para efecto de la temporalidad de la investigación solo se usara el catastro al año 2011.

Gráfico 7.11
Participación dentro de los activos, ingresos, gasto tributario
y recaudación de los grupos económicos (año 2010)



Fuente: bases de datos SRI.

(1) Se excluyeron todas las entidades del sector público.

(2) Información obtenida a partir de la declaración de las sociedades, por lo tanto los datos están sujetos a revisión y modificación.

(3) El gasto tributario por dividendos se distribuyó de acuerdo a la distribución de la utilidad después de participación a trabajadores y pago de impuesto a la renta.

*Recaudación de las sociedades que presentaron la declaración de impuesto a la renta en el año 2010.

Es decir, 2% de empresas acumulan 27.3% de los ingresos, 30.9% de los activos, 30.8% de la recaudación y 24% del gasto tributario. Como se indicó anteriormente, uno de los obstáculos para alcanzar el contrato social es la desigualdad económica y social, donde élites económicas manejan el mercado e imposibilitan que nuevas empresas ingresen al mercado. A su vez la desigualdad excesiva en la estructura empresarial obstaculiza que la riqueza se distribuya a los individuos.

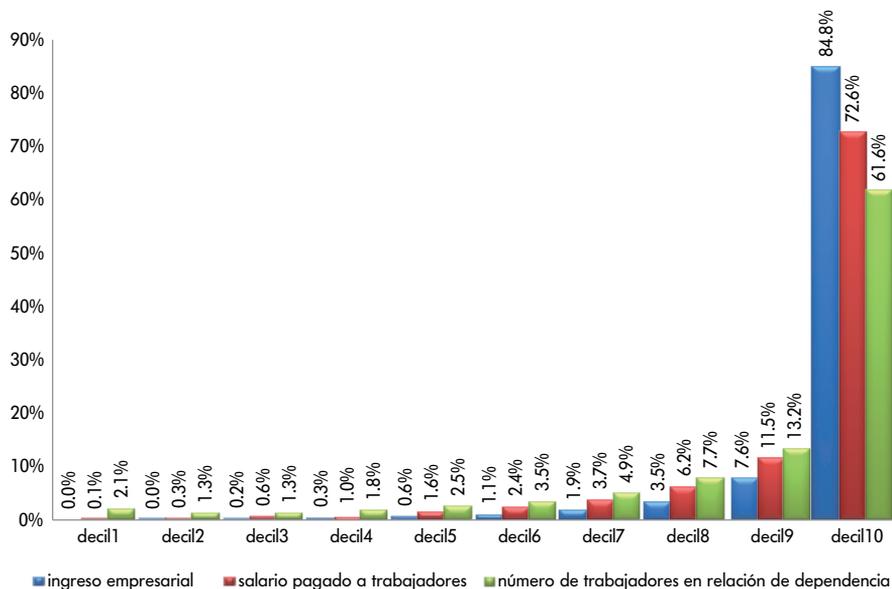
Se han identificado al menos tres mecanismos de cómo el sistema económico transfiere las rentas empresariales hacia la renta de los individuos: (1) mediante el pago de dividendos a los accionistas, (2) a través del pago de la repartición de utilidades a trabajadores y (3) mediante el pago de sueldos y salarios a los trabajadores.

Sin embargo, hay que considerar que, primero, si el capital accionario de las empresas se encuentra en posesión de pocos individuos, el crecimiento económico de las empresas agravará la desigualdad de la renta. Segundo, la entrega por ley del 15% de las utilidades de las sociedades a los trabajadores tiene en primera instancia un efecto positivo en términos absolutos porque trasfiere parte de la utilidad de las empresas hacia los empleados y contribuye a reducir la desigualdad de la renta. No obstante, un beneficio laboral que es deseable (trasferencia de rentas desde las empresas hacia los trabajadores), se ve afectado cuando el ingreso de las empresas está muy concentrado, como es lo que ocurre en Ecuador. Bajo una alta concentración del mercado y altas tasas de informalidad, son pocas las empresas que en realidad reparten utilidades a sus trabajadores, así, bajo esta configuración de las utilidades, el mecanismo de participación del 15% pierde efectividad para reducir la inequidad de la riqueza nacional al existir trabajadores que reciben este beneficio mientras que otros no.

Finalmente, el pago de sueldos y salarios es el tercer mecanismo de transferencia de la renta empresarial hacia la renta individual. Si el empresario, a medida que aumenta sus ingresos (por ende sus utilidades), también paga de mejor forma a sus empleados, se espera que la renta en la sociedad se distribuya de mejor forma. No obstante, si los dueños del capital acumulan más por ingreso de lo que pagan a sus trabajadores, entonces las brechas de renta entre trabajadores (clase obrera) y dueños de las empresas (clase capitalista) se amplía y la desigualdad se incrementa.⁶⁷ Este último mecanismo ha sido expresado en el siguiente gráfico. Para una muestra de aproximadamente 42 mil sociedades, se estableció por decil de ingreso la participación de las sociedades en el pago de sueldos y salarios y también la participación en la generación de empleo (medido con el número de empleados en relación de dependencia). Estas relaciones se muestran en el gráfico 7.12.

67 Este fenómeno se asemeja al concepto marxista de la plusvalía, donde el empresario se apropia del valor del trabajo de la masa obrera. Lo que ocurre es que si la plusvalía de los dueños del capital aumenta en el tiempo la desigualdad de la riqueza también se incrementará.

Gráfico 7.12
Participación en el ingreso, empleo y en el pago de sueldos y salarios por decil de ingresos (año 2010) en % del total



Fuente: bases de datos SRI.

- (1) Se excluyeron todas las entidades del sector público y las empresas petroleras.
- (2) Información proporcionada por la declaración de 42 mil sociedades, por lo tanto los datos están sujetos a actualización, revisión y modificación.
- (3) Los deciles de ingreso difieren de los gráficos anteriores porque fueron construidos sobre la base de 42 mil sociedades. El ingreso de las 42 mil sociedades representa el 86% del ingreso declarado por todo el universo.

Para las 42 mil sociedades que componen la muestra se observa que la concentración del ingreso se mantiene en el décimo decil: el 10% de las sociedades con más altos ingresos concentran el 84% del ingreso. No obstante, el decimo decil aporta mucho menos al pago de sueldos y salarios (72.6%) respecto al ingreso que acumula. Esta relación es inversa para el resto de deciles: los nueve deciles restantes aportan más al pago de salarios de lo que concentran en ingresos, por ejemplo el noveno decil acumula 7.6% del ingreso pero aporta con 11.5% al pago de salarios. Lo mismo ocurre con el octavo decil, el cual concentra el 3.5% del ingreso y aporta con 6.2% del pago de sueldos y salarios. Esto significa que el ingreso empresarial está más concentrado que el pago de salarios. Esto lleva a la conclusión que las empresas de menores ingre-

Los aportan más al pago de salarios, respecto a su ingreso, de lo que hacen las empresas que están en el décimo decil.

La situación es parecida en el caso de la generación de empleo. Se ve que el aporte al empleo de las grandes empresas (decil 10) es mucho menor de lo que acumulan de ingresos: el décimo decil contribuye con el 61% del empleo en relación de dependencia pero acumula el 84% del ingreso. Esto da indicios de que si bien en términos absolutos las grandes empresas generan mucho empleo, cuando se compara con los beneficios que obtiene, se demuestra que los beneficios económicos no están acorde al beneficio social que significa la generación de empleo.

En definitiva, el ingreso empresarial está más concentrado de lo que está el pago de los salarios, lo cual provoca que la transmisión de la renta empresarial hacia la renta de los individuos (capitalista como trabajadores) genere mayores desigualdades en la sociedad; la acumulación de beneficios empresariales no se traducen por completo en mayores salarios y por ende se incrementa la brecha entre los dueños del capital y la masa asalariada. A su vez, la gran empresa paulatinamente acumula más capital y mayor poder de mercado lo que le permite acceder a nueva tecnología en dezmero de la mano de obra.

Si a esto se suma la grades brechas educativas que hemos visto en la sección anterior, podemos concluir que Ecuador vive una trampa de desigualdad donde *la desigualdad reproduce mayor desigualdad*. Dos elementos han contribuido a esta realidad: (1) haber exonerado al gran capital del impuesto a la renta, en favor de impuestos al consumo que afectan a las clases sociales de menores ingresos. Los impuestos a la plusvalía, al patrimonio, las ganancias excesivas, a las herencias o a la tierra, nunca se consolidaron como parte importante del sistema tributario en Ecuador; no era conveniente para las élites mantener impuestos que rompieran el modelo de acumulación vigente. Tampoco fue parte del debate la imposición de los dividendos y a los rendimientos del capital. Y (2) un Estado corporativista que entregó la planificación estatal al mercado y permitió la captura del gasto fiscal por parte de las élites mediante incentivos tributarios mal focalizados, leyes de promoción industrial y grandes mecanismos evasivos.

Bajo esta estructura que limita los derechos económicos y sociales, que coarta las oportunidades de alcanzar un contrato social verdadero y de largo plazo, las acciones que puede tomar el Estado para revertir la tendencia son

cada vez menos eficaces. Si a esto se suma el efecto de la globalización del capital donde el ámbito nacional paso a ser de ámbito mundial, la posibilidad del Estado de hacer frente a la contratación de la riqueza se reducen. Como señala Bauman (2007), los problemas cada vez son más globales mientras que las soluciones desde el Estado son locales. Por ejemplo, en el año 2009 se impone por primera vez un gravamen a una parte de los dividendos que reciben las personas naturales, no obstante los dividendos eluden los controles producto de la planificación fiscal que realizan las sociedades, entre las que se usan a paraísos fiscales, mecanismo de planificación fiscal internacional, entre otros.

A su vez, la resistencia de muchos sectores contra la presentación de una declaración patrimonial evidencia que las élites tienen temor a que se establezcan mecanismos más fuertes de redistribución de la riqueza. Otro rasgo característico de la baja disposición a cambiar la matriz de acumulación es la poca significancia del impuesto municipal sobre los predios, donde las bases imponibles están completamente subvaloradas y existe poca capacidad de gestión por parte de los gobiernos locales.

7.4.2.2 Personas naturales

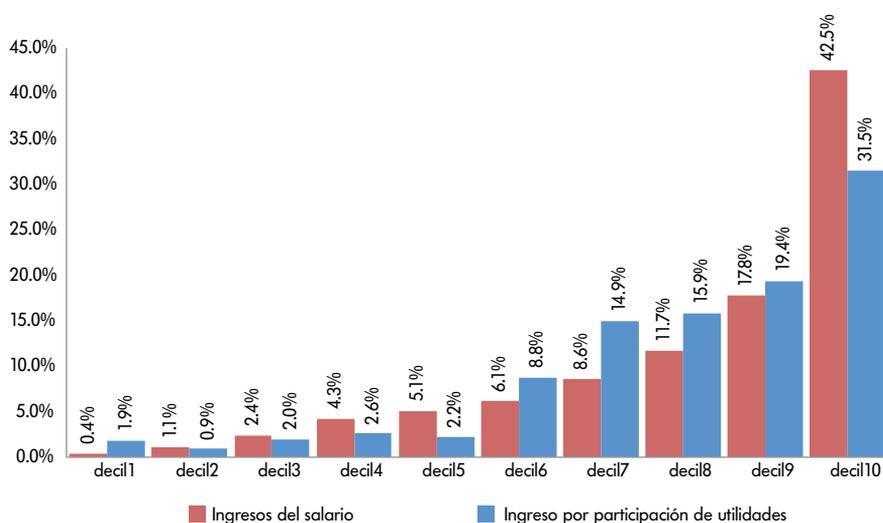
Personas naturales asalariadas

Como se comentó en la sección anterior, el problema de la desigualdad en el caso de las personas naturales se ve acentuado porque (1) el capital empresarial está concentrado sobre pocas personas y por consiguiente el pago de dividendos a los accionistas acentúa la inequidad de la renta de la sociedad. El problema se agrava ante la exoneración de los rendimientos del capital en el impuesto a la renta y, a su vez, la poca transparencia que existe sobre las rentas que se trasfiere desde las empresas hacia los individuos. (2) A su vez, la participación de utilidades a trabajadores y el pago de sueldos y salarios son mecanismos del sistema económico que juegan un papel prioritario a la hora de cambiar la matriz de acumulación de riqueza vigente en el país. Como señala Ramírez (2008, p. 167) “la fuente de ingreso que más impacta en la desigualdad entre los ecuatorianos es el salario”. Sin embargo, el obstáculo más grande que enfrenta la sociedad a la hora de utilizar los salarios como mecanismo de redistribución son las brechas de educación que existen entre los trabajadores asalariados. Un ejército de mano de obra poco calificada se ve imposibilitado a acceder a empleos de mejor remuneración y los sentencia a vivir en niveles de

vida precarios. Por el contrario, encontramos un reducido número de trabajadores con acceso a educación que gozan de mayores ingresos y el acceso a redes sociales en los ámbitos público y privado que les garantiza estabilidad laboral.

Esta estructura provoca que la desigualdad dentro de los empleados asalariados sea también elevada. Utilizando un universo de 2.8 millones de personas asalariadas⁶⁸ para el año 2010, se encontró que la desigualdad en el pago de sueldos y salarios está altamente concentrada, donde el 10% más rico concentra el 42% del ingreso por sueldos y salarios mientras que el 40% de asalariados de menores ingresos (la suma de los cuatro primeros deciles) acumula apenas el 8.3% de los salarios totales (gráfico 7.13).

Gráfico 7.13
Participación del ingreso por sueldos y salarios y del ingreso de repartición de utilidades de las personas asalariadas: por decil de ingresos (año 2010) en % del total ⁽¹⁾



Fuente: bases de datos SRI e IESS.

(1) Datos proporcionados por los empleadores, por lo tanto están sujetos a actualización, revisión y modificación.

68 Corresponde a todos los asalariados que están registrados en las bases de datos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (incluye personas en servicio doméstico que estén afiliadas) o en los anexos de relación de dependencia que reportan los empleadores al SRI.

A su vez, el 20% más rico acumula el 60% del ingreso salarial. Esta estructura desigual de la renta entre los trabajadores es el resultado del arreglo institucional que existió entre el Estado y la sociedad, donde el Estado no ha podido garantizar igualdad de oportunidades mediante el acceso gratuito a una educación de calidad lo cual provocó diferencias en la calificación de la mano de obra y, por lo tanto, en la remuneración que recibe cada segmento de la población. La desigualdad de la renta del salario se ve compensada con otras fuentes de ingreso como es la repartición de utilidades. Como podemos observar en el gráfico 7.13, el ingreso por participación de utilidades se distribuye de forma más equitativa de lo que se distribuyen los salarios, lo cual indica que esta fuente de ingreso aporta a la equidad en la renta total de los asalariados. El 10% más rico recibe el 31% de las utilidades que reparten las empresas y el 40% de menores ingresos reciben el 7.4% de las utilidades. Si bien el décimo decil recibe menos por utilidades de lo que acumula de ingresos, también los cuatro primeros deciles (40%) reciben menos de lo que reciben como pago de salarios. Esto evidencia que son los deciles intermedios (6,7 8 y 9) los que acumulan más por utilidades de lo que acumulan por ingreso del salario.

Personas naturales no asalariadas

Por el contrario, las personas naturales que no perciben un salario y que realizan una actividad económica, aportan con el sistema tributario de manera reducida. Como muestra Andino (2009), la presión tributaria de las personas naturales es alrededor de 0.8% del PIB, de los cuales 0.6% corresponde a la recaudación de personas naturales en relación de dependencia. Esto evidencia la falta de compromiso de este segmento para contribuir al pacto fiscal. Todas aquellas personas que reciben ingreso por libre ejercicio profesional, trabajadores autónomos, arriendo de inmuebles, arriendo de otros activos, ingreso por regalías, ingresos gravados provenientes del exterior, rendimientos financieros, cierto tipo de dividendos y cualquier otra renta gravada, deberían estar registradas y pagando impuestos por concepto de dichas rentas. No obstante, esto no ocurre del todo. La tabla 7.4 muestra el número de personas que declararon tener alguna de esas rentas. Sin embargo, hay que considerar que no se ha analizado las rentas de los no residentes, a quienes se les efectúan una retención y no presenta su declaración en este formulario.

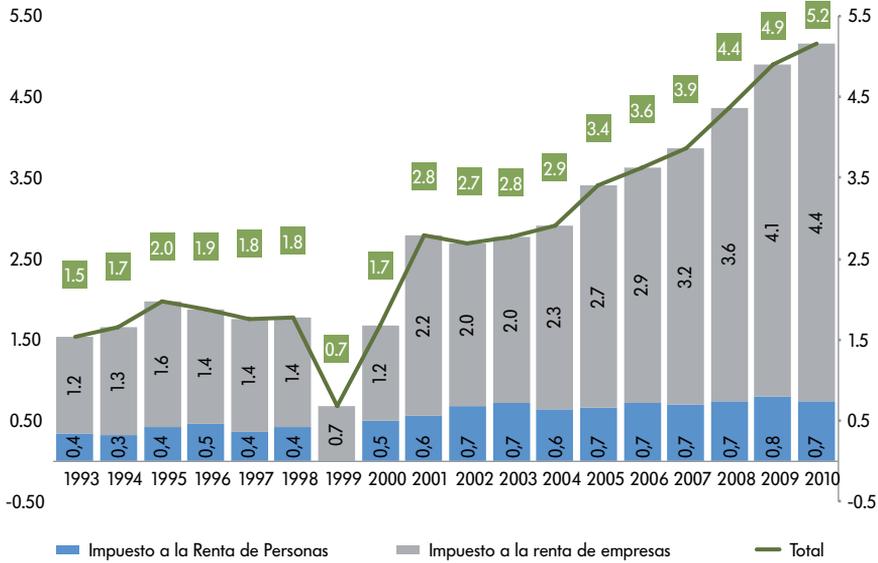
Tabla 7.4
Número de personas que declararon rentas diferentes
a las del salario (año 2010)

Tipo de renta	Número de personas	% del total
Libre ejercicio profesional	101,620	20.46%
Ocupación liberal (trabajadores autónomos)	67,721	13.63%
Arriendo de inmuebles	21,563	4.34%
Arriendo de otros activos	812	0.16%
Regalías	101	0.02%
Otros ingresos gravados del exterior	646	0.13%
Rendimientos financieros	6,534	1.32%
Dividendos recibidos	3,746	0.75%
Otras rentas gravadas	2,089	0.42%
Utilidad del ejercicio de actividad económica mayor a cero	25,602	5.15%
Pérdida en el ejercicio con actividad económica mayor a cero	6,626	1.33%
Total de personas que declararon en el formulario de IRPN 2010	496,769	

Fuente: bases de datos SRI, datos sujetos a revisión y actualización.

Como muestra la tabla 7.4, las rentas por libre ejercicio profesional son las que más se repiten en la base, seguido por ocupación liberal y arriendo de inmuebles. Lo que llama la atención es la poca cantidad de personas que declaran rentas por dividendos gravados o rendimientos financieros. La baja cobertura que se da sobre las rentas del capital muestra la poca transparencia que tiene la sociedad a declarar los rendimientos que tiene producto de las inversiones en empresas como accionistas o por inversiones en el sistema financiero. Esta configuración perversa, donde los verdaderos dueños del capital están ocultos para el sistema, se hace evidente en la baja presión tributaria de las personas naturales (gráfico 7.14).

Gráfico 7.14
Evolución de la presión tributaria en el impuesto a la renta:
sociedades y personas naturales (en % del PIB)



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Como se observa en el gráfico 7.14, la presión tributaria del impuesto a la renta desde el año 1993 hasta el 2000 no superaba el 2% del PIB. Esto demostraba el poco compromiso por garantizar una suficiencia recaudatoria y el poco compromiso social para comprometerse en un pacto fiscal de largo plazo. El año 1999 es la muestra del deterioro del Estado: de forma increíble, y mediante el apoyo del congreso nacional, se eliminó el impuesto a la renta del sistema tributario y se sustituyó por un impuesto del 1% a la circulación de capitales. Esto da muestras de cómo el Estado estaba capturado por los grupos de poder, cómo la legitimidad de las decisiones populares, expresadas en el poder legislativo, estaban desvinculadas por completo de los intereses de una sociedad sumida en la pobreza y la desigualdad.

Desde el año 2000, el sistema tributario dio un giro en la tributación de las renta de las personas jurídicas, pasando de una presión de un 1.2% en el año 2000 a un 4.4% en el 2010. No obstante, la renta personal no ha respon-

dido a un cambio de paradigma, mostrando la debilidad del pacto entre las personas y el Estado. En el año 1993 la presión tributaria de las personas naturales alcanzaba 0.4% del PIB mientras que al año 2010 esta relación alcanzó solo el 0.7%. El compromiso por que se distribuyan de forma equilibrada el capital, los ingresos, y en general, las oportunidades para todas y todos, dependerá de que las personas naturales, quienes son los verdaderos dueños del capital, tributen en la forma que deben.

7.5 Conclusiones

El contrato social se hace efectivo en el pacto fiscal, el cual se define como la incorporación de todos los grupos sociales, expresados a través de sus representantes, en la discusión y el consenso sobre la forma cómo se financia el Estado y cómo se utilizan los recursos públicos. La existencia de un pacto fiscal de base amplia y sostenible en el tiempo reposa sobre la concepción de justicia que tengan los ciudadanos. Ante ello emerge el criterio de equidad como justicia: el pacto fiscal será creíble siempre y cuando el pago de impuestos y el gasto público cumplan estándares mínimos de equidad. Como hemos visto, la desigualdad económica y social fracturan a la sociedad y socaban las bases de un pacto creíble y duradero.

La desigualdad de la riqueza se expresa en última instancia en la dotación total de recursos que poseen los individuos, tanto los dueños del capital (empresas) como aquellos que viven de su trabajo (asalariados). La forma en la que trabajadores y empresarios se apropian del beneficio económico es uno de los principales factores que definen la condición de inequidad o equidad del sistema. Básicamente, la empresa es una entelequia y lo que es real es el individuo, quien en última instancia recibe el fruto del crecimiento económico. Así, el capital, los ingresos y la riqueza se transfieren de las empresas a los individuos de tres formas en Ecuador: (1) mediante el pago de dividendos a los accionistas, (2) a través de la repartición de utilidades a trabajadores y (3) por medio del pago de sueldos y salarios a los trabajadores.

La forma como el Estado garantice oportunidades para los ciudadanos en estos mecanismos, determinará los niveles de desigualdad de la renta: una educación de calidad aportará en reducir las brechas de ingreso de los asalaria-

dos. Impuestos progresivos a la renta y mayor control del poder de mercado permitirán que el capital se distribuya de mejor forma.

En Ecuador, el capital, los ingresos y el mercado están altamente concentrados en pocos grupos, lo cual causa que la repartición de dividendos sea una fuente de inequidad de la renta. Al estar los derechos de propiedad en pocas manos, el rendimiento del capital también lo está, lo cual acentúa la inequidad. Además, la transferencia de la renta empresarial hacia la renta de los individuos es poco transparente, el capital se despersonaliza mediante la creación de empresas que son tenedoras de las acciones de otras empresas de forma sucesiva, hasta que cruzan las fronteras haciendo más complejo su control mediante la creación de sociedades en paraísos fiscales. A su vez, la renta del capital está poco gravada y, lo que recientemente ha sido gravado, también es objeto de planificación fiscal utilizando mecanismos de fiscalidad internacional. Este ambiente de polarización y confrontación social ha dejado poco espacio para que la sociedad debata otras formas más eficientes de reducir la desigualdad. Muestra de ello es: (1) la gran resistencia de ciertos grupos hacia la declaración patrimonial en el año 2009, catalogándola incluso como inconstitucional; (2) la poca gestión del impuesto municipal de predios en cuanto al manejo de catastros actualizados, veraces y correctamente valorados; (3) el hecho de que los impuestos a la plusvalía, al patrimonio, a las ganancias excesivas, a las herencias o a la tierra, nunca se consolidaron como parte importante del sistema tributario en Ecuador. Todos estos síntomas de enfermedad del sistema tributario y del sistema económico se evidencian en la baja contribución que hacen las personas naturales: en el año 2010 presentaron una presión tributaria de apenas el 0.7% del PIB.

En segundo lugar, los salarios, como mecanismo de transferencia de rentas hacia los individuos, también presentan altas tasas de desigualdad. Las brechas educativas, que a fin de cuentas son el resultado del modelo de acumulación de riqueza histórico, reproducen inequidad en otros espacios. La diferencia en la capacitación de los individuos repercute en las brechas salariales. Mayor inequidad en los salarios se traduce en mayores niveles de desigualdad.

Finalmente, la repartición de utilidades en Ecuador desempeña un papel importante en la reducción de la desigualdad. Trasladar parte de los rendimientos del capital hacia los trabajadores cumple un papel importante a la hora de romper la matriz de acumulación. Sin embargo, este mecanismo

pierde efectividad por dos motivos: (1) al existir alta concentración del mercado y de los ingresos empresariales, existen empresas que no logran beneficios y, por lo tanto, no tienen utilidades que transferir a sus empleados. (2) Existe un alto nivel de informalidad laboral, por lo tanto, hay un gran número de empleados que no recibe los beneficios establecidos por ley. De esta forma la participación de utilidades funciona como un mecanismo de redistribución, pero a un nivel menor del deseado.

En conclusión, podemos decir que los tres mecanismos de transferencia de rentas están severamente distorsionados en Ecuador, aumentan las brechas sociales y reproducen desigualdad. Ante esta realidad, la conformación de un sistema tributario que redistribuya la riqueza es un elemento indispensable, en democracia, para cambiar la tendencia histórica. No será posible redistribuir sin que paguen más los que más tienen. En este sentido es *justo* que la carga esté concentrada en aquellos que poseen el capital, en tanto y en cuanto son los que acumulan una mayor proporción de los ingresos. Es *injusto* que los incentivos tributarios estén en manos de los que más riqueza acumulan. También es *injusto* que no todas las personas contribuyan al Estado con lo que verdaderamente les corresponde.

El cambio de las estructuras de poder ya consolidadas demanda tiempo y políticas persistentes, pero sobre todo requiere de un sentimiento profundo y sincero de cambio arraigado en los deseos de un colectivo de personas que busca nuevos destinos para la patria. Esa voluntad originaria de cambio, expresada en la voluntad política y democrática, funda el proyecto emprendido en el año 2007 en Ecuador. No obstante, estamos convencidos de que aún queda mucho por hacer y por cambiar.

Las nueve reformas tributarias del último quinquenio

Romeo Carpio Rivera

Asesor de la dirección general del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

8.1 Introducción

El presente capítulo tiene como objetivo analizar la naturaleza de las reformas tributarias en el Ecuador a partir del año 2007. El artículo analiza de forma somera cada uno de los cambios existentes desde el año 2007 desde una óptica principalmente de recaudación: si las reformas propuestas han tenido impacto positivo, neutro o negativo sobre la recaudación. Se debe anotar que no se hace un abordaje profundo de los cambios bajo el prisma del cumplimiento del mandato constitucional, ni tampoco se realizan estimaciones cuantitativas de dichos cambios. Sin duda son dos grados limitantes que escapan del alcance de este trabajo, pero sí se ofrecen dos elementos importantes: (i) es un insumo para que en un futuro cercano se pueda realizar un análisis mucho más profundo respecto al tema y (ii) transparente y aclara la discusión, muchas veces iniciada sin fundamento, de las nueve reformas tributarias.

Estas reformas se iniciaron con la promulgación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, bajo el eje normativo que conforman los principios del artículo 300 de la Constitución y las metas del Plan Nacional del Buen Vivir, que obedecen a una política económica y social con un énfasis en la equidad, la progresividad fiscal y la redistribución de la riqueza.

Si bien es cierto que durante este tiempo han sido aprobadas nueve reformas legales que han afectado a la Ley de Régimen Tributario Interno y

a otras leyes relacionadas con el régimen tributario interno (entendido como el que no guarda relación con la imposición al comercio exterior, ni con el régimen seccional), creemos importante analizar los objetivos perseguidos por estos cambios normativos y desvirtuar aquellas afirmaciones de que estas reformas pretenden una finalidad exclusivamente recaudatoria. Para ello se analizarán los efectos positivos, neutrales o negativos que puedan haber tenido las reformas sobre la recaudación tributaria a cargo del Servicio de Rentas Internas.

Es importante mencionar que una reforma tributaria no necesariamente busca crear impuestos o aumentar la recaudación. En algunos casos, una reforma puede eliminar un impuesto o producir una merma recaudatoria por la aprobación de incentivos tributarios: regulación de supuestos de no sujeción, introducción de exoneraciones objetivas y/o subjetivas, aprobación de tarifas y tipos impositivos reducidos, o deducciones en cuota, entre otros beneficios fiscales.

En efecto, todo proyecto de gobierno incorpora una propuesta de un modelo tributario. No obstante, normalmente, los gobiernos no logran imponerlo en su integridad, pues toda propuesta de reforma fiscal incorpora diferencias respecto de la política tributaria vigente y enfrenta presiones de grupos de poder, cuando dichas reformas son discutidas dentro del ámbito legislativo. Es así como surgen los sistemas tributarios nacionales.

En el Ecuador se han realizado veintitrés reformas tributarias en los últimos quince años (desde 1997, año en el que se crea la nueva administración tributaria): se ha modificado el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y otras leyes que regulan la imposición interna, que se detallan a continuación:

1. Ley Reformatoria de la Ley de Régimen Tributario Interno (1997 - marzo).
2. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno (1997 - julio).
3. Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997).
4. Ley de Mercado de Valores (1998).
5. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno (1998).
6. Ley Reformatoria a la Ley de Maternidad Gratuita (1998).
7. Ley de Reordenamiento en Materia Económica (1998).

8. Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (1999).
9. Ley de Racionalización Tributaria (1999).
10. Ley para la Transformación Económica del Ecuador (2000).
11. Ley de Reforma Tributaria (2001).
12. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno (2004).
13. Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios (2005).
14. Ley Orgánica Reformatoria a la Ley Orgánica de Aduanas y a la Ley de Régimen Tributario Interno, que crea la Zona de Tratamiento Especial, Comercial e Industrial para el Cantón Huaquillas (2006).
15. Ley Reformatoria del Artículo 89 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2007).
16. Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007).
17. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (2008).
18. Constitución Política del Ecuador (2008).
19. Ley Orgánica de Empresas Públicas (2009).
20. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2009).
21. Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno (2010).
22. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (2010).
23. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (2011).

Hasta el año 2007 estas reformas cumplieron distintos objetivos: regular el sistema financiero y el mercado de valores, otorgar incentivos específicos a sectores económicos, modernizar y reestructurar la gestión de la administración tributaria, simplificar el sistema tributario, o mejorar la función recaudadora de la administración tributaria. A la vista de la enumeración expuesta, podemos comprobar que once reformas se realizaron entre 1997 y 2001 y nueve entre 2007 y 2011, primero y último quinquenios del periodo analizado.

Para decidir si el proceso de reformas ha incrementado la carga impositiva, debemos entender este concepto. Así, decimos que la carga impositiva

es la relación existente entre los impuestos pagados por un contribuyente y el nivel de ingresos percibidos por el mismo. Por tanto, cuando una persona incrementa el monto de impuestos pagados e incrementa en la misma proporción el nivel de ingresos percibidos, su carga impositiva se mantiene. Así también, hay que tener en cuenta que la carga impositiva no crece necesariamente porque aumenten los impuestos sino, también, porque mejora el comportamiento del contribuyente, el nivel de control de la administración tributaria, las medidas anti-elusión o cualquier combinación de estas circunstancias. En este sentido, es importante recordar que la implementación de medidas anti-elusión en el impuesto a la renta, tiene la ventaja de aumentar la generalidad y principalmente reducir la inequidad.

Con todo ello, vamos a analizar a continuación el signo de las reformas legales llevadas a cabo en los últimos cinco años.

8.2 Análisis de las nueve reformas

Describiremos los cambios realizados en cada reforma tributaria clasificando cada modificación dentro de tres categorías:

- i. Positivas a la recaudación: aquellas que crean impuestos o aumentan tarifas y, consecuentemente, incrementan la recaudación,
- ii. Neutras: aquellas que incorporan medidas anti-elusión, y cuyo resultado afecta únicamente a quienes venían beneficiándose de los correspondientes vacíos legales y,
- iii. Negativas a la recaudación: aquellas que eliminan impuestos, reducen tarifas o atenúan las medidas anti-elusión.

No se pretende realizar un mero recuento que arroje como resultado que una norma introduce más cambios positivos que negativos, en función de lo cual se concluya que se considera positiva, negativa o neutra. En muchos casos, un solo artículo puede tener impactos mucho más importantes que la suma de varias normas de otro grupo; en otras palabras: un solo artículo puede modificar sustancialmente la tarifa de un impuesto o derogarlo, produciendo un signo negativo cualitativamente más importante que la suma de

varios cambios de menor entidad de signo positivo, y viceversa. Ofreceremos una conclusión particular sobre el efecto de cada reforma.

Además, analizaremos las nueve reformas desde el punto de vista de los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Como establece el artículo 300 de la Constitución del Ecuador, se analizará si las reformas priorizaron los impuestos directos y progresivos. Finalmente, en relación a los objetivos de política, se analizará si las reformas obedecieron a una política tributaria que promueva la redistribución, fomente el empleo y la producción de bienes y servicios, así como las conductas ecológicas y económicas responsables.

8.2.1 Ley Reformativa para la Equidad Tributaria

Cambios positivos a la recaudación

- a. Incremento de la tasa de interés de mora tributaria/
- b. Incorporación del recargo del 20% en los procesos de determinación (o control) efectuados por parte de la administración tributaria.
- c. Aumento de sanciones por faltas reglamentarias y contravenciones.
- d. Afianzamiento.
- e. Fortalecimiento del sistema sancionatorio.
- f. Incremento de la tarifa de impuesto a la renta para personas naturales mediante la inclusión de dos nuevos rangos, 30 y 35%.
- g. Incremento de la tarifa de impuesto a la renta para herencias, legados y donaciones.
- h. Establecimiento del anticipo mínimo del impuesto a la renta.
- i. Retenciones en reembolsos de comisiones, honorarios y regalías.
- j. Eliminación de tarifa 0% en los servicios prestados por profesionales cuyo monto no supere 400 dólares.
- k. Incremento de la tarifa de ICE para cigarrillos.
- l. Incremento de la tarifa de bebidas alcohólicas distintas de la cerveza.
- m. Incremento de la tarifa de ICE para los vehículos (progresiva).
- n. Incremento de la tarifa de ICE para aviones, avionetas y helicópteros.
- o. Incorporación de ICE para los perfumes y aguas de tocador.
- p. Incorporación de ICE para los videojuegos.
- q. Incorporación de ICE para las armas de fuego.

- r. Incorporación de ICE para los focos incandescentes.
- s. Incorporación de ICE para los servicios de televisión pagada.
- t. Incorporación de ICE para los juegos de azar.
- u. Incorporación de ICE para los servicios de clubes sociales que superan los 1,500 dólares.
- v. Eliminación de la tarifa del 25% para los contratos de prestación de servicios petroleros por reinversión de utilidades.
- w. Incorporación de dos rangos adicionales en el impuesto a la propiedad de los vehículos.
- x. Creación del impuesto a la salida de divisas.
- y. Creación del impuesto a los ingresos extraordinarios.
- z. Creación del impuesto a las tierras rurales.
- aa. Se deroga la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios.

Cambios neutros

- a. Creación del concepto de partes relacionadas, mediante el cual se establecen los parámetros por los cuales se determina como parte relacionada a dos sujetos pasivos, para fines de la normativa tributaria, como por ejemplo, el control de precios de transferencia.
- b. Establecimiento del régimen de precios de transferencia, mediante el cual se controla la fijación de precios en transferencias de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre partes relacionadas.
- c. Los hallazgos, como criterio de ingreso de fuente ecuatoriana. Hasta ese momento no estaban expresamente definidos en la ley y los contribuyentes podían argumentar que son incrementos patrimoniales por valores hallado o encontrado.
- d. Tributación de las instituciones sin fines de lucro.
- e. Límite del 40% para que las personas con discapacidad puedan acceder a los incentivos y beneficios tributarios dispuestos en algunas normas.
- f. Obligación de sustentar costos y gastos con comprobantes de venta válidos.
- g. Límites para el uso del arrendamiento mercantil nacional e internacional, y no deducibilidad para operaciones de *lease back*, pues hasta esa fecha, este tipo de transacciones había sido muy utilizado en mecanismos de elusión tributaria.

- h. Eliminación de la exoneración de retenciones en pagos al extranjero en el caso de intereses.
- i. Incorporación del crecimiento patrimonial injustificado como causa para la determinación presuntiva.
- j. Límite para la reinversión de utilidades, únicamente aplicable a maquinarias y equipos nuevos.

Cambios negativos a la recaudación

- a. Exoneración para la décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones.
- b. Exoneraciones para las asignaciones o los estipendios en becas estudiantiles.
- c. Exoneración para las bonificaciones por desahucio o indemnización por despido intempestivo.
- d. Exoneración para rendimientos por depósitos a plazo fijo.
- e. Definición de que las exoneraciones no son excluyentes entre sí.
- f. Deducción adicional, por los sueldos y salario pagados al haber contratado personal nuevo y se haya generado un incremento neto de empleos.
- g. Deducción adicional por los sueldos y salarios pagados a personas con discapacidad.
- h. Mayor permisibilidad para el uso de provisiones de las instituciones financieras, generadas por el riesgo de incobrabilidad de los activos de riesgo, puesto que en ese momento existía una crisis financiera internacional y era importante resguardar la estabilidad del sistema financiero.
- i. Gastos personales de impuesto a la renta.
- j. Método de exoneración para rentas provenientes del extranjero.
- k. Permisibilidad de que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad también se puedan beneficiar de la amortización de pérdidas.
- l. Eliminación de la renta presuntiva agropecuaria.
- m. No sujeto a IVA los pagos a condominios.
- n. Tarifa 0% de IVA a las adquisiciones del sector público.
- o. Tarifa 0% para las lámparas fluorescentes.
- p. Tarifa 0% para la medicina prepagada y para la fabricación de medicamentos.
- q. Tarifa 0% en seguros y reaseguros de salud y vida.
- r. Los prestados por clubes sociales que no superen 1,500 dólares.
- s. Postergación del pago del IVA en las ventas a crédito.

- t. Exoneración del ICE para los productos destinados a la exportación.
- u. Reducción de la tarifa de ICE para la cerveza, de 30.90% a 30%.
- v. Eliminación del ICE a la telefonía fija y celular.
- w. Reducción de la tarifa de ICE para bebidas gaseosas a 10%.
- x. Incorporación del Régimen Impositivo Simplificado.

Conclusión

La Ley para la Equidad Tributaria marca un hito en el proceso de reforma tributaria emprendido por el país desde el año 2007 por su importante componente respecto de la creación de nuevos impuestos e incrementos de tarifas. Adicionalmente, se debe destacar la incorporación de un sinnúmero de medidas anti-elusión, fortaleciendo con ello la generalidad impositiva: esto incorpora equidad al sistema tributario, en la medida en que aquellos mal llamados esquemas de planificación tributaria –verdaderos mecanismos de elusión fiscal– lhan dejado de utilizarse por la mayoría de quienes lo hacían. En efecto, las catorce reformas tributarias hasta 2007 no cubrieron estos vacíos legales, lo que dio pie a muchos a pensar que sus prácticas constituían una *legítima* “planificación tributaria”, cuando en ninguna parte del mundo se concibe el uso de paraísos fiscales en operaciones carentes de esencia económica como manifestación de la planificación tributaria, por citar un ejemplo. El control de figuras de elusión tributaria como el *lease back*, la subcapitalización o la eliminación del sigilo bancario constituyen elementos claves de la reforma que aportan generalidad al sistema tributario, y contribuyen a la equidad y al control de riesgos de fiscalidad internacional.

En relación al principio de eficiencia administrativa, es importante mencionar la reforma en el régimen sancionatorio que realizó la Ley de Equidad, así como la inclusión de la normativa relacionada con precios de transferencia y fiscalidad internacional.

Es importante mencionar que las reformas en el impuesto a la renta de personas naturales y la creación del impuesto a la salida de divisas (ISD) hicieron énfasis en la recaudación directa y progresiva. A su vez, el ISD cumple un rol macroeconómico, al penalizar la salida de capitales “golondrina” y posibilitando que las divisas provenientes de la actividad económica se inviertan en territorio nacional.

Cabe resaltar que la Ley de Equidad incentivó el empleo y la inclusión social, mediante la creación de deducciones adicionales por la creación de empleo, y empleo a personas discapacitadas.

Además, mediante el impuesto a los consumos especiales (ICE), la administración tributaria contribuye a la regulación de externalidades. En esta reforma se incrementaron las tarifas del ICE del tabaco y bebidas alcohólicas. Con una finalidad de equidad y redistribución, se gravó con este impuesto bienes de tipo suntuario. Finalmente, se eliminó el ICE a las telecomunicaciones como incentivo al sector, lo cual supuso un considerable impacto negativo en la recaudación del impuesto.

No obstante, la creación de los impuestos a la salida de divisas y a las tierras rurales así como el incremento de las tarifas del ICE, obliga a concluir que el signo de esta reforma es positivo desde el punto de vista de la recaudación tributaria, pese a los incentivos que contiene.

8.2.2 Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Regimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Regimen del Sector Eléctrico (RO 392-2S / 30-VII-2008)

Cambios positivos a la recaudación

- a. Se grava ICE a las bebidas alcohólicas y al alcohol.

Cambios neutros

- a. Se disminuye el límite para considerar personas con discapacidad del 40% al 30%.
- b. Se atenúa la norma para evitar la subcapitalización, limitando el numerador a partes relacionadas y modificando en el denominador “patrimonio” en lugar de “capital social”, pues inicialmente se relacionaba deuda externa respecto al capital social pagado y posteriormente relacionaba créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas respecto al patrimonio.

- c. Se incluye como defraudación a la venta para consumo de aguardiente sin rectificar.

Cambios negativos a la recaudación

- a. En gastos personales se incluye también los costos de educación superior de otras personas que dependan económicamente del contribuyente.
- b. Se incluye exoneración para las indemnizaciones pagadas a funcionarios del sector público.
- c. Se reduce a 10% el porcentaje de retención en el pago de intereses efectuados al exterior por instituciones del sistema financiero nacional.
- d. Se elimina el concepto de “impuesto definitivo” en relación con el anticipo de impuesto a la renta, pues se incorpora la posibilidad de que pasados cinco años, el saldo sea redimible a terceros.
- e. Se incluye tarifa 0% de IVA para vehículos híbridos.
- f. Se incluye tarifa 0% de IVA para aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.
- g. Se reduce el tiempo de meses requeridos que pasen para recuperar el IVA retenido, de seis meses a un mes.
- h. Se incluyen exoneraciones del ICE, en casos relacionados con el alcohol.
- i. Se exonera de ICE a las armas de fuego adquiridas por la fuerza pública.
- j. Se exonera de ICE a los focos incandescentes utilizados como insumo por la industria automotriz.
- k. Se amplían los rangos en el caso de ICE a los vehículos.
- l. Se incluyen las siguientes exoneraciones para el ISD:
 - 1. Las transferencias, traslados, envíos o retiros de divisas realizadas en cumplimiento de leyes o disposiciones de organismos públicos de control y regulación.
 - 2. Los traslados de divisas de hasta una fracción básica desgravada.
 - 3. Las transferencias que se realicen para pagos de estudios en el exterior.

4. Los pagos por servicios de salud.
 5. Los avances de efectivo y retiros realizados en el exterior hasta una fracción básica desgravada.
 6. La repatriación de capital y de los rendimientos obtenidos por las inversiones realizadas en valores de renta fija, de plazos de un año o más.
- m. Se incluye una norma interpretativa en el sentido de que los nuevos requisitos para la deducibilidad de intereses y costos financieros relacionados con créditos externos y operaciones de arrendamiento mercantil internacional aplican solo para aquellos contratados a partir de la vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria.
 - n. Se incluye una norma interpretativa que da el carácter de exento a los ingresos percibidos por Transelectric considerados como componente de expansión.
 - o. Remisión de intereses y multas (amnistía tributaria).

Conclusión

Esta reforma atendió las demandas expresadas por algunos sectores económicos mediante la inclusión de exoneraciones dirigidas a ciertos sectores productivos. Se concluye, entonces, que esta reforma tuvo como finalidad favorecer la actividad productiva y económica, de forma que el efecto sobre la recaudación fue netamente negativo.

8.2.3 Constitución Política del Ecuador

La aprobación de la Constitución no tiene incidencia directa, por lo que su signo es neutro. Sin embargo, constituye un eje normativo fundamental que reorientó la política tributaria hacia nuevos principios basados en la equidad y redistribución, y cuya materialización inspira el Plan Nacional del Buen Vivir y las reformas tributarias que siguieron.

8.2.3 Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (RO 497-S / 30-XII-2008)

Cambios positivos a la recaudación

- a. Se presume que se genera el impuesto a la salida de divisas, cuando se paguen desde el exterior importaciones realizadas desde el Ecuador.
- b. Se eliminan las exoneraciones del ISD.
- c. Se incrementa la tarifa del ISD del 0.5% al 1%.
- d. Se crea el impuesto a los activos en el exterior.

Cambios neutros

Ninguno

Cambios negativos a la recaudación

- a. Se incorpora la posibilidad de reducir la tarifa del impuesto a la renta, mediante la reinversión de utilidades para las instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, cuando lo destinen al otorgamiento de créditos productivos.
- b. Se incluye en el anticipo de impuesto a la renta, el beneficio para que los sectores o subsectores que hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos puedan obtener una rebaja o exoneración del anticipo, mediante decreto ejecutivo.
- c. Se incluye IVA tarifa 0% para los bienes introducidos mediante couriers.
- d. La disposición transitoria novena de la LRTI reduce hasta finales del año 2009 el porcentaje de retención de impuesto a la renta en los pagos de intereses efectuados al exterior; de 10% a 0% en el caso de instituciones financieras y de 25% a 5% en los demás casos.

Conclusión

Esta reforma tiene entre sus objetivos de política económica el favorecimiento del sector productivo en algunos aspectos como el crédito mediante las

reformas relacionadas a la reinversión de las entidades financieras y las rebajas en el anticipo del impuesto a la renta. Su signo predominante no se puede definir con certeza. Por esta razón consideramos prudente que sea considerada una reforma neutral en cuanto a su afectación a la recaudación tributaria.

8.2.4 Ley Orgánica de Empresas Públicas

Cambios positivos a la recaudación

Ninguno

Cambios neutros

- a. Se modifica la tarifa 0% de IVA a devolución del impuesto.

Cambios negativos a la recaudación

Para las empresas públicas se otorga el mismo régimen tributario de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria.

Conclusión

Al no existir reformas positivas y al haber generado que las empresas públicas tengan las mismas consideraciones que los demás entes públicos, exonerándose sus ingresos de impuesto a la renta y permitiéndose la devolución de IVA, entendemos que esta reforma es negativa para la recaudación. Sin embargo, cumplió con un propósito de eficiencia administrativa, puesto que regularizó el régimen impositivo para todo el sector público.

8.2.5 Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (RO 094-S / 23-XII-2009)

Cambios positivos a la recaudación

- a. Se elimina la exoneración de impuesto a la renta para el caso de dividendos percibidos por personas naturales residentes en el Ecuador.
- b. Se modifica el anticipo de impuesto a la renta dándole la figura de pago definitivo de impuesto a la renta el mismo año, si en caso supera al impuesto a la renta causado.
- c. Se incluye el anticipo a los espectáculos públicos.
- d. Se elimina la tarifa 0% de IVA para periódicos y revistas.
- e. Se elimina la tarifa 0% de IVA para aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.
- f. Se limita la tarifa de IVA 0% únicamente a los servicios prestados por artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano.
- g. Se modifica el objeto del impuesto al valor agregado y el concepto de transferencia.
- h. Se cambia el hecho generador del IVA, dando más precisión a los posibles momentos en los cuales se verifica el hecho generador.
- i. Se aumenta la tarifa del impuesto a la salida de divisas del 1% al 2%.

Cambios neutros

- a. Se incluye presunción para considerar partes relacionadas cuando dos sujetos pasivos realicen compras o ventas entre ellos, superando los límites determinados en el reglamento, en relación con sus compras o ventas totales.
- b. Se elimina la exoneración de impuesto a la renta para el caso de dividendos percibidos por sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.
- c. Se limita el uso de gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas.
- d. Se limita el uso de la deducción adicional por contratación de empleo nuevo, cuando los trabajadores nuevos que han sido contrata-

- dos hayan sido empleados de partes relacionadas en el pasado, para evitar posibles mecanismos de elusión.
- e. Se enfatiza que no son deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.
 - f. Se incorpora norma de “puerto seguro” para el régimen de precios de transferencia, para que cuando un contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en la Ley, quede exento de la aplicación de este régimen.
 - g. Se incluyen normas anti-elusión para el caso de contratos de espectáculos públicos.
 - h. Se incluye la posibilidad de las retenciones presuntivas en IVA, principalmente para el sector de distribución y comercialización de combustibles.
 - i. Se incorpora que para la información requerida por la administración tributaria no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible.
 - j. Se otorga crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, al ISD generado en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital introducidos con arancel 0%.

Cambios negativos a la recaudación

- a. En la norma de reinversión de utilidades, se abre la posibilidad de que la reinversión se la haga en bienes relacionados con investigación y tecnología.
- b. Se incluyen nuevas actividades en el Régimen Impositivo Simplificado.
- c. Se agregan dos no sujeciones para el ISD, a los giros y transferencias efectuados por entidades y organismos del sector público y organismos internacionales.
- d. Se exonera de ISD un valor de 1.000 dólares en cada transacción.

Conclusión

Debido a la eliminación de la exoneración de impuesto a la renta en el caso de dividendos distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, y a las modificaciones efectuadas al anticipo de impuesto a la renta, esta re-

forma tendría un efecto positivo en recaudación; sin embargo, es importante resaltar los efectos redistributivos de esta reforma así como el énfasis en la recaudación directa.

8.2.6 Ley Reformativa a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Regimen Tributario Interno (R.O. 244-S, 27-VII-2010)

Cambios positivos a la recaudación

Ninguno

Cambios neutros

- a. En el caso de costos y gastos asignados desde el exterior por partes relacionadas en contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se considerarán también a los servicios técnicos y administrativos.
- b. Se incorpora el régimen de tributación para las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, que incorpora tarifa del 25% y normas anti-elusión.
- c. Disposición transitoria para la compañía Agip Oil Ecuadorbv.

Cambios negativos a la recaudación

- a. Se elimina el gravamen a la actividad petrolera.

Conclusión

El objetivo de esta reforma fue dotar de la regulación justa y transparente a la actividad petrolera, así como de eficiencia en su marco impositivo. Se ajustó el sistema tributario a las condiciones que estaban por establecerse con la migración de los contratos petroleros a contratos de prestación de servicios y, adicionalmente, incorporó algunas medidas anti-elusión. Por tratarse de mejoras y ajustes técnicos, consideramos que la reforma tuvo un impacto neutro sobre la recaudación.

8.2.7 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RO 351 / 29-XII-2010)

Cambios positivos a la recaudación

Ninguno

Cambios neutros

Ninguno

Cambios negativos a la recaudación

- a. Se exonera de impuesto a la renta los ingresos obtenidos por los fideicomisos mercantiles, en lugar de la exoneración que estaba prevista anteriormente, donde los ingresos que estaban exentos eran aquellos percibidos por los beneficios de éstos.
- b. Se exonera los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados para apertura de capital.
- c. Se exonera la compensación económica para el salario digno.
- d. Exoneración por cinco años para inversiones nuevas y productivas.
- e. Deducción adicional del 100% para el cálculo del impuesto a la renta en varios gastos efectuados por empresas medianas.
- f. Deducción adicional del 100% para el cálculo del impuesto a la renta en depreciación de maquinarias relacionadas con producción más limpia.
- g. Deducción adicional del 100% para el cálculo del impuesto a la renta en sueldos y salarios pagados a residentes de zonas económicamente deprimidas o zonas de frontera.
- h. Exoneración en la retención de impuesto a la renta en pagos por concepto de intereses realizados a instituciones financieras domiciliadas en el exterior.
- i. Reducción de la tarifa de impuesto a la renta de sociedades, del 25% al 22%.
- j. Reducción de 10 puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta, para el caso de operadores y administradores de zonas especiales de desarrollo económico (ZEDE).

- k. Diferimiento por cinco años del impuesto a la renta en los casos previstos de apertura del capital.
- l. Incorporación de tratamientos especiales para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta:
 - 1. Aumento de dos a cinco años.
 - 2. Comercializadoras y distribuidoras de combustible.
 - 3. Silvicultura y agroforestería.
 - 4. Desarrollo de proyectos de software o tecnología.
 - 5. Gastos incrementales.
- a. Tarifa 0% de IVA en los bienes introducidos al país por operadores y administradores de ZEDE.
- b. Devolución de IVA en el caso de combustible aéreo de carga.
- c. Exoneración de ISD para pagos de capital e intereses en préstamos relacionados con inversiones previstas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.
- d. Exoneración de ISD para ZEDE.

Conclusión

Como cabe extraer de la enumeración antecedente, el objetivo de esta reforma fue el otorgamiento de beneficios fiscales al sector productivo, el fomento de tecnologías amigables con el medio ambiente, el apoyo a los sectores económicos estratégicos y el incentivo a la creación de empleo y la inversión productiva. Debe atribuírsele un efecto claramente negativo para la recaudación.

8.2.8 Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (RO 583-S / 24-XI-2011)

Cambios positivos a la recaudación

- a. Creación del impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano.
- b. Cambio e incremento de la tarifa del ICE en cigarrillos, de ad-valorem a específica; es decir que en lugar de calcular como un porcentaje específico de la base imponible relacionada con el valor del producto, se calcula como un valor fijo por cada cigarrillo.

- c. Cambio e incremento de la tarifa del ICE en bebidas alcohólicas, de ad-valorem a mixta; es decir que en lugar de calcular como un porcentaje específico de la base imponible relacionada con el valor del producto únicamente, se incluye en el cálculo el grado alcohólico contenido.
- d. Creación del impuesto ambiental a la contaminación vehicular.
- e. Creación del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables.
- f. Incremento de la tarifa del ISD, de 2% a 5%.
- g. Presunción de ISD en todo pago efectuado desde el exterior.
- h. Presunción de ISD en exportaciones cuyas divisas no retornan al país.
- i. Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

Cambios neutros

- a. Límite a la deducibilidad de gastos relacionados con la adquisición, uso y propiedad de vehículo con avalúo superior a los 35,000 dólares.
- b. Límite a las exoneraciones relacionadas con impuestos sobre los vehículos híbridos y eléctricos.
- c. Asignación y compensación del IVA para el sector público.

Cambios negativos a la recaudación

- a. Devolución de IVA en chasis y carrocerías para el transporte público urbano.
- b. Exoneración de ICE en armas de fuego cuando son adquiridas por deportistas.
- c. Exoneración de ISD en la repatriación de dividendos.
- d. Crédito tributario de ISD en impuesto a la renta hasta por cinco años.

Conclusión

Al haberse incorporado nuevos impuestos y endurecido las condiciones sobre alguno de los impuestos ya existentes, la Ley de Fomento Ambiental es considerada como positiva para la recaudación de impuestos. Sin embargo, interesa realizar las siguientes precisiones: el impuesto a la salida de divisas cumple una función macroeconómica, al promover que las divisas provenientes de

la actividad económica se inviertan en el país. Con el incremento de su tarifa se contribuye al modelo económico de desarrollo hacia adentro emprendido por el gobierno nacional y se penaliza la entrada de capitales especulativos.

Por otro lado, la recaudación del impuesto a la contaminación vehicular está vinculada a las políticas de mejora de la calidad del combustible que se utiliza en el país. Del mismo modo, en el caso del impuesto a las tierras rurales, creado mediante la Ley de Equidad, con el que se introdujo un crédito para promover planes de reforestación.

Destacamos, además, la medida que recae sobre el sector bananero, afectado por la volatilidad de los precios internacionales, que consiste en la creación de un impuesto presuntivo, único para el sector.

Por último, no podemos dejar de señalar otros dos cambios normativos importantes por su contribución a la transparencia de la política fiscal y a la eficiencia de la gestión tributaria: el 13 de abril de 2007, se reformó el artículo 89 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, modificando el destino del impuesto a los consumos especiales.

Además, durante el año 2011, la consulta popular dio como resultado la tipificación como delito autónomo del enriquecimiento privado no justificado, permitiendo una plena aplicación de las normas tributarias al respecto.

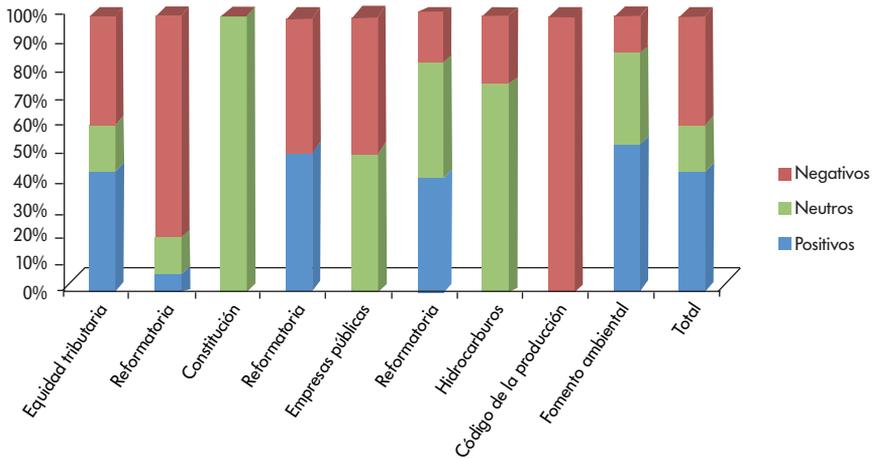
8.3 Resumen y conclusiones finales

Conforme al análisis presentado, podemos resumir que estas nueve reformas han incorporado 58 cambios positivos, 47 neutros y 71 negativos desde el punto de vista de la suficiencia recaudatoria, como se puede ver en el cuadro y su correspondiente gráfico:

Tabla 8.1
Reformas tributarias y número de cambios

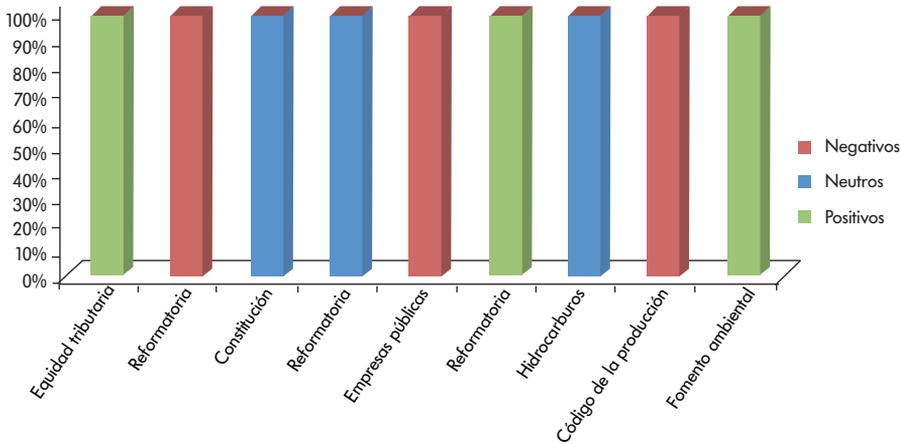
REFORMA	EQUIDAD TRIBUTARIA XII - 07	REFORMATORIA VII - 08	CONSTITUCION X - 08	REFORMATORIA XII - 08	EMPRESAS PUBLICAS X - 09	REFORMATORIA XII - 09	HIDROCARBUROS	CODIGO DE LA PRODUCCION XII - 10	FOMENTO AMBIENTAL XI 11	TOTAL
CAMBIOS POSITIVOS	27	1	0	4	0	10	0	0	16	58
NEUTROS	10	3	10	0	1	10	3	0	10	47
NEGATIVOS	24	16	0	4	1	4	1	17	4	71
TOTAL	61	20	10	8	2	24	4	17	30	176

Gráfico 8.1
Cambios negativos, positivos y neutros



Conforme a las apreciaciones dadas en el análisis de cada reforma, se concluye que de las nueve reformas habidas, tres han sido positivas, tres neutras y tres negativas, siempre en términos generales y desde la perspectiva recaudatoria:

Gráfico 8.2
Balance Global de las Reformas



Sería importante finalizar este capítulo tratando de evaluar la incidencia de las reformas analizadas sobre las clases medias, grupo al que este libro se ha referido. El Capítulo 6 muestra como la carga tributaria recae mayoritariamente sobre los estratos de población con altos ingresos.

Con idéntico propósito, presentaremos aquí un ejercicio hipotético para mostrar la incidencia de las reformas antes mencionadas. Supondremos un contribuyente que a inicios del año 2006 tenía un sueldo mensual de mil dólares (que lo sitúa en un contexto de clase económica media baja). Asimismo, tendremos en cuenta lo siguiente:

- La tasa de inflación desde inicios del año 2006 a inicios del año 2012 ha sido del 31,42%.
- Si el individuo incrementó sus ingresos en la misma medida, su sueldo mensual a inicios del año 2012 sería 1,314 dólares.
- En el año 2006, la decimotercera y decimocuarta remuneraciones se encontraban gravadas con impuesto a la renta.
- A partir del año 2008 existe la posibilidad de imputar a la renta gravada de las personas naturales, los gastos personales.

- La fracción básica desgravada de impuesto a la renta fue de 7,680 dólares en el año 2006 y 9,720 dólares en el año 2012.
- Para el cálculo del IVA se considera que la tarifa no ha variado con ninguna de las reformas, que la persona ahorra un 10% de su ingreso, que compra bienes y servicios gravados con tarifa 0% en un valor equivalente al 50% del ingreso y con la diferencia compra bienes y servicios gravados con tarifa 12%.
- Para el cálculo del ICE, suponemos que gasta un 2% en licores y 0.5% en cerveza; es decir, en el año 2006, 240 y 60 dólares anuales respectivamente; 84 dólares en perfumes, 2,000 dólares en vehículos y 240 dólares en servicios de telefonía (hay que recordar que antes existía una tarifa de ICE para la telefonía).
- El vehículo que adquiere lo utiliza durante un periodo que oscila entre los cinco y siete años y su cilindraje es de 1,500 cc.
- Tiene un consumo anual de 600 botellas plásticas, es decir, casi dos diarias.

El siguiente cuadro sirve de resumen de los valores que el mismo contribuyente habría pagado en 2006 y 2012, por los distintos impuestos devengados:

Tabla 8.2
Ejemplo de pago de impuestos (en dólares y %)

Impuestos	2005	2012
Imp. Renta mensual	22.79	0.00
Imp. Valor agregado	52.60	69.51
Imp. Consumos especiales	12.24	23.43
Imp. Prop. vehículos	2.86	4.69
Imp. Cont. Vehicular	0	0
Imp. Botellas plásticas	N/A	1
Imp. Salidad de divisas	N/A	2
Total mensual	90.50	100.63
Total Anual	1.085,96	1.207.56
Carga	8.26%	6.95%

Si bien es cierto que, en términos absolutos, la magnitud de los impuestos anuales se incrementa, su relación es menor respecto de los ingresos totales percibidos, incluidos decimotercera y decimocuarta remuneración. Así, en nuestro ejercicio, la carga fiscal (el total de impuestos pagados sobre el total de ingresos percibidos) disminuye, de 8.26% a 6.95%.

El resultado es similar cuando se analizan los ejemplos de 2,000 y 3,000 dólares. A partir de 4,000 dólares, y dependiendo del estilo de vida del individuo, la variación puede ser distinta, pues el impacto del impuesto a la renta y del impuesto a los consumos especiales tiene mayor incidencia para en altos niveles de renta y en caso de consumos suntuarios.

Los resultados de este ejercicio y el análisis del presente capítulo permiten afirmar que el calendario de reformas se enfocó en dar cumplimiento a lo estipulado en la Constitución y en el Plan Nacional del Buen Vivir, antes que al incremento de recursos provenientes de la recaudación. De esta forma, el sistema tributario y la política tributaria se convierten en herramientas de equidad, redistribución y progresividad, así como en un instrumento para el fomento de la actividad productiva. Además, la regulación de figuras de imposición ambiental sirve para limitar las actividades contaminantes para el medio ambiente y nocivas para la salud de los ecuatorianos, contemplando de este modo innovaciones normativas que permiten avanzar en el mandato constitucional.

Desafío: hacia un impuesto a la renta progresivo y redistributivo

José Ramírez Álvarez

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

Diana Arias Urvina

Jefa del Departamento de Estudios del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

9.1 Introducción

Como hemos anotado en capítulos anteriores, la imposición directa se sustenta esencialmente en la recaudación de las personas jurídicas, dado el bajo nivel de aporte de las personas naturales. De igual forma, hemos analizado la alta concentración del nivel de renta de las empresas grandes, que a su vez concentran desigualmente la mayor cantidad de beneficios tributarios contemplados en la normativa tributaria ecuatoriana.

El eje normativo que dicta la Carta Magna del Ecuador, específicamente en su artículo 300, establece que nuestro sistema tributario debe ser progresivo y redistributivo, priorizando la tributación directa y estimulando el empleo y la producción. Por su parte, el Plan Nacional del Buen Vivir define como Objetivo 1: Auspiciar la igualdad, cohesión e integración social y territorial en la diversidad. En función de este objetivo, se plantea la Política 1.5, que consiste en asegurar la (re)distribución solidaria y equitativa de la riqueza y se incluyen políticas específicas como ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en los tributos no regresivos en base al principio de justicia distributiva. Además, se busca aplicar y reforzar los procesos de control y penalización

a la evasión proveniente de las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.

En el marco de estas políticas, el Plan plantea como metas, entre otras: revertir la desigualdad económica, aumentar la presión tributaria, incrementar la participación de los impuestos directos en el total de impuestos, incrementar la progresividad y el efecto redistributivo del IVA, y del impuesto a la renta de personas naturales.

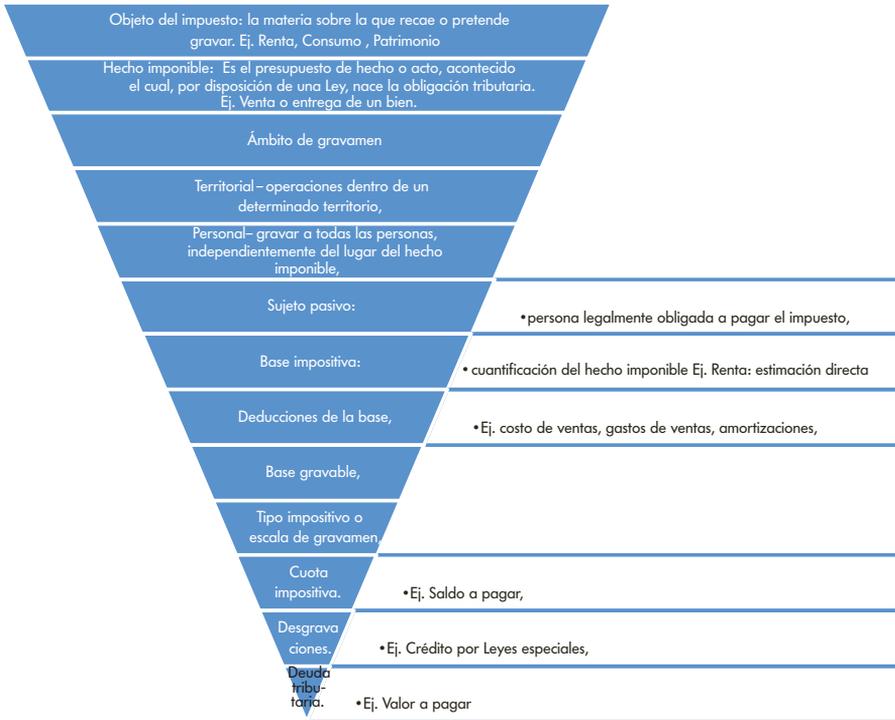
En función de estos lineamientos y la actual estructura del sistema tributario ecuatoriano, es justificable una política tributaria cimentada en la imposición directa, con fuertes componentes progresivos y redistributivos, con una base amplia, en función de los principios de equidad, neutralidad, generalidad, suficiencia, flexibilidad, eficiencia y simplicidad que deberá guardar todo sistema tributario. Bajo este enfoque, hablamos de la necesidad de una nueva política fiscal que tenga como su objetivo, más allá que recaudar con suficiencia recursos para el Estado, contribuir a la redistribución de la riqueza y a la justicia social.

Una política de impuestos directos justa y redistributiva necesariamente deberá contemplar como su eje normativo estos objetivos de política en su diseño. Bajo estos objetivos, se deberá armonizar al sistema tributario, buscando plantear figuras impositivas que no resquebrajen la base imponible, afectando la generalidad que atenta contra la equidad del sistema tributario.

9.2 El camino a recorrer en el impuesto a la renta de personas naturales

La configuración del impuesto a la renta de personas naturales (IRPN) tiene su base en la definición del hecho imponible, el sujeto pasivo, los ingresos sometidos a gravamen, los gastos deducibles y las tarifas (gráfico 9.1). Estos elementos se mantienen unificados en América Latina, con particularidades propias de la evolución histórica y el sistema económico-político de cada país.

Gráfico 9.1
Configuración del impuesto



El modelo latinoamericano de IRPN tiene algunos rasgos comunes que pueden distinguirse:

- Salvo en algunos países de Centroamérica en los que todavía persiste el impuesto de base territorial (impuesto que solo grava la renta de fuente interna), en general se grava según el principio de renta mundial (se gravan todas las rentas que obtengan las personas residentes de un país, ya sean de fuente interna o externa). Sin embargo persisten gravámenes cedulares por fuentes de renta (se grava de manera diferente cada tipo o grupo de rentas, sin acumulación total) que excluyen de la tributación normalmente conceptos como los intereses, dividendos y otras rentas del capital para precautelar la salida de capitales, y que gravan otros conceptos con retención liberatoria

(este tipo de retención se convierte en pago definitivo del impuesto, eximiendo al contribuyente de presentar la declaración).

- Existen mínimos exentos generales de cuantía importante en relación con la renta individual, al igual que exenciones y deducciones de todo tipo.
- Desde el punto de vista de su diseño, normalmente se excluye de la obligación de declaración a la mayoría de los contribuyentes, sobre todo a los asalariados, tanto por la existencia de un mínimo exento como por el sistema de retenciones que se convierten en impuesto definitivo.
- Las personas que realizan una actividad económica o empresarial, que no se constituyen en personas jurídicas, tributan de igual manera que una persona que percibe rentas de trabajo.
- Las tarifas son de tipos máximos moderados aunque a veces de muchos tramos.

Estas características tienen una connotación especial en el IRPN para conseguir un sistema tributario redistributivo de mayores recursos para el Estado. Según Gómez (2007), esta reforma debe estar orientada en:

- Fortalecer el carácter global, personal y progresivo de la imposición a las personas naturales, incorporando fuentes de rentas sujetas a tratamientos cedulares o que se encuentran exentas del gravamen.
- Adecuar los mínimos no imponibles y el nivel de las deducciones personales, a fin de que el gravamen no afecte a los sujetos ubicados en los sectores más marginados de las sociedades.
- Procurar un sistema de integración entre las utilidades empresariales y los ingresos personales que, a la vez que estimule el financiamiento de la inversión, no atente contra el carácter global de la imposición personal en cuanto al tratamiento de los dividendos.
- Gravar las ganancias de capital de todo tipo obtenidas por las personas físicas, ya que las mismas constituyen una forma de obtención de ingresos que fluyen a los niveles de renta superior.

- Dar un tratamiento generalizado y uniforme a la renta obtenida por los distintos sectores económicos, ya que es mediante las normas diferenciales donde se generan brechas de elusión y evasión impositiva.

El impuesto sobre la renta personal en Ecuador presenta una serie de características en este contexto que delimitan su problema de recaudación y efecto distributivo; parte de lo observado en el Capítulo 7.

Primero, el sistema tarifario constituye un punto importante de partida para hacer más eficiente el diseño del impuesto. Por un lado, la amplia franja exenta del impuesto hace que un gran número de personas no paguen impuestos, y por lo tanto se genere un tipo de progresividad “artificial” en el impuesto. Por otro lado, el número de tramos impositivos existentes suministra complejidad al cálculo del impuesto en comparación a los efectos redistributivos y recaudatorios que se obtienen.

Segundo, si bien las deducciones por gastos personales tienen un efecto positivo sobre la progresividad, amenazan la capacidad redistributiva del impuesto al permitir que personas de altos ingresos también puedan acceder a este tipo de beneficio; esto en suma a la posible redundancia normativa de estas deducciones cuando en principio existe una franja exenta que persigue el mismo objetivo: beneficiar aquel segmento de la población de mayor necesidad.

Tercero, los rendimientos de capital constituyen un movimiento importante de ingresos que, al estar provisto de amplias exenciones, por un lado generan pocos recursos fiscales al Estado, y por otro, tienen efectos poco redistributivos de la riqueza. Esto plantea la necesidad de analizar el gravamen de estas rentas, sin perder de vista los principios de nuestra Constitución.

Cuarto, los profesionales tienen beneficios muy discrecionales en cuanto a las deducciones que permite la normativa tributaria, generando de esta manera problemas de equidad horizontal.

Quinto, las personas que realizan actividades económicas y no constituidas como personería jurídicas tributan igual que una persona con rentas de trabajo. Esto genera distorsión en la equidad horizontal y vertical. En la equidad horizontal, porque estas personas realizan actividades económicas donde los factores de producción son utilizados para la generación de renta al igual

que cualquier otra empresa jurídicamente constituida, y en la equidad vertical porque muchas de estas personas se benefician de deducciones creadas con el objetivo de favorecer a las personas con rentas del trabajo.

9.2.1 La franja exenta del impuesto a la renta. Contrarrestar la progresividad artificial del impuesto

En la actualidad, el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales se realiza mediante un diseño de escala que cuenta con nueve alícuotas diferentes, dependiendo del nivel de ingreso (tabla 9.1).

El diseño del impuesto denota a primera vista su carácter progresivo, pues, a medida que aumenta el ingreso, aumenta la tasa marginal que multiplica al excedente de este ingreso, desde una tarifa del 0% al 35%. La concentración del impuesto también demuestra esta característica. Los dos últimos tramos imponibles abarcan el 33.6% y 54.7% del IRPN para personas asalariadas y personas con actividad económica, respectivamente (tabla 9.2).

Tabla 9.1
Cálculo del impuesto a la renta de personas naturales. Año fiscal 2010

Impuesto a la renta. Año 2010			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto fracción básica	Impuesto fracción excedente
0	8,910	0	0%
8,910	11,350	0	5%
11,350	14,190	122	10%
14,190	17,030	406	12%
17,030	34,060	747	15%
34,060	51,080	3,301	20%
51,080	68,110	6,705	25%
68,110	90,810	10,963	30%
90,810	En adelante	17,773	35%

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Descripción: tramos imponibles con sus respectivas alícuotas y fracciones básicas.

Tabla 9.2
Distribución de personas naturales. Año fiscal 2010

Fracción básica	Exceso hasta	Personas en relación de dependencia		Personas naturales con actividad económica	
		Personas en relación de dependencia	(%) Impuesto a la renta	Personas naturales con actividad económica	(%) Impuesto a la renta
0	8,910	78.8%	0.0%	52.4%	0.0%
8,910	11,350	8.7%	0.7%	9.9%	0.5%
11,350	14,190	4.9%	3.2%	7.9%	1.6%
14,190	17,030	2.3%	4.4%	5.8%	2.4%
17,030	34,060	4.0%	28.0%	15.3%	16.8%
34,060	51,080	0.8%	18.8%	4.3%	14.2%
51,080	68,110	0.3%	11.3%	1.7%	9.9%
68,110	90,810	0.1%	9.6%	1.1%	9.5%
90,810	En adelante	0.1%	24.0%	1.5%	45.2%

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Descripción: porcentaje de individuos que se ubican en cada tramo de base imponible y porcentaje del impuesto a la renta causado por cada tramo de base imponible.

No obstante, se puede apreciar que el 78.8% y 52.4% de las personas en relación de dependencia y con actividad económica se concentran en el primer intervalo de ingresos (franja exenta), respectivamente, exonerándose así del pago del impuesto. Este hecho representa la mayor fuente de progresividad del impuesto, pues, sea cual sea la tasa en los tramos impositivos (siempre que mantenga su carácter creciente), el impuesto se concentrará sobre un conjunto reducido de contribuyentes de altos de ingresos (tabla 9.2).

El diseño de escala del impuesto agudiza este problema en la manera que contribuyentes de rentas altas también puedan beneficiarse en términos absolutos de la franja exenta, erosionando el ingreso que potencialmente podría estar gravado.

Así mismo, el número de tramos impositivos de la tabla 9.1 hace pensar en la posibilidad de un diseño del impuesto más simple, que no necesi-

riamente condense los tramos de baja contribución y/o número de personas, pero tampoco descuide las circunstancias sociales y económicas de cada estrato de la población, evitando tener costes en la recaudación y la desigualdad del ingreso.⁶⁹

Tabla 9.3
Concentración del Ingreso. Año fiscal 2010

Fracción básica	Exceso hasta	Personas en relación de dependencia		Personas naturales con actividad económica	
		(%) Ing. antes de impuestos	(%) Ing. después de impuestos	(%) Ing. antes de impuestos	(%) Ing. después de impuestos
0	8,910	42.9%	43.6%	25.6%	25.9%
8,910	11,350	13.6%	13.8%	5.5%	5.6%
11,350	14,190	9.7%	9.8%	5.4%	5.5%
14,190	17,030	5.5%	5.6%	4.9%	4.9%
17,030	34,060	14.6%	14.4%	20.5%	20.5%
34,060	51,080	4.9%	4.7%	11.3%	11.3%
51,080	68,110	2.2%	2.1%	6.9%	6.8%
68,110	90,810	1.5%	1.4%	5.7%	5.6%
90,810	En adelante	5.0%	4.7%	14.3%	13.9%

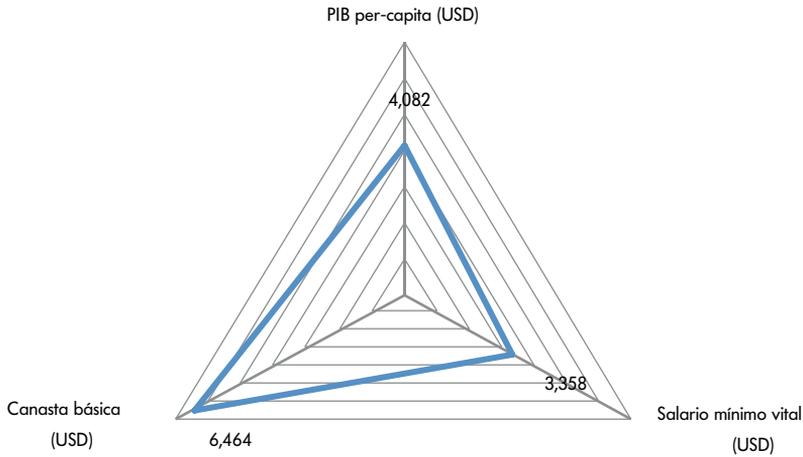
Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Descripción: porcentaje de ingreso antes y después del pago del impuesto a la renta.

Estas características en el cálculo del impuesto hacen que se genere un tipo de progresividad “artificial”, en el sentido de que el efecto redistributivo en la renta sea poco representativo. Por ejemplo, en el último tramo de base imponible, los asalariados tienen un efecto redistributivo del 0.3% al reducir su participación después del pago de impuestos de 5% a 4.7%. Este efecto se replica en las personas naturales con actividad empresarial al reducir su participación después del pago de impuesto de 14.3% a 13.9%. (tabla 9.3)

69 A modo de ejemplo, en el escenario extremo de simplificación en el que se fijara un impuesto proporcional que grave por igual todas las rentas de personas naturales con el tipo impositivo promedio actual, manteniendo la franja exenta, se obtendría el mismo monto recaudado con incrementos importantes en la redistribución del ingreso.

Gráfico 9.2
Referentes de renta mínima. Año fiscal 2010



Fuente: Banco Central del Ecuador. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

Descripción: porcentaje de ingreso antes y después del pago del impuesto a la renta.

Nota: el salario básico unificado, incluye los décimo tercero y décimo cuarto sueldos.

El criterio más común para definir la franja exenta es utilizar como referente una renta mínima vital. Este hecho nace con la finalidad de excluir del pago del impuesto aquellas personas que, en vista de su necesidad, no tienen el suficiente ingreso para acceder a niveles básicos de vida. Este referente puede ser el PIB-per cápita, el salario mínimo vital o la canasta básica, entre otros.

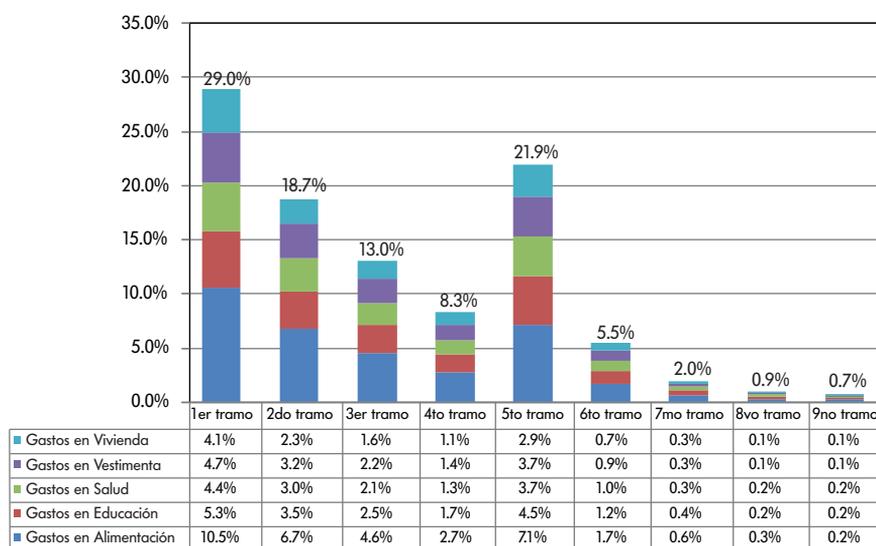
En Ecuador, la franja básica de 8,910 dólares en el periodo fiscal 2010 representa frente a estos referentes: 2.18 veces el PIB-per capita, 2.65 veces el salario básico unificado y 1.38 veces la canasta básica (gráfico 9.1). Como se puede apreciar, la franja exenta cubre un valor muy alto de ingresos. Si se adoptara como franja exenta el más alto de estos referentes, es decir el costo anual de la canasta básica, el 70% de la población económicamente activa se beneficiaría de esta exención (Enemdu, 2010).

Estos antecedentes sugieren la posibilidad de revisar la franja exenta del impuesto a la renta, con la finalidad de conseguir un efecto redistributivo representativo en la distribución de la renta, y al mismo tiempo incrementar los recursos fiscales para una mayor ejecución del gasto público.

9.2.2 Los gastos deducibles, una vía para la redistribución

El sistema de gastos deducibles se introdujo a finales del año 2007 con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria. Esta política tuvo como objetivo mejorar la distribución del ingreso a través de la deducción en la base imponible de gastos elementales en alimentación, educación, salud, vestimenta y vivienda. De igual forma, estas deducciones se incluyeron para fortalecer el sistema de facturación y su respectivo control, ya que para justificarlas el contribuyente debe tener las facturas correspondientes.

Gráfico 9.3
Distribución de los gastos personales por tramo imponible.
Personas en relación de dependencia. Año fiscal 2010



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

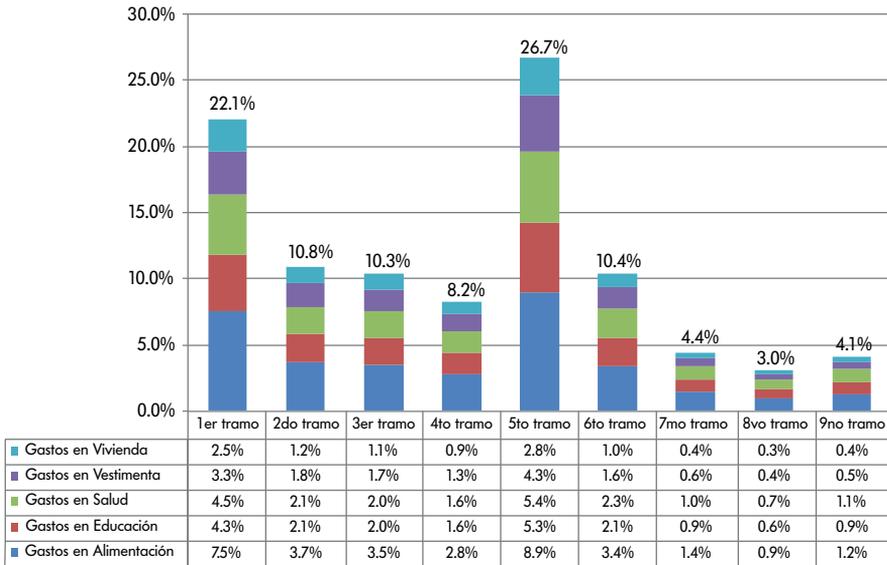
Descripción: porcentaje de deducción de gastos personales de asalariados por cada tramo de base imponible.

En términos normativos, la deducción de gastos personales no puede ser mayor al 50% de los ingresos gravados o 1.3 veces el valor de la franja exenta. Adicionalmente a esto, en el año 2011 se restringieron por cada rubro: los gastos en vivienda, educación, alimentación y vestimenta no deben ser

mayores cada uno a 0,325 veces la fracción básica; mientras que los gastos en salud no deben ser mayores a 1,3 veces esta fracción.

En personas asalariadas, los tramos impositivos que utilizan un mayor porcentaje de estas deducciones son el primer tramo (0 - 8,910 dólares) y el quinto tramo (17,030 - 34,060 dólares), con una participación del 29% y 21.9% sobre el total de gastos, respectivamente (gráfico 9.2). De igual manera, en personas con actividad económica, estos tramos son los de mayor beneficio, con participaciones del 22.1% y 26.7%, respectivamente (gráfico 9.3). La acumulación de beneficios en el primer tramo podría proceder de individuos que, estando en intervalos superiores de ingreso, aplicaron la deducción de gastos personales, reduciendo su base imponible por debajo de la franja exenta y exonerándose del pago del impuesto; mientras que la acumulación del quinto tramo podría incluir a las personas más adineradas que pagan un menor monto de impuesto por la deducción de gastos.

Gráfico 9.4
Distribución de los gastos personales por tramo imponible.
Personas naturales con actividad económica. Año fiscal 2010



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Descripción: porcentaje de deducción de gastos personales de personas naturales por cada tramo de base imponible.

Bajo un punto de vista teórico, las deducciones por gastos personales aumentan la progresividad del impuesto, ya que reducen una parte importante de la base imponible para aquellas personas que tienen un consumo principalmente en bienes básicos, trasladando la carga tributaria hacia los contribuyentes de mayores recursos y mayor diversificación del consumo. Si bien esta propiedad es deseable, existe la posibilidad que el efecto redistributivo sea poco favorable al disminuir el tipo impositivo efectivo.

A pesar que existen límites para restringir la deducción y evitar este problema, éstos son relativamente elevados, extendiéndose para los contribuyentes de mayor renta en una proporción fija de los ingresos gravados hasta 1.3 veces la franja exenta.

Otra objeción normativa, más que empírica, es el hecho de que ya existe un tramo de tasa cero que supuestamente persigue un mismo objetivo: beneficiar al segmento de la población más marginada. Esto genera un tipo de duplicidad en la ley, generando un costo no solo en términos recaudatorios y distributivos, sino también en términos de simplicidad. A modo de ejemplo, un contribuyente de altos ingresos podría beneficiarse hasta un máximo de 2.3 veces la franja exenta para reducir su base imponible: 1 vez la franja exenta por concepto de la tasa cero en el primer tramo de base imponible de la tabla 9.1, y 1.3 veces la franja exenta como límite de deducción para el total de gastos personales, lo cual atenta doblemente contra la progresividad económica. Esto equivale a 3.17 veces el costo anual de la canasta básica como máxima cuantía que podría aplicar un contribuyente para reducir su base imponible, cuantía sobrada si lo que se quiere es beneficiar a la población realmente de menores recursos.

Por ello, una posible alternativa para mejorar el diseño del impuesto sería restringir aún más estas deducciones, de manera que sea menor su monto a medida que sea mayor el ingreso del contribuyente. Sin embargo, con las restricciones que existen actualmente, esto dotaría de mayor complejidad al cálculo del impuesto si lo que se quiere es configurar un beneficio realmente progresivo.

En este sentido, una opción más eficaz representa un sistema de deducciones de gastos personales que aplicase como crédito tributario después de la determinación del impuesto, con rebajas de la cuota decrecientes conforme el

nivel de renta. Todo esto considerando las circunstancias personales y familiares del contribuyente receptor del ingreso.

Esta alternativa permitiría aumentar la recaudación y hacer más equitativa la distribución del ingreso, pues no parece muy deseable que contribuyentes de ingresos elevados, además de la franja exenta, puedan disminuir su base imponible por los gastos efectuados en alimentación, vestimenta, etc, en la misma manera que lo hacen las personas de bajos ingresos.

9.2.3 El gravamen de los rendimientos del capital. Entre un sistema dual y un sistema de imputación

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, los rendimientos de capital de carácter inmobiliario se incluyen dentro de la base imponible para la determinación del impuesto; mientras que los rendimientos de carácter financiero (depósitos, títulos de valores negociados en la bolsa de valores) están prácticamente exentos. Por otro lado, los dividendos percibidos se encuentran gravados, pero se benefician de un crédito tributario que corresponde al menor valor entre el 25% de los dividendos brutos distribuidos, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente por ese dividendo y el impuesto que debe pagar la persona natural por ese ingreso. Además, las utilidades distribuidas a no residentes (y no paraísos fiscales) se encuentran exentas.

Este aspecto normativo hace que el gravamen sobre los rendimientos de capital de personas físicas en Ecuador sea reducido, generando una redistribución poco eficiente sobre las rentas de capital, pese a la progresividad que caracteriza el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales.

Existen alternativas para la inclusión simplificada de los rendimientos de capital en la base imponible de personas naturales, a fin de conseguir una mayor justicia tributaria. Una de ellas es el impuesto dual. Las características que definen a un impuesto a la renta dual puro son: 1) la base se separa en dos componentes, uno formado por las rentas del trabajo (salarios, pensiones, seguro de desempleo) y otro que incluye las rentas del capital; 2) mientras que al primer componente se le aplica una tarifa progresiva, al segundo se le grava con un tipo único y uniforme; y 3) éste tipo fijo es igual al mínimo de las rentas del trabajo e igual al de las ganancias empresariales.

Desde el punto de vista de la equidad, un sistema dual parecería poco justificado debido al tratamiento más favorable que reciben las rentas de capital frente a las rentas del trabajo. Sin embargo, ante una situación inicial en que las rentas de capital tienen un tipo impositivo reducido o están exentas, este sistema mejoraría la equidad ya que el gravamen proporcional de estas rentas causarían un efecto redistributivo considerable.

Quizás la mayor desventaja de un diseño dual es que abre la posibilidad para que individuos con actividad económica y en relación de dependencia, como es el caso de los trabajadores autónomos y cuentapropistas, puedan difrazar sus rentas de trabajo en rentas de capital y tributar un menor impuesto⁷⁰. Otro aspecto que podría constituirse como desventaja de este diseño, es el posible conflicto jurídico que se podría producir en términos de doble imposición, producto de diversas interpretaciones que distorsionan el concepto de un diseño dual de imposición de la renta.

Los sistemas duales empezaron a introducirse en los países nórdicos y, posteriormente, se han extendido a otros países de diversas zonas del mundo, incluida Latinoamérica (Uruguay, Nicaragua, Perú, Honduras), aunque se trata más de esquemas cuasi-duales que duales puros.

Un ejemplo en Latinoamérica de la aplicación de un impuesto dual es Uruguay. Antes del año 2007, este país tenía un sistema cédular incompleto de tributación a la renta, por el cual diversos impuestos (poco eficientes y de alto costo administrativo) gravaban determinadas rentas a diferentes tasas, mientras otras rentas se mantenían exentas.

Las principales dificultades que tuvo este diseño fueron (Barreix, Roca, 2007):

- No se aseguraba la equidad horizontal debido a que el sistema no era global, es decir, no gravaba todas las rentas.

70 En el caso ecuatoriano, esto constituiría una dificultad, ya que aproximadamente el 60% del ingreso generado (por contribuyentes registrados y no registrados en el SRI) en la economía corresponde al ingreso mixto, es decir, a aquel segmento económico donde no se puede distinguir si la fuente del ingreso proviene del capital o del trabajo

- No se aseguraba la equidad vertical ya que la mayoría de las rentas del trabajo, incluido el trabajo empresarial, tributaba a tasas altas, mientras que la mayoría de las rentas del capital percibidas por los estratos de mayores ingresos, se encontraba exenta.
- Se creaban múltiples posibilidades de arbitraje por existir varios impuestos de diferentes tasas y diferentes bases imponibles.

Frente a estos problemas, se reformó integralmente el impuesto a la renta, tomando la idea central del sistema dual puro de gravar separadamente las rentas del trabajo con tasas progresivas, y las rentas del capital con una tasa proporcional; esta última tasa igual a la alícuota mínima de las rentas de trabajo. Sin embargo, a diferencia del impuesto dual puro, las rentas netas empresariales tributan a una tasa igual a la alícuota máxima de las rentas de trabajo y no a su mínima.

Esta última característica hace que el impuesto dual uruguayo reduzca la posibilidad de arbitraje. Para personas que prestan servicios profesionales u obtengan rentas de tipo empresarial, la igualdad de ambas tasas deja prácticamente libre la opción de acogerse al impuesto a la renta empresarial o al impuesto a la renta de personas físicas, sin que exista una estrategia dominante clara de parte del contribuyente sobre estas opciones (Barreix, Roca, 2007).⁷¹

Otra alternativa para elevar el gravamen de los rendimientos de capital con fines distributivos es incorporar un sistema de imputación que evite los problemas de doble tributación. Este sistema incorpora en la base imponible de las personas naturales sus dividendos percibidos, ajustados por un factor para elevar dichos dividendos al monto de la ganancia empresarial del que se beneficiaría la persona en el caso que la empresa no pagase impuestos. Luego, en la determinación del impuesto, se incluye un crédito tributario equivalente al impuesto que pagó la empresa por la utilidad que dio origen a los dividendos, utilizando otro factor de ajuste.

71 Entre otras de las ventajas del impuesto dual uruguayo se puede mencionar, por el lado administrativo, su fácil fiscalización y cumplimiento, al basarse en un modelo tributario con pocas deducciones que deja por fuera el 60% de la población total, que evita el arbitraje entre las diferentes fuentes de renta y que simplifica la normativa del impuesto; todo ello causando un aumento en los ingresos del fisco. Por el lado de eficiencia, el establecer tipos reducidos sobre las rentas de capital evita dificultades en su localización, incentivando la distribución de dividendos, y con ello la inversión de carácter no societario. (Feldstein, 2006)

Las altas concentraciones de capital hacen que el sistema de imputación, al igual que el sistema dual, ayude a disminuir la desigualdad en la distribución de los rendimientos de carácter mobiliario e inmobiliario; esto de la mano con la generación de mayores recursos fiscales en el presupuesto del Estado.

En la mayoría de sistemas tributarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), este es el sistema que predomina la configuración del impuesto a la renta, aunque en algunos casos solo se aplica a los dividendos de fuente interna. En esta organización, el pago del impuesto a la renta de personas jurídicas está concebido como una especie de pago a cuenta del impuesto final de sus socios, al gravar las rentas de capital derivadas de la participación en los fondos propios de entidades (dividendos y plusvalías) obtenidas por los socios-inversores; razón por la que el impuesto a la renta de personas físicas suele configurarse como un sistema de imputación, en el que se reconoce que los dividendos repartidos a los socios ya han pagado previamente un impuesto en el origen de esas rentas.

Chile constituye un caso particular en Latinoamérica de la aplicación de un sistema implícito para el gravamen de los dividendos. Aquí, la renta correspondiente a dividendos, antes de integrarse al resto de rentas laborales, es transformada en utilidad gravable utilizando un factor de $(1/(1-0.2))$; esto recordando que la tarifa del impuesto a la renta para sociedades en Chile alcanza el 20% en el año 2011. Esta base imponible luego ingresa a una tabla de alícuotas crecientes que varían entre 5% y 40% sobre siete tramos imponibles, para determinar el impuesto causado. Sobre éste, se aplica un crédito por concepto del impuesto pagado por la sociedad, equivalente a $(1/(1-0.2)-1)$ veces el dividendo distribuido. Con esta última operación, se evita la doble imposición y se genera progresividad, pues se extiende el diseño a escala sobre todo tipo de renta pero con un deducible de cuota solo para las rentas de capital que ya fueron gravadas en su generación.

Este es quizás el diseño que más se parece al gravamen de los dividendos en Ecuador; no obstante, la determinación del crédito tributario a través del mínimo entre tres opciones (una de ellas es precisamente el sistema implícito, es decir el impuesto que pagó la sociedad por la generación del dividendo), puede reducir la cuota efectiva del impuesto y con ello su progresividad; esto

sin mencionar la complejidad que se proporciona a la declaración del impuesto a la renta de personas naturales.

En resumen, la integración de todos los rendimientos de capital en un gravamen único proporcional independiente del diseño sintético del impuesto a la renta de personas naturales (es decir, un diseño dual), tendría efectos positivos concretos en el marco de suficiencia y equidad. Además, facilitaría el control de estas rentas, reduciendo los costos directos para la administración tributaria. No obstante, la implementación de un sistema implícito en el que los rendimientos de capital (principalmente los dividendos) sean ajustados por el impuesto que pagaron en la actividad empresarial, permitiría obtener de manera más simple una mayor recaudación y efecto redistributivo, pues se reduce la posibilidad de arbitraje entre las rentas de capital y trabajo, sin mayores cambios en la determinación del impuesto que no sean la incorporación de estos ajustes y evitando distorsiones en concepto jurídico que refiere al tema de doble imposición.

9.2.4 Racionalización y equidad del gasto deducible de profesionales

Hasta el año 2007, antes de que se promulgara la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, las personas en relación de dependencia tenían una única deducción de su renta, el aporte personal a la seguridad social. Por el contrario, los profesionales, tenían la posibilidad de deducir todo gasto en el que incurrieran para la generación de su actividad profesional. La normativa en este punto permite una gran discrecionalidad en cuanto a la aplicación de gastos deducibles.

Actualmente, los profesionales, además de sus gastos relacionados a su actividad, tienen la posibilidad de utilizar la deducción de gastos personales, lo cual disminuye aún más la base imponible de este segmento, en detrimento de la recaudación del impuesto a la renta de personas naturales y de la equidad.

En consecuencia, constituye una tarea indispensable para la administración tributaria fortalecer el control y límites de gasto que permitan una racionalidad en el uso de las deducciones en el segmento de personas profesionales. Esto permitirá evitar la ruptura de la equidad horizontal, si se com-

para la tributación que realizan personas naturales con actividad profesional y asalariados de mismos niveles de ingresos. Además, permitirá incrementar la recaudación de impuesto a la renta de este tipo de contribuyentes, que, como hemos visto en capítulos anteriores, es baja.

Por otro lado, con el afán de transparentar la capacidad contributiva de las personas naturales, es indispensable la verificación de sus ingresos y nivel patrimonial. Por ello sería una posibilidad viable la declaración juramentada de activos y patrimonio para todas las personas naturales con actividad económica y profesionales, sin un límite mínimo para su presentación.

La obligatoriedad de esta declaración y su carácter de juramento notariado permitiría un control más eficiente de la veracidad de la información y un mejor manejo sancionatorio ante su incumplimiento.

9.3 Los desafíos de la fiscalidad internacional

La expansión y apertura de los mercados, la rápida movilidad de factores de producción, los avances y nuevas tecnologías, el creciente comercio internacional, entre otros factores que enmarcan el actual proceso de globalización en el que se encuentra inmerso nuestro país, han hecho posible que la elusión y la evasión tributaria sobrepase los límites internacionales a través de procesos fiscales sofisticados.

Según Bertazza (2003), la globalización de la actividad económica ha dificultado en gran medida la determinación de las bases imponibles y violentado algunos de varios principios clásicos de la imposición, ocasionando problemas en cuanto a la definición del lugar de generación del hecho económico del impuesto. Esto incide directamente en la ubicación del capital, causando deterioro de la base imponible, un menor impuesto recaudado, mayores dificultades para el control y en suma, problemas en el camino hacia una cohesión social firme en un mediano plazo.

La práctica de evasión tributaria internacional se realiza en un escenario marcado principalmente por la débil regulación o carencia en cinco aspectos: paraísos fiscales, precios de transferencia, instrumentación de empresas, mercados financieros y transacciones electrónicas. Existen otros riesgos de fiscalidad internacional como los abusos en la utilización de convenios

para evitar la doble imposición, subcapitalización y localización abusiva de la residencia fiscal.

El uso de estas estrategias, en especial de los paraísos fiscales, se manifiesta en la imposibilidad de los gobiernos de solventar la provisión de bienes públicos necesarios para el bienestar colectivo y de asegurar un crecimiento económico sostenible ante la distorsión de capital originada por las ventajas fiscales de otros territorios (Ratajska y Venus, 2007).

Las estadísticas de la OCDE señalan que el 60% del comercio internacional se realiza entre multinacionales. Es decir, tres de cada cinco dólares de las exportaciones y/o importaciones a nivel mundial corresponden a operaciones que se realizan entre empresas que pertenecen a un mismo grupo. Según el informe Cristian Aid (2009), existieron más de 1.1 billones de dólares en flujos de capital entre los años 2005 y 2007 que se efectuaron hacia Estados Unidos y países de la Unión Europea mediante manipulación de precios de transferencia, causando una pérdida tributaria de aproximadamente 361 mil millones de dólares. De esta pérdida, 74.7 mil millones corresponden a países de bajo desarrollo del G20 y 3.4 mil millones a países de bajos ingresos.

En otro informe, Cristian Aid (2008) estima que mediante prácticas de manipulación de precios de transferencia, se dejaron de recaudar alrededor de 160 mil millones por año para países en vías de desarrollo. Esto es, el 150% del presupuesto designado por todos los países ricos para financiar los programas de ayuda a nivel mundial. Este hecho constituye un punto de atención relevante en la definición oportuna de estrategias de control internacional en la administración tributaria, que eviten la dilatación del problema ante el proceso intensivo de globalización.

En Ecuador, la configuración legal de un régimen de precios de transferencias a partir de la Ley de Equidad Tributaria, el registro oficial de una lista de países considerados como paraísos fiscales y/o regímenes preferentes, entre otras acciones normativas, muestra el interés por implementar un control en la obligación tributaria de los contribuyentes, ante la creciente transaccionalidad corriente y financiera que experimenta el aparato económico nacional con el exterior. Si bien los primeros controles de esta índole se implementaron a partir del año 2008, se hace imprescindible trabajar en el entendimiento de la dinámica de la fiscalidad internacional, con miras a implementar planes de control efectivos, así como en el fortalecimiento de fuentes de información

para estos fines, mediante la suscripción de convenios que no únicamente contemplen la doble tributación, sino el intercambio de información para el control y detección de prácticas de evasión.

9.4 Racionalización de los incentivos tributarios como un instrumento de equidad y fomento a la economía social y solidaria

La normativa ecuatoriana, en el año 2010, incluía un total 87 gastos tributarios⁷² o incentivos que cumplen diferentes objetivos de política. Un total de 42 corresponden al impuesto a la renta y 45 al impuesto al valor agregado. Cabe anotar que en ese año aún no se había expedido el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que incluye nuevos incentivos, como se puede verificar en el Capítulo 8.

El gasto tributario en el año 2010 totalizó 2,829.20 millones de dólares, equivalentes al 5% del PIB. Los incentivos provenientes del IVA representan un 51.1% y los del impuesto a la renta el 48.9% (tabla No 9.4).

72 El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en el artículo 103 estipula lo siguiente:

Art. 103.- Renuncia de ingresos por gasto tributario.- Se entiende por gasto tributario los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.

Para el gasto tributario de los ingresos nacionales, la administración tributaria nacional estimará y entregará al ente rector de las finanzas públicas, la cuantificación del mismo y constituirá un anexo de la proforma del presupuesto general del Estado.

Para el gasto tributario de los ingresos de los gobiernos autónomos descentralizados, la unidad encargada de la administración tributaria de cada gobierno autónomo, lo cuantificará y anexará a la proforma presupuestaria correspondiente.

Tabla 9.4
Estructura del Gasto Tributario por impuesto

Detalle	Millones USD	% Gasto tributario total	% Recaudación	% PIB
Gasto tributario del IVA	1446.3	51.1%	18.4%	2.5%
Bienes (incluye Decreto 1232 y devoluciones)	876.2	31.0%	11.1%	1.5%
Servicios	570.2	20.2%	7.2%	1.0%
Gasto tributario de renta	1,382.9	48.9%	17.6%	2.4%
Personas naturales	316.1	11.2%	4.0%	0.6%
Sociedades	1,066.8	37.7%	13.6%	1.9%
Total gasto tributario	2,829.2	100.0%	36.0%	5.0%

Fuente: SRI.

Elaboración: Departamento de Estudios Tributarios.

Si analizamos el gasto tributario por objetivo de política, se puede verificar que existen incentivos dirigidos a los objetivos de equidad y redistribución, fomento a la inversión, ahorro y empleo y a la provisión de servicios públicos como la educación y la salud (tabla No 9.5).

Tabla 9.5
Estructura del Gasto Tributario por Objetivo de política económica

Gasto tributario por objetivo de política. Año 2010					
Objetivo general	Objetivo específico	Millones USD	% Gasto tributario total	% Recaudación	% PIB
Asignación de recursos	Fomento a la inversión	305.4	10.8%	3.9%	0.5%
	Leyes especiales	105.9	3.7%	1.3%	0.2%
	Reinversión de utilidades	56.7	2.0%	0.7%	0.1%
	Depreciación acelerada	16.3	0.6%	0.2%	0.0%
	Amortización de pérdidas	23.9	0.8%	0.3%	0.0%
	Sin fines de lucro	102.7	3.6%	1.3%	0.2%
	Fomento al ahorro	21.4	0.8%	0.3%	0.0%
	Fomento al empleo	32.9	1.2%	0.4%	0.1%

Gasto tributario por objetivo de política. Año 2010					
Objetivo general	Objetivo específico	Millones USD	% Gasto tributario total	% Recaudación	% PIB
Total asignación de recursos		359.7	12.7%	4.6%	0.6%
Provisión de bienes y servicios públicos	Apoyo a la educación	202.6	7.2%	2.6%	0.4%
	Apoyo a la salud	223.3	7.9%	2.8%	0.4%
	Fomento a la infraestructura básica y servicios públicos	62.7	2.2%	0.8%	0.1%
	Apoyo a la vivienda	96.8	3.4%	1.2%	0.2%
Total prov. bienes y servicios públicos		585.5	20.7%	7.4%	1.0%
Redistributivo	Reducción de precios a los alimentos	604.3	21.4%	7.7%	1.1%
	Reducción de precios al transporte	156.8	5.5%	2.0%	0.3%
	Equidad redistributiva (gastos personales, rebajas a personas)	279.6	9.9%	3.6%	0.5%
Total redistributivo		1,040.7	36.8%	13.2%	1.8%
Otros	Convenios de doble tributación	81.8	2.9%	1.0%	0.1%
	Dividendos	661.8	23.4%	8.4%	1.2%
	Decreto 1232	66.0	2.3%	0.8%	0.1%
	IVA varios (servicios funerarios, financieros, loterías y seguros)	33.8	1.2%	0.4%	0.1%
Total otros		843.4	29.8%	10.7%	1.5%
Gasto tributario total		2,829.2	100.0%	36.0%	5.0%

Los beneficios tributarios presentes en la normativa se han dirigido, en el caso del IVA, a exenciones de bienes y servicios considerados de consumo básico para los hogares, especialmente hogares de menores ingresos, buscando ante todo un objetivo redistributivo.

Por el lado del impuesto a la renta, estos beneficios han obedecido a incentivos a sectores como el petrolero, turístico, minero, agrícola, entre otros, considerados como sectores estratégicos para el país. Además, han buscado incentivar y asegurar la permanencia de nuevas inversiones en el país, tal es el caso de la reinversión, amortización de pérdidas tributarias, depreciación

acelerada, deducciones por leyes especiales, etc. Adicionalmente, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria introdujo nuevos beneficios, enfocados hacia el fomento del empleo y la equidad, como son las deducciones por nuevos empleos y deducciones por nuevos empleos a personas con discapacidad.

La problemática detrás de los incentivos tributario es que estos beneficios, al ser muy específicos, contribuyen a romper el principio de generalidad, especialmente las deducciones por leyes especiales, que obedecen a sectores muy concretos y ocasionan la ruptura de la equidad horizontal. Además, le restan progresividad a la imposición directa e inciden en un menor nivel de contribución del impuesto.

El esquema económico, cimentado en una economía popular y solidaria que plantea el Plan Nacional del Buen Vivir, busca un proceso de transformación que involucre el desarrollo de ciencia y tecnología, educación y un crecimiento endógeno. En este sentido los incentivos, tanto económicos como tributarios, otorgados por el Estado deberían estar enfocados a cumplir este propósito.

Como hemos analizado en el Capítulo 7, los incentivos tributarios benefician a los contribuyentes de mayor nivel de ingreso, lo que da cuenta de que las políticas de incentivo no están enfocadas al fomento de la pequeña y mediana empresa, que constituyen fuentes importantes de empleo en el país y que son en la actualidad el centro de la economía popular y solidaria.

Incentivos tan importantes para el sector productivo como la reinversión de utilidades, las leyes especiales, amortización de pérdidas, entre otras, constituyen montos muy bajos de gasto tributario (ver tabla 9.2) que dan cuenta de su poco uso. Este hecho pone en constancia la poca valoración que se da a algunos incentivos tributarios en relación al cumplimiento del objetivo que persiguen.

En conclusión, es importante evaluar los objetivos de política detrás de los beneficios tributarios y redireccionarlos, regularlos y limitarlos. El acceso a ellos debería circunscribirse a que aquellas personas naturales y jurídicas que tengan un mayor eficiente cumplimiento y pago impositivo. Además, deberían enfocarse al desarrollo de la pequeña y mediana empresa, a actividades con uso intensivo de mano de obra, deberían incentivar la tecnificación y desarrollo tecnológico, deberían enfocarse a actividades que

generan valor agregado y promueven la utilización de tecnología amigable con el medio ambiente. Sin embargo, debemos reconocer que los objetivos de política económica a los que obedecen los incentivos tributarios, constituyen decisiones del gobierno central, para lo cual es importante el apoyo político que evite la creación indiscriminada de incentivos distorsionantes e inequitativos y que se involucre al sector privado para que exista una corresponsabilidad que exija niveles mínimos de cumplimiento y de resultados para el acceso a dichos beneficios.

Con un esquema de manejo y entendimiento de objetivos de política económica y social, se comprenderá que los incentivos tributarios no son la única y más importante forma de lograr el desarrollo de los sectores económicos, sino que constituyen una parte de un plan de fomento e incentivos cuyos resultados y eficacia deberán ser constantemente evaluados por el Estado.

Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?

Ana Rivadeneira Alava

Investigadora del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

Nicolás Oliva Pérez

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

10.1 Economía y ecología: pensamientos históricamente excluyentes

En los últimos 50 años, el concepto de desarrollo ha privilegiado el crecimiento económico, la explotación de recursos naturales, la lógica del mercado y la búsqueda de la satisfacción material individual (Naredo, 2006). Esta forma de pensar hizo del crecimiento económico, el fin último de las sociedades. Se consolidó un modelo económico cerrado, antropocéntrico, crematístico y parcelario. *Cerrado* porque asume que el sistema económico es un flujo circular de bienes, servicios y dinero, del cual la generación de residuos y la degradación de la naturaleza están excluidos. Como señala Georgescu-Roegen: “nadie se percató de que no podemos producir ‘mejores y mayores’ refrigeradores, automóviles o aviones de retropropulsión sin tener que producir también ‘mejores y mayores’ desechos. (...) no hemos reconocido la naturaleza entrópica del proceso económico” (Georgescu-Roegen, 1971, p. 82).

Antropocéntrico porque reconoce sólo al ser humano como eje y otorgador de valor: cualquier violación de la naturaleza será éticamente válida mientras satisfaga las necesidades (y deseos) de la gente; así, el medio ambiente

queda al servicio inmediato de las personas, sin ningún otro miramiento. *Crematístico* porque asume que sólo aquello que tiene precio, tiene valor (y ha extendido este paradigma para pretender que todo el daño ambiental producto de la contaminación se traduzca en valores monetarios, de forma perfecta). Finalmente, es un modelo *parcelario* porque mira al mundo de forma fragmentada y, en consecuencia, analiza cada problema de manera aislada, cuando, en realidad, la vida es un conjunto de interrelaciones y el sistema económico es un subsistema: está dentro de la biósfera y no al revés.

Ante el indiscutible vacío dejado en casi un siglo de predominancia del pensamiento económico marginalista, se trazaron dos senderos para restituir el tema de la naturaleza y sus recursos a la teoría económica: el primero consistió en extender al medio físico la misma lógica basada en la valoración en términos de costos, precios y beneficios monetarios, utilizando la metodología y el instrumental tradicional (la Economía Ambiental); el segundo consistió en aplicar los conocimientos de las ciencias naturales a la gestión del entorno de los seres humanos, lo cual implicó circunscribir los procesos económicos a la biósfera, y reconocer que éstos están sujetos a sus leyes y restricciones (la Economía Ecológica) (Naredo, 2006).

La Economía Ambiental es la respuesta del paradigma neoclásico vigente a la necesidad de incorporar los servicios proporcionados por los ecosistemas a las decisiones económicas y al diseño de políticas públicas. Bajo este enfoque, los recursos naturales siguen siendo una fuente de materiales, pero requieren un manejo especializado por tener características diferentes de los bienes producidos por los seres humanos: su uso produce externalidades que deben ser consideradas dentro de los procesos económicos. Se busca, entonces, una tasa óptima, sea de extracción o de inserción en el medio físico. Todo esto se hace desde los mismos principios y con la misma metodología del análisis económico tradicional, es decir, mediante mecanismos de mercado.

La Economía Ecológica surge de la crítica hacia la corriente ambientalista.⁷³ Se caracteriza por ser transdisciplinaria, pues se fundó bajo la idea de unir dos grupos de académicos: los ecologistas, entrenados en la metodología falsacionista de las ciencias naturales, y los economistas neoclásicos, formados

73 Hasta cierto punto, la Economía Ecológica recoge la visión de la economía de las primeras corrientes de pensamiento: la fisiócrata y la clásica.

en el positivismo lógico (Spash, 1999). En términos de Kuhn, la Economía Ecológica es un salto de paradigma.

Esta línea de investigación considera los procesos económicos como un elemento más de la biosfera, al igual que todos los demás procesos humanos y, por lo tanto, estudia el flujo de materia y energía entre ambos. Para la Economía Ecológica no existe la separación entre las actividades humanas y el medio en el que éstas se realizan, por lo que, en lugar de tratar de minimizar su impacto, lo que busca es analizar y comprender el metabolismo de los sistemas y su interacción, de tal forma que se pueda gestionar la actividad humana en términos de eficiencia y compatibilidad con los ecosistemas biológicos. Reconoce que los sistemas ambientales y humanos, y por ende los económicos, no llegan a equilibrios, sino que están en continuo movimiento e interacción; dicha relación no es siempre predecible, por lo que la dinámica evolutiva es un aspecto importante de la Economía Ecológica. Se preocupa, además, por las consecuencias de sus argumentos en las políticas, toma posiciones éticas y no neutrales, acepta que los valores pueden ser inconmensurables y da prioridad a los problemas de distribución (Spash, 1999).

La distinción entre Economía Ambiental y Ecológica se relaciona con los siguientes principios: (1) La Economía Ambiental, al fundamentarse en la teoría económica neoclásica, adopta un enfoque filosófico antropocéntrico y el principio de *sostenibilidad débil*; este principio señala que el capital natural puede consumirse sin riesgo, en la medida en que sea sustituido por suficiente capital producido por el hombre (Gual, 2005; Serrano y Oliva, 2011). (2) La Economía Ecológica, por otro lado, utiliza principios de la ciencia posnormal en cuanto a la incertidumbre (Funtowicz y Ravetz, 2003) –ante circunstancias de incertidumbre prevalece el criterio de precaución– y se basa en el paradigma de la “no-sustituibilidad” entre naturaleza y capital producido por humanos –*sostenibilidad fuerte*– (Neumayer, 2003). El enfoque de la Economía Ecológica abandona la visión antropocéntrica, mecanicista, crematística, parcelaria y cerrada permitiendo proponer un análisis ecointegrador (Naredo, 1999), holístico, transdisciplinario, abierto y coevolutivo en la relación entre la economía, la sociedad y el ambiente (Norgaard 1984; Serrano y Oliva, 2011).

10.2 Reformas tributarias verdes: la experiencia europea

A fines de la década de los ochenta, los países europeos emprendieron una serie de reformas a sus sistemas tributarios. Siguiendo el ejemplo de Estados Unidos y el Reino Unido, se priorizaron los objetivos de eficiencia, equidad horizontal y simplicidad; para su consecución, implementaron medidas como la ampliación de la base de contribuyentes, la reducción de las tasas máximas de impuesto a la renta –para personas naturales y jurídicas– la eliminación de tratamientos especiales, el énfasis en los impuestos sobre el consumo, etc. (Gago, 2004). La reforma emprendida bajo estos preceptos se denominó de *enfoque extensivo*. Desde este punto de vista, los impuestos ambientales surgieron como una segunda fase de dicho enfoque, pues cumplían con los mismos principios (Gago, 2004).

A lo anterior se sumó la delicada situación económica que atravesaban los países avanzados a inicios de los 90: el desempleo empezaba a escalar por lo que se reforzó la necesidad de adoptar medidas que abarataran la mano de obra –la reducción de las contribuciones a la seguridad fue el camino más transitado– pero sin que se pusiera en riesgo los ingresos del fisco. Entonces, la idea de introducir impuestos que gravaran los males (como la contaminación) reduciendo aquellas cargas sobre los bienes (como el empleo) cobró fuerza hasta hacerse realidad lo que se denominó la Reforma Fiscal Verde. Con ella nació también la idea de la ganancia por partida doble –el llamado *doble dividendo*– que se obtendría con este tipo de reformas.

En Europa, no todos los países llevaron a cabo una Reforma Fiscal Verde. Entre los que lo hicieron están: Alemania, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Italia y el Reino Unido. Pero el uso de impuestos ambientales, de forma puntual, sí tuvo más acogida en países como Estados Unidos, Bélgica, Suiza, Polonia (Gago, 2004). También los países del este de Asia –Taiwán, Corea, Tailandia, entre otros– empezaron a usar instrumentos económicos ambientales a mediados de los noventa (Ekins, 1999).

Una de las principales críticas a la Reforma Fiscal Verde europea es que para que el mencionado doble dividendo exista, al menos en teoría, se requiere que la introducción del impuesto ambiental esté acompañada por la reducción de otros, de tal forma que se cumpla con la neutralidad de los ingresos. Sin embargo, aún no hay evidencia de que esta doble ganancia se materialice

efectivamente, ni de la deseabilidad de mantener la condición de neutralidad. Este último punto es especialmente controversial en países donde los sistemas tributarios están en proceso de consolidación, por lo que los ingresos no alcanzan la suficiencia, como es el caso de nuestro país y los demás de América Latina (Acquatella, 2005).

Si bien en una primera instancia, los países pioneros en la implementación de impuestos verdes lo hicieron con fines recaudatorios, éstos han pasado a ser herramientas ampliamente aceptadas en la política ambiental, gracias a su capacidad de transformar la estructura de incentivos de quienes deben pagarlos y a la necesidad de mecanismos más efectivos que las regulaciones y sanciones tradicionalmente aplicadas (Ekins, 1999). Desde el punto de vista de las políticas para la protección de la naturaleza, es posible que se requiera de mayores recursos para reforzar a los impuestos con otro tipo de medidas. En este sentido, mantener la neutralidad de los ingresos tampoco es deseable (Roca, 1998).

Aunque la experiencia es diversa, ésta permite extraer ciertas lecciones para poner la idea de impuestos verdes en la práctica: se requiere fortalecer la institucionalidad de los organismos rectores de la política ambiental y de la política fiscal de tal forma que, además de un trabajo coordinado, tengan la capacidad de hacer el seguimiento y control adecuado; existe la necesidad imperante de generar información confiable sobre el estado del medio ambiente y sus interacciones con la economía. Asimismo, en la mayoría de casos se observó una introducción gradual de los nuevos impuestos verdes, y, al menos en aquellos países donde se ha conseguido mejores resultados, se ha mantenido una estrategia de ajuste temporal de tasas y otros aspectos de su diseño para que no pierdan su capacidad de (des)incentivar (Acquatella, 2005; PNUMA, 2010). Finalmente, se debe decidir qué instrumentos fiscales serían los más efectivos para la conservación y/o gestión de los ecosistemas y los menos costosos de aplicar.

10.3 ¿Por qué preocuparnos por nuestro medio ambiente?

El Ecuador ha basado su crecimiento económico en un modelo agro-exportador, sustentado en la explotación ilimitada de los recursos naturales. Entre el año 2003 y 2009, las exportaciones del sector primario representaron

más del 76% del total de exportaciones (Banco Central de Ecuador, 2010). Dentro de las exportaciones primarias del año 2009, el petróleo (recurso no renovable) representó el 60% y del 26% restante (exportaciones industrializadas), la gran mayoría fueron productos provenientes del sector primario como es el caso de los derivados del petróleo, el café elaborado, los elaborados de cacao, la harina de pescado y otros productos del mar elaborados.

Este modelo de producción ha generado que la balanza comercial biofísica del Ecuador, es decir cuánto exportamos menos cuanto importamos en términos físicos (toneladas), presente un déficit de 20 millones de toneladas en el periodo 1980-2007 (Senplades, 2009).⁷⁴ Al año 2001, la cobertura vegetal continental era de 138 mil km², lo cual representaba sólo el 55% de la distribución potencial. Algunas de las zonas más críticas, de acuerdo a superficie y remanencia son: (i) la vegetación seca y húmeda interandina, con un 25% del potencial; (ii) los bosques húmedos de la Costa y manglares, con el 50% del potencial, y (iii) los bosques amazónicos y paramos húmedos, con 75% del potencial (Senplades, 2009). La tasa de deforestación alcanza valores de 1.7 a 2.4% anual (de 238 a 340 mil hectáreas por año). Solo en la provincia de Esmeraldas se han deforestado 700 mil hectáreas de bosque nativo desde 1960.

La contaminación oceánica alcanza también cifras alarmantes. La Evaluación Ecoregional del Pacífico Ecuatorial determinó que sólo el 20% de la contaminación en el mar se genera por actividades oceánicas, el restante 80% se produce en las zonas costeras. Se estima que los sectores de pesca y camarón generan unas 29 mil toneladas métricas de desechos sólidos que no reciben ningún tratamiento. Solo en el río Guayas y en el Estero Salado se estima que se desechan 200 mil galones de aceite al año (Senplades, 2009).

10.3.1 Un medio ambiente para el Buen Vivir

El nuevo camino que ha emprendido el país, desde hace cinco años, retoma la necesidad de reivindicar el rol de ciertos factores clave, antes marginados o ignorados, en la construcción del Buen Vivir, y para ello se propone el abandono del paradigma económico dominante (antropocéntrico, crematísti-

74 Es decir, mediante el análisis de Flujos de Materiales (AFM), se ha determinado que Ecuador exporta más materia física de lo importa.

co, parcelario y cerrado). El punto de partida es la necesidad teórica e histórica de transitar hacia una nueva concepción de la vida, como individuos y como sociedad. Así, el Buen Vivir se entiende como una nueva forma de convivencia armónica entre los seres humanos y entre éstos y la naturaleza.

El Buen Vivir plantea una forma distinta de entender el mundo, los elementos que lo conforman y las interacciones entre ellos: el núcleo de esta cosmovisión es el ser humano, pero comprendido como pieza inseparable de una comunidad que busca la vida plena, en armonía con el universo que la rodea. En otras palabras, el Buen Vivir es “La satisfacción de las necesidades, la consecución de una calidad de vida y muerte digna, el amar y ser amado, y el florecimiento saludable de todos y todas, en paz y armonía con la naturaleza y la prolongación indefinida de las culturas humanas” (Senplades, 2009, p. 6). Asimismo, la Constitución establece claramente: “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin”. (Art. 283)

Esta ruptura conceptual requiere la superación del economicismo, la redefinición del paradigma de desarrollo y la estrategia económica para que sea incluyente, sostenible y democrática. Se necesita, además, replantear la relación entre la naturaleza y los seres humanos, pasar del pensamiento antropocéntrico –en el cual el individuo egoísta valora todo lo demás en función de su satisfacción personal– al pensamiento biopluralista, de tal forma que sepamos hacer un uso adecuado de los recursos naturales, que responda a la generación (regeneración) natural de los mismos y al respeto por todas las otras formas de vida (en este sentido, la Constitución reconoce derechos a la naturaleza).

La construcción del Buen Vivir está guiada por varios principios, entre los cuales están: (i) la justicia social y económica; (ii) la justicia democrática participativa; (iii) la justicia intergeneracional e interpersonal; (iv) la justicia transnacional y (v) la justicia como imparcialidad. Estas orientaciones éticas (en particular la primera y la tercera) nos llevan a la necesidad de que, tanto en el campo personal como en la esfera pública, se considere el impacto ambiental y social (actual y futuro) del uso de los recursos naturales y de las acciones y decisiones económicas que se toman en el presente.

El reconocimiento y la garantía de los derechos de las personas es otro de los puntales del Buen Vivir. El Estado tiene la obligación de asegurar, para todos y sin restricciones, el acceso al conjunto de bienes y servicios públicos indispensable para que los ciudadanos ejerzan esos derechos: el agua y la ali-

mentación adecuada, el ambiente sano y equilibrado, la información, entre otros. Esto reclama la responsabilidad y acción conjunta del Estado y la sociedad, como señala el artículo 14 de la Constitución: “Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados”.

De igual manera, la Constitución establece que algunos de los roles del Estado son: (i) “Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos (...) en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes”; (ii) “Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al Buen Vivir”; (iii) “Proteger el patrimonio natural y cultural del país”.

La política fiscal juega un papel importante en la consecución de estas funciones, pues tiene la capacidad de cambiar los incentivos de las personas y la estructura de la economía. Así, se puede destacar algunos instrumentos fiscales a ser utilizados en la política ambiental: impuestos, subsidios (incentivos o gasto estatal), inversión gubernamental, entre otros.

10.3.2 La política fiscal ambiental en Ecuador: impuestos versus incentivos

Ante el debilitamiento de las condiciones de nuestro planeta, las preocupaciones por el deterioro medioambiental han adquirido mayor importancia dentro de la agenda de los hacedores de política. Según Serrano y Oliva (2011) se puede diferenciar dos tipos de instrumentos para afrontar los problemas ambientales: (i) la regulación directa que ejerce el Estado mediante leyes de cumplimiento y (ii) los instrumentos económicos que adquieren cada vez más importancia en la política pública medioambiental, entre éstos se distinguen: (a) los permisos de emisión negociables (Field, 2003) y (b) las políticas de impuestos y subsidios.

Como señala la Agencia Europea del Ambiente (2005), la contaminación ambiental y la destrucción de los recursos naturales se deben, en gran medida, a una deficiente valoración de los bienes transados en el mercado,

los cuales no incorporan en su precio los costos de la degradación del capital natural –por no mencionar otras repercusiones–. En este sentido, los instrumentos de mercado (como impuestos, subsidios, tasas o permisos de emisión) son eficientes para internalizar los costos ambientales en la función de producción, ya que incrementan el precio de mercado y, por ende, desincentivan el consumo o la producción de ciertos bienes. Los incentivos e impuestos han emergido con gran fuerza en el debate político internacional. Recientemente, Ecuador ha introducido dos impuestos ambientales: un impuesto ambiental a la contaminación vehicular y un impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables. El debate fue arduo y una de las preguntas más recurrentes fue ¿por qué se optó por impuestos en lugar de incentivos fiscales?

Los incentivos tributarios, al igual que los subsidios, deben ser: temporales, focalizados, evaluables y económicamente viables. Una política fiscal sana garantiza que el sistema económico funcione de forma armónica y minimiza el riesgo de que los grupos de poder influyan en ésta para su conveniencia. En la práctica, los incentivos ambientales serán utilizados por el sector productivo siempre y cuando el ahorro tributario que les genere sea mayor a la inversión que deben hacer en tecnología limpia, por ejemplo. Si esta relación no ocurre, el incentivo no será utilizado por las empresas, por lo que tampoco se producirá un cambio de comportamiento y, en consecuencia, no habrá reducción alguna en los niveles de contaminación. Además de este riesgo, los incentivos tributarios pueden degenerar en mecanismos de evasión y elusión. Por ende, para que un incentivo resulte interesante para el sector productivo, el Estado debe hacer un gran sacrificio fiscal (gasto tributario).

En este punto, surge otra interrogante: ¿es justo que el Estado y la sociedad paguen por entregar incentivos tributarios a los contaminadores? Si la respuesta es positiva, se acude a la lógica del paradigma dominante que queremos dejar atrás: en términos estrictos, seguiríamos dando el derecho de propiedad de la naturaleza a los contaminadores (por ello pueden contaminar y degradar el medio ambiente sin ningún miramiento ni consecuencia), cuando la naturaleza es un bien público, es sujeto de derechos y, a la vez, es parte fundamental de los derechos de los ecuatorianos.

Por otro lado, los impuestos ambientales son impuestos parafiscales, cuyo objetivo primordial es reducir los niveles de contaminación. Así, su aplicación se justifica en tanto y en cuanto cambien los patrones de consumo y

producción de una sociedad, sin tener como fin último la generación de ingresos para el fisco. Un impuesto ambiental será efectivo si, en el largo plazo, su base imponible se erosiona, producto de un cambio en los patrones productivos o de consumo. Los impuestos ambientales también deben ser evaluables y considerar la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Pero, a diferencia de los incentivos tributarios (y también de las regulaciones), los impuestos ambientales gravan desde la primera unidad de contaminación y, por ende, generan incentivos más fuertes –eficiencia dinámica– para que los individuos cambien de comportamiento (Roca y Puig, 2010). Además, con la instauración de impuestos ambientales, el Estado tiene la capacidad de acomodar su diseño (incrementando de forma paulatina las tarifas, por ejemplo) con miras a coadyuvar a la percepción de la gente acerca de los costos que impone la degradación ambiental o a dotar de progresividad a la política fiscal ambiental.

Finalmente, dado que el patrimonio natural del Estado tiene derechos que están garantizados en la Carta Constitucional, contaminar más allá de lo que pueden asimilar los ecosistemas no es una elección (como parecen sugerir los incentivos); no hacerlo, respetar el equilibrio de esos ecosistemas, es una obligación. En este sentido, se cree que los impuestos refuerzan este concepto, internalizan el costo ambiental y contribuyen de mejor forma a cambiar el paradigma dominante, si bien no están libres de dificultades.

Antes del año 2011, los impuestos ambientales no habían sido utilizados, ni discutidos siquiera, en el ámbito de la política ambiental o tributaria en Ecuador. Creemos que dos fueron las principales causas de esta falta de debate dentro del país: (1) la escasa conciencia acerca de la degradación ambiental, tanto del sector productivo como de la mayoría de la ciudadanía; (2) la concepción de que siempre sería más barato –desde el punto de vista financiero– contaminar y, por lo tanto, mantener esquemas de regulación laxos. Si el crecimiento era el fin último, entonces el medioambiente no podía ser más que un medio para conseguirlo. La sociedad y el sector productivo no han reconocido la indispensabilidad de contar con ecosistemas saludables –tan solo han considerado al medio natural en cuanto factor de producción o depósito de residuos–. Esta forma de pensar hizo que, por mucho tiempo, ni siquiera existiera una estructura estatal ni legal que velara por la naturaleza –una característica de la mayoría de países latinoamericanos– y que, cuando ésta se creó, haya sido apropiada por los grupos de poder. Esto hizo que la naciente política ambiental mantuviera el status quo: se le restó ímpetu a la transformación de la matriz productiva del

país, para que pasara de un modelo extractivista con bajos niveles de tecnificación, a un modelo intensivo en los servicios y el conocimiento.

En razón de esto, se hace indispensable instaurar mecanismos efectivos para el control de la contaminación en Ecuador. Los instrumentos económicos, los impuestos, han tenido un desempeño bastante bueno en otros países, gracias a que éstos han sido complementos de una regulación ambiental fuerte. Como señalan Roca y Puig (2010), es deseable la utilización simultánea de instrumentos económicos y no económicos para el combate a la degradación ambiental. No se trata de elegir un solo instrumento. El objetivo es determinar qué tipo de problema ambiental se quiere abordar para elegir la combinación más adecuada de instrumentos.

Desde la aprobación de la Ley de Fomento Ambiental y optimización de los Recursos del Estado, en noviembre de 2011, la política tributaria por primera vez utiliza instrumentos parafiscales para reducir la degradación del ambiente y modificar las conductas perjudiciales. La normativa crea dos impuestos ambientales: (i) el impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV), que grava el cilindraje y la antigüedad del vehículo de forma anual (con la matriculación); y (ii) el impuesto *redimible* a las botellas plásticas, que grava con dos centavos de dólar a cada botella plástica (PET) no retornable, de producción interna o importada. Ninguno de los impuestos tiene como objetivo principal recaudar. Es más, como lo señala su nombre, el impuesto a las botellas contempla un reembolso total del valor para quienes dispongan correctamente del residuo: devuelvan las botellas a sus productores o las lleven a los centros de acopio autorizados, de tal forma que se asegure que éstas serán recicladas. En el caso del impuesto a los vehículos, se grava con una tabla progresiva de acuerdo al cilindraje del motor del vehículo, a cuyo valor se añade un recargo que varía según la antigüedad del mismo. El impuesto contempla una exoneración para vehículos con cilindraje menor a 1,500 centímetros cúbicos. De esta forma, lo que pretende el impuesto es que la sociedad opte por vehículos de menor cilindraje. Esta política tributaria ha sido acompañada de políticas para mejorar la calidad del combustible que se vende en el país.

La iniciativa ecuatoriana es, sin duda, una de las pioneras en la región. Si bien existen algunas experiencias con impuestos ambientales en América Latina, estas no responden a una exigencia constitucional como es el caso de Ecuador. El artículo 300 de la Constitución manda que el sistema tributario

promueva las conductas ecológicas responsables, y eso es justamente lo que se ha llevado y se está llevando a cabo.

10.4 Conclusiones

La economía neoclásica ha considerado al medio ambiente, en el mejor de los casos, como otro factor dentro de la función de producción. Las graves consecuencias de omitir la importancia del medio físico en los procesos económicos son cada vez más evidentes: el cambio climático, la escasez de agua, la contaminación atmosférica, etc. En palabras de Georgescu-Roegen, no se ha considerado el carácter entrópico del proceso económico.

Desde hace casi cinco décadas, las demandas de la sociedad, que empezó a sentir los problemas ambientales de cerca, fueron acogidas por la economía: de un lado, se hizo espacio para tratar el tema ambiental dentro de la misma lógica antropocéntrica y con las herramientas tradicionales (la Economía Ambiental); de otro lado, surgió una rama más crítica, que se separó de los supuestos convencionales (el homo-oeconomicus, la concepción de la economía como un sistema cerrado, la ética antropocéntrica, la inclusión de los recursos naturales como meros factores de producción), para pasar hacia una concepción totalmente nueva del sistema económico y su interacción con la biósfera (la Economía Ecológica).

Más allá del debate teórico, el Estado debe cumplir ciertas funciones, entre ellas: el respeto de los derechos de los ciudadanos, la provisión de bienes públicos, la corrección de las fallas de mercado, entre otros encaminados a equiparar y garantizar las capacidades de la gente. Estas funciones están directamente ligadas a los problemas ambientales, pues la naturaleza tiene las características de bien público y, dado que la producción y el consumo pueden tener repercusiones no consideradas dentro del proceso de toma de decisiones, nos encontramos ante un problema de externalidades. En virtud de ello, el Estado debe definir una política ambiental reguladora y transversal; y los instrumentos fiscales pueden contribuir en la consecución de los objetivos ambientales, sin dejar de lado los propios objetivos de la fiscalidad, en especial el de redistribución (este último más bien refuerza la idea de una fiscalidad ambiental si se considera también la dimensión temporal: la búsqueda de la

equidad entre las generaciones actuales, y entre las actuales y las futuras –equidad inter-generacional–).

Dentro de los instrumentos fiscales hay un sinnúmero que pueden elegirse según sea el problema ambiental que se quiera atenuar; este capítulo ha hecho referencia a los incentivos o desincentivos tributarios. Por un lado, los incentivos tributarios asumen que el derecho de propiedad de la naturaleza le pertenece a los contaminadores. Por lo tanto, éstos agentes pueden producir o consumir sin ninguna restricción más que las presupuestarias y técnicas, y el Estado, que no es más que la representación de toda la sociedad, debe pagar al contaminador para que reduzca sus emisiones/residuos y para compensar lo que éste deja de percibir al disminuir su actividad económica. Ante ello surge la pregunta: ¿deberían el Estado y la sociedad pagar por el derecho, constitucionalmente establecido, a vivir en un ambiente sano?

Los impuestos, por el contrario, incentivan cambios de comportamiento al hacer que los contaminadores asuman al menos parte de los costos que causan al resto de la sociedad (una parte nunca se cubrirá, en virtud de que no se puede medir de forma exacta el daño causado por la degradación ambiental). Sin embargo, aquí también debe tenerse en cuenta otros factores como el diseño adecuado del impuesto, la capacidad administrativa para manejarlo y asegurar su cumplimiento, la gradualidad con la que debe introducirse esta medida, etc. Consideraciones como la capacidad de pago, junto con las ambientales, resultan especialmente importantes en los casos en los que las industrias más pequeñas o los consumidores con menos recursos son los que más contribuyen a la contaminación. La elección de qué instrumentos emplear para la consecución de los objetivos ambientales y sociales es crucial. Hay muchos factores en juego, precisamente por ello, una combinación de instrumentos económicos, regulatorios y de provisión de información y educación que se refuercen entre sí será lo más conveniente.

El Ecuador ha optado por utilizar instrumentos económicos (impuestos) en la búsqueda del fortalecimiento de las políticas más tradicionales del Ministerio del Ambiente. Después de casi un año de debate y reflexión a nivel político y social, la propuesta fue aprobada en noviembre de 2011. Este hecho deja al menos dos enseñanzas a nivel político:

1. El proyecto se socializó a comienzos del año 2011 y fue aprobado en el mes de noviembre. Por varios meses hubo un debate intenso, que

permitió a diversos sectores expresar sus argumentos. La oposición al proyecto estuvo conformada por tres grupos: (i) los políticos que se resisten al cambio y buscan sabotear cualquier política del gobierno, argumentando, como siempre, que se perjudicaba más a la “clase media” y que los impuestos ya eran excesivos; (ii) los sectores industriales involucrados directamente en las actividades gravadas (contaminadores, el sector automotriz y los productores/importadores de bebidas), quienes se rehusaban a internalizar el daño ambiental; y (iii) algunos expertos ambientales que rechazaron el proyecto, sobre todo el impuesto vehicular, alegando que éste no incluía criterios que reflejaran la contaminación automotriz. No obstante, la opinión de grupos que verdaderamente están comprometidos con un cambio de modelo económico, por lo general, quedó fuera de los medios masivos. La lección: aún falta un debate maduro, donde se expresen tanto los que están a favor como aquellos que están en contra y lo hagan con argumentos sólidos y la suficiente apertura –de lado y lado– para que el fruto sea la construcción de mejores soluciones y no sólo el rechazo de una. La única propuesta que emerge desde varios sectores (políticos, empresarios y ambientalistas) son los incentivos tributarios. Lamentablemente, esto evidencia que la lógica se mantiene: buscar soluciones fáciles (que no les cueste) para problemas difíciles (un daño ambiental que nos “cuesta” a todos).

2. La propuesta original del impuesto ambiental a los vehículos, que fue descartada casi de inmediato por la opinión pública, incorporaba en el diseño del tributo el principio de capacidad de pago, además del de progresividad ambiental. Es decir, se pretendía que el impuesto hiciera que pagara más quien más contaminara, pero también que pagara más quien mayor capacidad económica tuviera. Este planteamiento fue rechazado por la opinión pública, por lo que nos quedamos con un impuesto netamente ambiental, que no considera los aspectos redistributivos (progresividad económica). Sin duda respetamos la opinión de quienes se opusieron a la propuesta inicial. Simplemente quisiéramos señalar que estos sucesos evidencian que existen muchos sectores que todavía tienen poca o ninguna inclinación hacia los impuestos progresivos; quizás lo que falta, entonces, es el sentido de pertenencia y solidaridad.

Las lecciones también se extienden al ámbito de la elaboración de políticas públicas y merecen ser compartidas. Por un lado está el hecho de que, aunque pareciera que el tiempo durante el cual se trabajó en la elaboración de la propuesta y el proyecto de ley fue largo, lo cierto es que fue insuficiente. Y esto puede haber sido consecuencia de lo novedoso del tema, pero sobre todo fue producto del descuido histórico que ha sufrido el área de medioambiente: no existían estadísticas ni otro tipo de información digitalizada y organizada que permitiera hacer diagnósticos precisos y estimar los distintos escenarios de forma certera; la institución de este ramo apenas está cobrando mayor fuerza institucional por lo que su apoyo fue limitado. A ello se suma el que no existiera una experiencia previa de trabajo conjunto entre instituciones, aparentemente tan desvinculadas como la fiscal, la productiva y la ambiental. Esto también afectó la interacción con ciertos actores del sector privado, quienes muchas veces recibieron información contradictoria (seguidas de las correcciones respectivas, eso también debemos decirlo), pero también intentaron sacar ventaja de esas falencias. Lo que podemos asegurar es que, a pesar de estas dificultades, se hizo lo mejor. Esta experiencia ha dado lugar a la creación de aquello que faltaba y a la mejora de las debilidades que salieron a la luz; algo que quizás no hubiera sido posible de otra manera. Y aunque apenas estamos dando los primeros pasos y nos espera un largo camino por delante, la creación de los impuestos ambientales en Ecuador es un testimonio de que el cambio es un proceso, arduo, pero posible.

Servicio de Rentas Internas: repensando el nuevo modelo organizacional y de gestión

Mauro Andino Alarcón

Director Nacional de Planificación y Control de Gestión del Servicio de Rentas Internas.

Carlos Marx Carrasco

Director General del Servicio de Rentas Internas

Leonardo Orlando Arteaga

Director Nacional de Gestión del Servicio de Rentas Internas

Este capítulo recoge la evolución histórica de los impuestos y el desarrollo de las administraciones tributarias, que han respondido a diversos factores históricos, culturales y económicos específicos de cada país, y con ello, plantea cuál debería ser el rol a desempeñar por el administrador tributario en el ejercicio de sus actividades. Finalmente, brinda una mirada a la labor institucional del Servicio de Rentas Internas desde su creación.

La primera parte del capítulo plantea que las instituciones tributarias, más allá de cumplir una función recaudatoria, tienen un papel fundamental en la realidad política de una sociedad. Por tal motivo, haciendo un recorrido por la historia de los impuestos, se busca dar respuesta a la interrogante ¿puede un administrador tributario jugar un rol político?

A continuación, se analiza el modelo de gestión de la administración tributaria, es decir, cuál es la lógica de la estructura organizacional y de los procesos seguidos por esta institución que, como parte del sector público tiene como fin último el bienestar de la población. Ante ello, se busca responder a preguntas como ¿la gestión de la empresa pública puede ser similar al de la empresa privada, a pesar de que cada una persigue un objetivo distinto?

En último lugar, el capítulo aborda el reto que representa para la administración tributaria, ser eficiente mediante la implementación de modelos de gestión y control y garantizar equidad a la vez. Ésta última (la equidad) puede ser amenazada por diversos motivos, entre ellos las prácticas de evasión. Entonces, ¿desde el modelo actual de control, puede el Servicio de Rentas Internas constituirse como una institución eficiente y garante de equidad?

11.1 Impuestos, institucionalidad tributaria y el rol del administrador tributario

“La distribución del poder político en una sociedad es endógena... Las sociedades transitan entre dictaduras y democracia y cambian sus constituciones para modificar las restricciones de los que ostentan el poder. Las instituciones políticas, como las instituciones económicas, representan preferencias colectivas y su evolución responde fundamentalmente a la distribución del poder político de una sociedad” (Acemoglu, 2004).

El creciente interés sobre las actividades esenciales de una administración tributaria se concentra en su potestad para la aplicación y cobranza de los impuestos, obligados a realizarse por ley (Matthijs et al., 2010). Las instituciones tributarias no sólo se diseñan y actúan con una finalidad recaudatoria; sino que tienen un papel fundamental en la realidad política de una sociedad, donde los grupos de interés y organizaciones internacionales han sido artífices del contexto actual. Como consecuencia, es necesario comprender que estas no existen únicamente para plantear un conjunto de restricciones, sino que también están sujetas a relaciones de poder e intereses (Arellano et al., 2009) que finalmente responden a un contexto social y político determinado.

Los sistemas tributarios son el resultado de siglos de evolución. Diseñados inicialmente para fines domésticos basados en una economía cerrada, luego incorporaron los aranceles en lo que se denomina economía abierta. En este escenario, las funciones de las administraciones tributarias se han centrado en el incremento de la recaudación de ingresos tributarios que financian el gasto público corriente; la distribución de los ingresos y riqueza, procurando gravar de igual manera a quienes se encuentran en la mismas circunstancias y gravando de forma diferente a quienes están en distintas circunstancias, cumpliendo así con los principios de equidad horizontal y vertical.

El impuesto, es por tanto, un instrumento de política tributaria, considerado como una tarifa involuntaria pagada por las personas o empresas al gobierno (Matthijs et al., 2010). ¿Cómo ha sido la evolución de este instrumento? En sociedades pre-monetarias los impuestos se adeudaban en trabajo como en el Imperio Inca; mientras que en las civilizaciones antiguas los impuestos tenían un papel predominante como en el caso de Egipto, donde los *escribas* fueron los encargados de la recaudación de impuestos. Por otro lado, en Grecia se instauraron impuestos temporales para los gastos que generaba la guerra y en el Imperio Romano fueron los *agricultores fiscales* los encargados de cobrar los primeros aranceles de importación y de exportaciones, además de impuestos sobre las herencias. La tributación en el Imperio Romano fue considerada una de las más efectivas en la historia al tener una institucionalidad local reconocida por su autonomía para cobrar impuestos en lugar del gobierno central.

A finales de los años 300 d.C. la carga impositiva en el gobierno de Roma fue tan grande que en ocasiones los residentes preferían a los bárbaros (Salviano⁷⁵, 440dc). Después de la caída del Imperio en el 476 d.C., el nivel de vida de los reinos visigodos⁷⁶ aumentó, pues el grado de apoyo del Estado Central desapareció y los impuestos que los ciudadanos pagaban fueron recaudados por los gobernantes locales que aportaban algo de protección a cambio de sus requerimientos. Empero, la nueva clase gobernante no pudo mantener la infraestructura señorial romana provocando la desintegración de su Estado.

Durante la Edad Media, los regímenes fiscales variaron ampliamente de una región a otra; en determinados momentos, los gobiernos eran auto sostenibles ya que producían sus propios bienes en su propia tierra. El sistema feudal, caracterizado por la imposición sobre la mano de obra, generaba un sistema tributario altamente regresivo con una carga fiscal considerable que recaía sobre los campesinos, mientras la recaudación tributaria se convertía en función exclusiva de los reyes, las iglesias y los nobles.

75 Salviano fue un presbítero, autor de un libro denominado *El Gobierno de Dios* en los años 440 DC. Citado en *Civilización y Barbarie* por Gary North el 16 de Febrero del 2011. Documento electrónico disponible en: <http://elrelativismojuridico.blogspot.com/2011/02/civilizacion-y-barbarie-hoy-po-r-gary.html>

76 Denominados también reinos góticos quienes después de la caída del Imperio romano occidental tuvieron un papel importante en Europa durante los 250 años siguientes.

La Ilustración motivó un fuerte sentido de emancipación en la nueva clase de comerciantes, empresarios y civiles, desencadenando un período de guerra en Francia e Italia que conllevó la formación de más impuestos y de diferentes tipos⁷⁷. Los impuestos habían sido un mecanismo de opresión de la clase dominante sobre el pueblo, formándose así la visión de “carga” y de injusticia en las sociedades medievales. Como respuesta a esta realidad, el denominado liberalismo económico promovía la no intervención del Estado en las relaciones mercantiles efectuadas entre los ciudadanos, eliminando cualquier regulación e imposición tributaria sobre el comercio y la producción. Estas regulaciones permitirían establecer un marco de competencia “justa”, neutralizando cualquier tipo de beneficio público como aranceles y subsidios.

Para el siglo XIX, el concepto de obligación mutua toma fuerza y se introducen gradualmente los impuestos directos conjuntamente con la reducción de la dependencia de los ingresos de aduanas y aranceles. Con el fin de generar más ingresos tributarios y propender a una distribución más equitativa de la carga impositiva, se introduce a finales del siglo XIX y comienzos del XX, el impuesto a la renta con un matiz progresivo, iniciando con Prusia en 1853 y seguidos por Gran Bretaña en 1907, Estados Unidos en 1913 y Francia en 1917 (Matthijs et al., 2010). Si bien la naturaleza de la tributación continuaba teniendo un fin recaudatorio para el financiamiento del gasto público, los principios de redistribución del ingreso y de promoción de una competencia leal concienciaron a la sociedad sobre el derecho a apelar contra las decisiones adoptadas por las autoridades mediante sistemas judiciales independientes y neutrales.

Durante el siglo XX, las grandes corporaciones, los sindicatos y los gobiernos dictatoriales se consolidan. Es durante la Gran Depresión que se reinventa el concepto de Estado en base al keynesianismo, el cual promulga una participación activa del Estado incrementado sus gastos y el sector público con el fin de evitar la caída de la demanda agregada. Entonces, el aumento de la inversión pública y demanda se financiaría mediante deuda y los impuestos recaudados servirían para el pago posterior de la misma. Desde la adopción de las políticas keynesianas, la intervención activa del Gobierno en las políticas

77 Durante este periodo, Napoleón creó varios impuestos sobre nuevas clases de la sociedad para financiar actividades públicas y militares emergentes, lo que minó su popularidad personal como el reformista (Matthijs et al., 2010).

fiscales y monetarias mantuvo las tasas de desempleo e inflación bajas durante la época denominada “Golden Age”. Los hechos parecían confirmar la llegada de una nueva era de estabilidad macroeconómica.

Para la década de 1970, el panorama económico se oscureció y la confianza en las ideas de Keynes comenzó a disminuir. Gran parte del mundo sufrió del fenómeno conocido como estanflación, una combinación de crecimiento bajo con altas tasas de desempleo e inflación. Cuando la recesión mostró su gravedad, se propuso un recorte significativo de impuestos y el incremento del gasto fiscal. Este hecho dio paso a la implementación de la Propuesta Liberal que se vio plasmada en gobiernos como: Thatcher (Inglaterra 1979) y Reagan (Estados Unidos 1980). En aquel entonces, las políticas fiscales restrictivas estuvieron encaminadas a aumentar los impuestos sobre el consumo y reducir los impuestos sobre la producción y la renta, eliminando regímenes especiales y el gasto público a fin de incentivar la inversión.

A partir de los años 70, los gobiernos centrales de América Latina implementaron grandes reformas legales en materia tributaria con el fin de apalar las consecuencias de la crisis económica mundial. Este proceso coadyuvó para la consolidación de sistemas tributarios sólidos que empezaron a preocuparse en las estructuras organizacionales que las administraciones debían tener desde inicios de los 90⁷⁸.

La evolución de los impuestos ha permitido entonces la consolidación de las administraciones tributarias como instituciones que interactúan entre los intereses económicos y políticos de una nación, donde el efecto de las políticas públicas encaminadas a reducir las presiones fiscales sobre el crecimiento económico queda invalidado si no se toma en cuenta las bondades del institucionalismo que puede proporcionar una fuente de ingresos estables y predecible para los gobiernos y estructuras que favorecen el establecimiento de sociedades más incluyentes, como se vio en el capítulo 3.

¿De qué institucionalismo hablamos? Definitivamente de la administración tributaria como una institución que ejecuta y participa del diseño de la política tributaria y que como tal, no puede ser responsabilidad únicamente

78 En Ecuador, a partir del año 1999 se crea una administración tributaria autónoma en reemplazo de la Dirección General de Rentas dependiente del Ministerio de Finanzas conformada en base a una estructura funcional.

del gobierno de turno, sino de la sociedad en su conjunto. (Barreix, 2003) En el caso específico de América Latina y el Caribe, un rasgo particular de las administraciones tributarias es la progresiva mejora en el grado de institucionalización que hace referencia a un nivel mayor de profesionalización de los dirigentes y del personal en sí de la administración tributaria; así como también el uso de las nuevas tecnologías y de la informática para automatizar los procesos de las administraciones (Baer, 2006).

La idea de profesionalización sugeriría que el administrador tributario es un servidor público que se limita solamente a cumplir procedimientos mecánicos ya establecidos, sin ninguna clase de interacción con su entorno ni tendencia política. Pero, ¿cómo no hablar de política si el administrador tributario es designado por el poder ejecutivo (presidente)?

En las siguientes líneas, se intenta dejar de lado la idea errónea de política y tecnicismo y establecer que la administración tributaria debe estructurarse y concebirse como una organización profesional y estable que presta, al gobierno, los servicios que éste le requiere sin dejar de alinearse a un objetivo que resulta más que político, nacional: participar en la construcción de lo público y de políticas de Estado.

La política es una característica propia del ser humano; ya Aristóteles lo planteaba en la siguiente frase “el Estado es una creación de la naturaleza y el hombre es un animal político por naturaleza. Quien naturalmente y no de un modo accidental esté fuera del Estado, se halla por encima o por debajo de lo humano”. Por ello, resulta necesario entender que los administradores tributarios constituyen funcionarios públicos responsables de administrar un conjunto determinado de impuestos, cuyas tareas principales son: asesorar a los políticos en temas tributarios para la eficaz toma de decisiones y gestionar los impuestos y todas las fases del proceso tributario (Sevilla, 2010). Es decir, en su rol de asesores están ejerciendo política, una política de actuar acorde a sus ideas, a su ideología y es así como Bird y Casanegra (1992) sostienen que “(...) la administración tributaria es la política tributaria”.

Es importante señalar que los ámbitos de la política y la administración pueden ser confundidos. Como lo señala Sevilla:

“Cuando política y administración aparecen unidas, cualquier crítica a la administración se convierte en una crítica política, una crítica al político res-

ponsable directo de la administración el cual, para evitar tales consecuencias, puede acabar convirtiéndose en encubridor de las deficiencias administrativas. La administración, por su parte, se justificará en privado diciendo que tiene las manos atadas y que solo los políticos pueden decidir los cambios necesarios.” (Sevilla, p. 125, 2006).

Sin embargo, esta confusión se da porque existe una línea muy delgada que separa estas dos esferas. Consideremos tres instancias en el proceso de actuación de una institución pública como la administración tributaria (Sevilla, 2010):

1. La determinación de los objetivos a alcanzar.
2. La configuración de las acciones o políticas para alcanzar tales objetivos.
3. La instrumentación de las políticas.

Un administrador tributario debería ser agente activo en cada una de estas instancias, sin perder de vista los objetivos macro que engloben a los que se están proponiendo. Por lo tanto, no existiría una separación entre administración y política.

A manera de conclusión, se trata de considerar al administrador tributario como un *funcionario público*, que en primer lugar es humano, por ende, *político* y luego es *profesional*, que por un lado debe conocer a profundidad los criterios técnicos en materia fiscal y tributaria y por otro lado se convierte en alguien capaz de dar consejos de manera profesional al político y por ende, reafirma su naturaleza política, porque se alinea a los objetivos nacionales planteados, funge su pensamiento, sus ideas, su criterio y no puede estar aislado de la realidad nacional.

11.2 La gestión en el sector público, ¿administración corporativa?

Ahora bien, una vez definido el rol del administrador tributario, ¿cuál debe ser el modelo de gestión de la administración tributaria? ¿Es posible la modernización del sector público mediante el uso de metodologías utilizadas en el sector privado? ¿La operación de la empresa pública puede ser similar al de la empresa privada? ¿Se pueden adoptar prácticas y estándares que utilizan

las grandes multinacionales sin que esto afecte la misión de una institución pública? Estas son preguntas que se plantean comúnmente en el escenario de debate y que las respuestas aún siguen siendo cuestionadas. Por eso es importante evaluar qué comparten este tipo de instituciones y cuáles serían sus restricciones respecto a su administración.

Tanto lo público como lo privado participan dentro del mismo escenario: la sociedad, por lo que requieren de la aplicación de la teoría administrativa para su existencia a pesar de que tengan ciertas diferencias en su misión, visión, estrategias y beneficiarios. Según lo que planteó James Burnham, teórico y político estadounidense en su libro *La Sociedad Pos Capitalista*, la disciplina de la administración es necesaria en todo tipo de organización sin importar si son o no con ánimo de lucro, lo cual hace necesario que se apliquen proposiciones de gestión directiva en ambos tipos de empresas.

En lo que se refiere a la empresa pública, a partir del Consenso de Washington, en donde se promovió la austeridad fiscal, la privatización y la liberalización de los mercados (Stiglitz, 2002), el concepto de modernización fue arraigándose en la visión estatal ya que persigue la creación de una administración pública eficiente y eficaz en observancia a su rol regulador. Lamentablemente, modernización fue sinónimo de reducción de funciones, minimización de sus presupuestos y hasta privatización. Por ello, para cumplir el objetivo de “modernizar”, inicialmente se optó por vender y subcontratar la operación de la empresa pública como una opción viable, sin embargo surgieron problemas de monopolio y desigualdad dentro de los estratos socioeconómicos cuestionándose de esta manera su implantación (Stiglitz, 2002). Luego de este ensayo de modernización mediante la privatización, que por cierto no resultó como se lo esperaba, se ha buscado la adopción de varias prácticas comúnmente empleadas por empresas privadas para esquematizar y diseñar sus procesos operativos sin que este pase a manos de terceros: “el corporativismo”.

La compañía privada, por otro lado, al perseguir la captación de utilidades, un uso efectivo de los fondos de inversión, mayor participación dentro del mercado y la satisfacción de las necesidades del consumidor, ha mantenido siempre su orientación hacia el diseño de “prácticas empresariales para todos los ámbitos de sus operaciones que permita proveer bienes y servicios de calidad al menor costo y, por lo tanto, con el mayor rendimiento financiero”. Aunque el concepto de generar riqueza, sin importar los medios, fue

la corriente ideológica de mayor impacto dentro del círculo corporativo, en las últimas décadas y, bajo la presión de varios sectores de la sociedad, se han integrado la responsabilidad social y ética como parte de la práctica industrial. Aunque esta nueva tendencia todavía no ha demostrado de forma fehaciente, sobre todo en la región latinoamericana, si es en realidad un nuevo giro en el rol de las empresas como de agentes sociales, o por el contrario, constituye un instrumento de promoción y publicidad como cualquier otro, vacío de contenido social.

Una similitud entre las empresas de tipo privado y de tipo público, es el hecho de que el recurso más importante para mantener su operación son las personas y su talento que aporta para que continuamente mejoren los productos y servicios ofertados hacia la sociedad. Esto es tan relevante que profesionales de gran experiencia y habilidades técnicas no trabajan únicamente en compañías multinacionales, sino que ejercen desde entidades gubernamentales. Otro de los aspectos que comparten es la estandarización del trabajo para que este sea repetible a través del tiempo y que de esta manera los productos resultantes no tengan variabilidad y se pueda cumplir con las expectativas del cliente o ciudadano.

A pesar de ello, existen ciertas limitaciones para que su operación esté directamente relacionada. La interpretación de la ley, generalización de modelos de administrativos, influencia política y la cultura organizacional, hace que la adopción de conceptos administrativos de índole corporativa, puedan replicarse de la misma manera en el sector público.

Una de las restricciones que dificultan la completa adaptabilidad de las metodologías y procesos administrativos es la ley y su aplicación. Mientras que en el ámbito industrial se lo hace en base a sus exclusiones o no prohibiciones, basados en maximización de utilidades, en las organizaciones que pertenecen al aparato estatal la legislación se ejecuta pensando en el beneficio de la colectividad.

A esto se también se puede adicionar que en la implementación de un gobierno corporativo dentro del sector público existen dificultades por la esquematización y el modelo estándar que se busca dar a todo el aparato gubernamental sin importar el tipo de sistema o ambiente específico en el que se desarrolla cada uno sus participantes. Esto hace que la orientación estratégica, administración de recursos financieros, diseño de procesos y manejo de la in-

formación tenga que adaptarse obligatoriamente a lo dictado por el gobierno sin considerar alternativas más rentables, económicas y sustentables para cada escenario en el que desarrolla cada institución. No es lo mismo la operatividad que mantiene una administración tributaria a una organización, por citar un ejemplo, que entrega créditos a los estudiantes universitarios. Sin que una de estas labores sea mejor que la otra, la primera requiere para su funcionamiento un sinnúmero de sistemas de información modernos e integrados, recursos humanos especializados en materia de impuestos, gestión de conocimiento, convenios interinstitucionales entre otros que, por el gran volumen de contribuyentes al que se debe atender y controlar. Estos insumos deben ser modernos y eficaces, a diferencia de la otra unidad gubernamental que gestiona un limitado número de ciudadanos y sus procesos son simplificados.

Por tal razón, resultaría demasiado generalista el supuesto de que toda institución pública se adapte a un solo esquema directivo cuando las circunstancias y los factores ambientales varían dependiendo de su actividad, limitando de esta manera su capacidad administrativa para resolver problemas operativos.

Igualmente la influencia burocrática y política a la que se encuentra envuelto el sector público afecta de cierto modo las ideas y estrategias que podría plantear un administrador corporativo. Uno de los “fallos del estado” que expone Stiglitz en el libro *La Economía del Sector Público* es efectivamente las limitaciones impuestas por el proceso político (Stiglitz, 2000). La administración actual exige que, para sobresalir en un mundo globalizado y en donde los cambios son constantes, el diseño de las organizaciones sea dinámico.

Debemos ir asumiendo que la sociedad actual, y la administración tributaria es parte importantísima de ella, no evoluciona como resultado de pequeñas reformas de las estructuras sino que éstas son, cada vez más, estructuras en cambio. Nos movemos en una sociedad que se caracteriza porque los posibles equilibrios son equilibrios dinámicos que además deben ser permanentemente cuestionados.

Podemos decir que una organización es tanto más fuerte y sólida cuanto mayor sea su capacidad para autocuestionarse, porque este análisis crítico favorecerá el cambio y la permanente adaptación de las organizaciones al medio en que se mueven.

Se puede mencionar que la cultura organizacional en el sector público, debe ser flexible y adaptable en la implantación de mejores prácticas. Por ello se debe no sólo actualizar las estructuras anteriores, sino imaginar otras nuevas y flexibles: no se trata sólo de solucionar lo que conocemos, sino de inventar conceptos y posibilidades nuevas de la organización enmarcados en sus esquemas de funcionamiento que son en beneficio de una sociedad.

Así pues, lo público, en este caso la administración tributaria está viendo una transformación fundamental en función de los factores del entorno cambiante en el que vive. Si bien su objetivo fundamental es recaudar los recursos necesarios para el erario público, ya no puede enfocar su estrategia solamente a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también pensar en el cumplimiento de sus procesos con generación de riesgo dentro de ellos, así como, riesgo hacia el contribuyente. Las crecientes demandas de la sociedad la obligan también a cumplir su rol dentro de redistribución del ingreso, actuar de forma directa para corregir externalidades negativas y en la preservación del medio ambiente todo bajo un enfoque de colectividad pensado desde el pacto social.

Con todo esto se ata el hecho de que un administrador tributario debe ser parte de la realidad política, actuar de acuerdo a su ideología y alinearse a los objetivos como país y así, transmitir esta realidad a cada uno de los funcionarios. Además, la administración pública y más aún la administración tributaria debe convertirse en una tarea dinámica, que se adapte a las herramientas, metodologías y técnicas que pueden ser adecuadas considerando las restricciones que se puedan presentar; es decir debe ser la pieza fundamental en la construcción de un sistema tributario “bueno” como lo denomina Stiglitz (2000).

Finalmente, esto nos lleva a pensar que lo privado debe adoptar pensamiento, estándares y procesos de lo público, principalmente porque este último responde a objetivos que satisfacen necesidades colectivas, las cuales muchas veces lo privado lo margina, por la consecución de objetivos materiales.

11.3 La administración tributaria en el Ecuador: sus logros y desafíos

Dentro del sector público, la administración del sistema tributario es, sin duda, una de las áreas que debe ser objeto de prioritaria atención y fortalecimiento por parte de los distintos gobiernos, y ello por múltiples razones:

- Se responsabiliza de una de las actividades económicas del Estado más relevantes, en un área especialmente delicada, la que configura el origen y la exacción de recursos económicos de carácter coactivo. Los ingresos públicos de naturaleza tributaria constituyen la fuente de financiación esencial de toda sociedad democrática; la contribución de todos en la medida de su capacidad está en la esencia misma del “contrato social” del que emana el Estado.
- La reactivación del crecimiento económico, la dotación de infraestructuras, la mejora del aparato productivo, la cobertura del gasto público social, el control del déficit público, requieren la solvencia económica del Estado y la existencia de una sociedad corresponsable con el éxito de las políticas públicas.
- Promueve la distribución de los ingresos en la lucha contra la desigualdad, conjuntamente con la política del gasto público.
- Su finalidad específica es redistribuir recursos del sector privado de acuerdo con los principios constitucionales para favorecer la mejora de las condiciones de vida y el acceso a los servicios públicos esenciales de sus ciudadanos.
- Constituye un instrumento de la institucionalidad democrática al servicio de la seguridad jurídica, garantía de estabilidad, objetividad y equidad para el ciudadano.
- Debe lograr el consenso en la aplicación del sistema fiscal, asegurando formas de mediación eficaces entre el poder político y la sociedad que impulsen el cumplimiento voluntario y la aceptación social de las cargas que implica el establecimiento de un sistema fiscal.

- Debe contribuir a la mejora de la gobernabilidad de la institución estatal. La modernización de las instituciones tributarias es la estrategia primordial para asegurar que el sistema tributario “legal” se corresponda con el “real”, optimizar la potencialidad recaudatoria y operar como marco organizado de consenso social, integrando y promoviendo la participación de la sociedad civil en las decisiones públicas y la confianza en la integridad y eficacia de su actuación.

Las administraciones tributarias operan en sociedades dinámicas sometidas a un incesante ritmo de avances en los terrenos económico, político y social. El camino para lograr la institucionalización de la administración tributaria demanda un trabajo arduo, pero indispensable para promover el cumplimiento, permitiendo ganar eficiencia, equidad y transparencia en los procesos recaudatorios así como la adhesión de un mayor número de contribuyentes. Desde el 2007, en el SRI se han inscrito alrededor de un millón de nuevos contribuyentes.

El objetivo de la administración tributaria es la concreción de metas medibles no solo en base al incremento de los valores recaudados sino del bienestar de la colectividad plasmado en una mayor cobertura de servicios públicos. El modelo de desarrollo nacional de gobiernos anteriores se basó en la liberalización económica profundizando la concentración de la riqueza en un grupo de importadores que vio en la demanda de bienes industrializados un nicho de mercado. Durante el período comprendido entre el 2002 y el 2006 los cinco años previos a nuestro gobierno, la recaudación acumulada alcanzó un valor de 17,934 dólares.

Reemplazar el viejo paradigma del modelo primario exportador por un desarrollo endógeno con vinculación estratégica al sistema mundial con miras a satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, ha permitido al gobierno de la Revolución Ciudadana democratizar el acceso a los medios de producción creando las condiciones necesarias para incrementar la productividad y el empleo de calidad; y es así como durante el quinquenio 2007-2011 se ha logrado duplicar lo recaudado hasta alcanzar 63,638 millones de dólares con la gestión del Servicio de Rentas Internas, institución que desde su creación ha sido sujeto de varios cambios en su quehacer como se muestra a continuación:

Tabla 11.1
Principales hitos en la historia institucional del SRI

Año	Hito en la historia institucional
1997	Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI)
1998	Gestión enfocada por proyectos
1999-2000	Proceso de reingeniería organizacional
2000-2002	Gestión enfocada al servicio al contribuyente
2005-2006	Gestión con enfoque funcional
2007	Enfoque a la gestión tributaria
2008	Inicia enfoque del modelo de gestión de riesgos
2009-2011	Enfoque a la gestión por procesos, y desarrollo de aplicaciones
2012	Modelo integrado de gestión estructural de riesgo por procesos

Fuente: Plan Estratégico Institucional 2007-2012, Modelo Migerp.

La administración tributaria del Ecuador ha llevado adelante un proceso de transformación de casi 14 años desde 1997. Los factores más importantes de este período han sido el fortalecimiento del marco normativo que facilita y regula su actuación, la evolución de su modelo de gestión, el uso intensivo de la tecnología como soporte a sus operaciones administrativas y de control, la automatización de los servicios ofrecidos al contribuyente, la capacitación permanente de sus funcionarios, el fortalecimiento en la administración del talento humano, la implementación de conceptos y herramientas modernas de gerencia y administración, el acercamiento a la ciudadanía y a las otras instituciones del Estado.

En un análisis del proceso de modernización de la administración podríamos reconocer dos etapas claramente definidas: la primera desde la creación del Servicio de Rentas Internas, en el año 1997, hasta el 2006 y la segunda desde año 2007 hasta hoy. Esta definición de dos períodos responde fundamentalmente a los desafíos y logros alcanzados por la organización en cada etapa.

El principal objetivo de la administración tributaria ecuatoriana en el período 1997-2006 fue incrementar la recaudación basados en los esquemas predominantes de toda la región. La receta implementada por los organismos

internacionales fue el incremento de la recaudación basado en impuestos regresivos como el IVA, y en la parte administrativa fue enfocada a sistematizar todos sus procesos sin considerar la madurez de los mismos.

La segunda etapa, desde el año 2007 hasta la fecha, se ha caracterizado por la redefinición del rol preponderante de la administración tributaria dentro de la gestión y el engranaje del Estado. Se ha fortalecido a la institución mediante reforzamiento técnico, humano y financiero, se han implementado reformas legales encaminadas a mejorar la eficacia y la equidad del sistema tributario.

El trabajo realizado en estos últimos cinco años (desde 2007 al 2011) ha estado orientado a la generación de una cultura tributaria antes inexistente y ello ha permitido mejorar la actitud de manera positiva de gran parte de la sociedad hacia el pago de impuestos. Estas estrategias también han repercutido en un crecimiento de la recaudación aún mayor que el observado en la primera etapa, lo cual no solo ha permitido financiar cerca del 50% de los gastos del gobierno central, sino hacer del sistema tributario una herramienta para redistribuir la riqueza en el país.

Por tanto, el sistema tributario de un país debe formar parte de los acuerdos básicos de convivencia suscitando la aceptación social del impuesto como un factor clave para el modelo de desarrollo que planteamos inicialmente.

Situando la mirada en la administración tributaria de Ecuador, se está implementando una política tributaria inteligente y patriótica, en la cual cerrar las brechas de evasión ha consistido en potenciar la capacidad coactiva de la administración mediante el reforzamiento de controles y verificaciones de las declaraciones tributarias, así como la imposición de sanciones por incumplimiento que ha permitido aumentar la recaudación. El crecimiento comparado entre los años 2006 y 2011 es del 105%, esto se realizó cobrando a los que nunca pagaron. La lucha contra la evasión fue una política de gobierno que se asumió desde el primer día, que permitirá garantizar la equidad que busca el sistema tributario actual, y que se continuará sin dar tregua. Por esto, las reformas tributarias eran necesarias, había que cerrar los agujeros de la evasión y la elusión.

Solo con un mejor esquema de control a todos los contribuyentes con énfasis en los grupos económicos y grandes contribuyentes es posible construir un sistema que busque *distribuir produciendo y producir redistribuyendo*.

El tipo impositivo, o “carga” impositiva, de los grandes contribuyentes ha tenido una variación del 1.78% en el período fiscal 2005 al 3.29% en el período fiscal 2010. Por tanto, estamos instituyendo una política que cobra de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente, es decir, el que más tiene, más paga. Con énfasis en los impuestos directos, cuya variación en la participación total con respecto al 2006, se incrementó de un 35% a un 42% para el 2011. Por tanto, lo realizado hasta ahora ha permitido el fortalecimiento de la progresividad y redistribución tributaria con miras a la eliminación de impuestos distorsivos para facilitar una óptima asignación de recursos basándose en criterios de bienestar (el aumento de la equidad horizontal).

Acorde con los principios de la Constitución, se ha implementado el impuesto redimible a las botellas plásticas, pionero en la región. Este impuesto, que no tiene afán recaudador, ha generado 2,6 millones de dólares al mes de marzo de 2012 a partir de su vigencia al 1ero de enero 2012. Esta cifra será reinsertada en la economía mediante la generación de empleo a recicladores. Así mismo, el impuesto ambiental vehicular cuyos recursos están siendo destinados al mejoramiento de los combustibles, para alcanzar uno de los combustibles de mayor calidad en la región.

Actualmente, se cuenta con una administración tributaria (SRI) que está cumpliendo con su rol dentro del engranaje del sistema público apegado al plan nacional de desarrollo. Por otro lado, estamos replanteando un cambio en la cultura organizacional. En el Servicio de Rentas Internas, nos hacemos la siguiente pregunta, ¿existe cumplimiento tributario? La respuesta resulta fundamental, ya que la visión que se debe tener ahora no es solamente la de un servicio, sino servicio más control que finalmente redunde en el bienestar colectivo. Esto nos encamina a un nuevo pensamiento bajo modelos organizacionales basados en procesos con gestión de riesgo.

Es necesario romper paradigmas institucionalizados dentro del sector público. Por esto es necesario replantearse la palabra servicios definida como la acción o efecto de servir. Esta definición limita a ciertas instituciones al cumplimiento de su rol dentro del Estado. O dicho de otro modo, se puede

entender que el servicio es una definición solo para aquel que interactúa de manera directa con las instituciones públicas.

El SRI está pasando de ser una administración tributaria centrada en el servicio per se, a una prestadora de servicios mediante la mejora continua de sus procesos con enfoque de riesgo en todos sus procesos. Es necesario aclarar que para el SRI la palabra servicio está siendo definida no en el concepto mercantilista, sino dentro de un recorrido de calidad, eficiencia, efectividad dentro de su esencia que es el control. Por eso definimos “**servir controlando y controlar sirviendo**”

Finalmente, bajo esta nueva premisa de **servir controlar y controlar sirviendo**, la administración tributaria ecuatoriana está avanzando hacia esquemas integrales de procesos sistematizados que permiten disminuir la carga impositiva indirecta de los contribuyentes y a la administración tributaria, además de tener información de forma eficaz, eficiente y efectiva que facilite la administración de riesgo hacia los contribuyentes.

En este sentido, los avances tecnológicos nos llevan a grandes desafíos, la visión es ir hacia una administración tributaria integrada de gestión por procesos y riesgos para que se puedan disminuir los costos de los contribuyentes y contar con información oportuna para la toma de decisiones. Asimismo, los desafíos (sean cambios en el entorno en el que desarrolla su gestión o actualización de las metas y los objetivos planteados por el Estado y la sociedad) son inherentes a la vida de toda institución; y con seguridad, no serán pocos los que se presenten en el futuro. Éstos demandarán del SRI una gestión con innovación continua, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito técnico tributario y un fortalecimiento permanente en uno de sus activos estratégicos: talento humano, información y generación de una ciudadanía fiscal.

11.4 Un nuevo paradigma: la administración de riesgos tributarios

Allingham y Sandmo (1972) concluyeron que la decisión de cumplir no se encuentra asociada al supuesto clásico de maximización de la utilidad es-

perada⁷⁹ de los contribuyentes. El beneficio de evadir tributos está relacionado con el valor esperado del dinero que el contribuyente no paga, en tanto que el costo tiene relación con la probabilidad de ser detectado y sus consecuencias. Por lo tanto, la evasión fiscal puede ser reducida al incrementar las penalidades e incrementando costos administrativos (relacionados con incrementos en la probabilidad de detección) (Tanzi y Shome, 1993). Según Becker (1968), en ninguna sociedad el respeto por la ley está garantizado, por lo tanto, se evidencia la necesidad de que las administraciones tributarias definan estrategias y estructuras que aseguren e incentiven el cumplimiento de la normativa legal, a la par que se desarrolla la cultura tributaria del cumplimiento.

Es importante recalcar que cuando un contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, le está negando a la comunidad el beneficio de obtener mejoras en seguridad social, salud, educación, infraestructura, entre otros programas priorizados por el Estado. Por lo tanto, surge la necesidad de poner énfasis en el modelo de gestión de riesgos tributarios.

Las brechas de cumplimiento se definen como “aquellas diferencias que surgen al comparar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que deberían efectuar los contribuyentes conforme lo señalan las normas tributarias, con las obligaciones que éstos han cumplido en la realidad, lo cual puede ser detectado por la administración tributaria a través de acciones de control o fiscalización” (Centro Interamericano de Administración Tributaria, CIAT, 2009) y se clasifican de la siguiente manera:

- Brecha de inscripción: corresponde a la diferencia que existe entre los contribuyentes potenciales y los inscritos en la administración tributaria.
- Brecha de facturación: generada entre quienes tiene la obligación de obtener y emitir comprobantes de venta y retención y los contribuyentes que cumplen con tal obligación.
- Brecha de presentación: es la diferencia entre los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de su actividad económica y los que declaran.

79 Establece que los contribuyentes no pagarán sus impuestos en tanto los costos de cumplimiento excedan los beneficios netos de incumplimiento (Andreoni, Erard, y Feinstein, 1998, p. 821).

- Brecha de pago: es la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y determinado en firme por la administración tributaria, y lo efectivamente pagado.
- Brecha de veracidad: constituye la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo que corresponde a su realidad económica.

El Servicio de Rentas Internas, a fin de reducir la evasión y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ha dirigido su gestión hacia las siguientes líneas de acción: cumplimiento, asistencia, servicios y control al contribuyente, lo cual se evidencia en algunos de los principales resultados (SRI, 2012):

- Tu Portal: entró en operación a partir de diciembre de 2008. Su objetivo es procurar el acceso unificado de los contribuyentes a los servicios disponibles en la página web del SRI, mediante el uso de un solo punto de ingreso con usuario y contraseña.
- Servicios en línea: permite atender de forma inmediata requerimientos como declaración de impuestos, cálculo de intereses y multas, información sobre impuestos, consultas de requisitos de los procesos, consultas de impuesto a la renta causado, estado tributario, consultas de RUC y consultas de comprobantes de venta.
- Centro de atención telefónica: implementado desde marzo de 2008, asiste en información tributaria, realización de trámites de la administración tributaria, generación de claves de accesos a los servicios en línea, recepción de denuncias tributarias, absolución de preguntas que ingresan vía página web, revisión de obligaciones pendientes, campañas *outbound* de cobranzas persuasivas y omisos⁸⁰.
- Devolución automática de impuesto a la renta: disponible desde noviembre de 2009, consiste en la automatización del proceso de devolución de impuesto a la renta a través de internet a contribuyentes

80 Las campañas *outbound* o salientes son un tipo de campañas en que los prestadores de servicios irrumpen en el espacio de sus potenciales clientes para ofrecer sus bienes y servicios. En el caso de la administración tributaria, se refiere al hecho de controlar de manera iterativa un proceso de cobranzas.

PYMES con saldo a favor hasta 1,000 USD y a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (máximo 5,000 USD).

- Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE): vigente desde agosto de 2008, consiste en un régimen de incorporación voluntaria que reemplaza el pago del IVA y del Impuesto a la renta mediante el pago de cuotas mensuales.
- Desmaterialización de notas de crédito: entró en operación desde julio de 2010 y consiste en la inclusión de nuevas facilidades y mejoras en los procesos que se manejan a través del sistema de administración de devoluciones.
- Facturación electrónica-Fase I: desde diciembre de 2009, se aplica este esquema que contempla la recepción de la información de los sistemas computarizados, la aprobación de las solicitudes de documentos electrónicos y la emisión de manera magnética de la información de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención por parte de los contribuyentes.

Dentro de las funciones asignadas a las administraciones tributarias se encuentra la de fiscalización que, según el CIAT,

“se podría caracterizar como el conjunto de acciones de control del cumplimiento de las obligaciones emergentes de las normas tributarias, que establecen deberes para los contribuyentes y terceros. En otras palabras, se trataría de acciones tendientes a detectar el incumplimiento de esas obligaciones y al aporte de los elementos que permitan determinar los tributos omitidos y aplicar las sanciones correspondientes a los responsables”. (CIAT, p. 294, 2009).

De acuerdo a la guía de buenas prácticas sobre herramientas de selección y comprobación inspectora, la labor de control fiscal desempeña un papel esencial en el conjunto de los procedimientos tributarios:

- Actúa de cierre del sistema tributario y de principal incentivo para el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.
- Permite la detección de hechos imposables no declarados por los obligados tributarios.

La resolución técnica de la trigésimo quinta asamblea general del CIAT establece que el principal rol de la fiscalización, como herramienta que tienen las administraciones tributarias, es promover un equitativo cumplimiento de las obligaciones tributarias, con el fin de generar un sustentable flujo de ingresos al Estado.

Así, la doctrina ha enunciado diferentes causas que dan origen a la evasión tributaria, contándose como una de ellas la percepción del sujeto obligado de un bajo riesgo de ser detectado, lo que indudablemente está relacionado con la falta de control efectivo de la administración tributaria. De tal manera que el contribuyente debe percibir claramente que, en caso de cometer defraudación, existen altas posibilidades de ser descubierto y que de materializarse dicha detección, será forzado al pago de la cuota tributaria aparejada con una severa sanción pecuniaria e incluso penal.

No obstante, dado que existen varios factores que inciden en el comportamiento de los contribuyentes (incluyendo valores, creencias y actitudes) se generan diferentes niveles de incumplimiento por parte de éstos. Por tal motivo, las acciones de control deben ser aplicadas de forma gradual, tal como se muestra a continuación:

Gráfico 11.1
Un modelo de cumplimiento tributario



Fuente: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2004).

Así, las administraciones tributarias deben desarrollar estrategias de cumplimiento que establezcan acciones específicas para cada nivel de riesgo con las siguientes actuaciones (Banco Mundial, 2011):

- Cartas personalizadas, las cuales tienen carácter preventivo o persuasivo y cuyo objetivo es alertar al contribuyente sobre reportes inusuales, en función de sus características.
- Auditorías de oficina (auditoría documental) implican la revisión de las fuentes de información que posee la administración, tanto del mismo contribuyente como de terceros para corroborar o verificar la concordancia entre lo declarado y los resultados del análisis de la información disponible (CIAT, 2008).
- Auditorías de campo, involucran la investigación de la documentación usada por el contribuyente en la preparación de sus declaraciones de impuestos (CIAT, 2008).
- Auditorías de alcance limitado, que se enfocan en temas específicos de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes.
- Auditorías integrales, implican investigaciones profundas de las declaraciones de impuestos y responsabilidad de los contribuyentes correspondientes a determinado periodo, que puede ser mayor a un ejercicio fiscal.

Dado que las acciones de control tienen un alto costo y que los recursos con los que se cuenta son escasos, resulta imprescindible que las administraciones tributarias adopten un enfoque de gestión de riesgos.

La norma australiana de gestión de riesgos (AS-NZS 4360:2004) establece que la gestión de riesgos es un proceso iterativo que consta de pasos que, cuando se realizan en secuencia, permiten la mejora continua en la toma de decisiones y en el rendimiento.

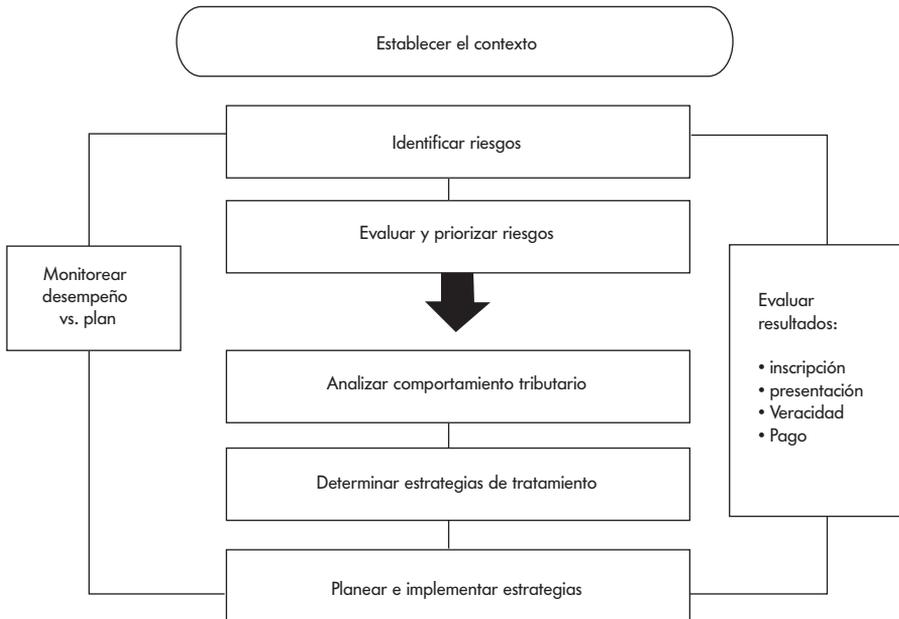
Los beneficios de la aplicación de un enfoque de gestión de riesgos para las administraciones tributarias son (OCDE, 2004, p. 8):

- “una base estructurada para la planificación estratégica;

- un enfoque en los factores subyacentes (no síntomas) de incumplimiento, y la promoción de la diversidad en el tratamiento de los principales riesgos de cumplimiento tributario, en vez de la adopción de una ‘talla única’;
- mejores resultados en términos de eficiencia y eficacia del programa (por ejemplo, mejora el cumplimiento con las leyes fiscales que conducen a un incremento de la recaudación de impuestos y un mejor servicio al contribuyente);
- un enfoque defendible que pueda soportar un escrutinio externo (por ejemplo, por los funcionarios de auditoría externa), y
- una base más sólida para la evaluación basada en pruebas”.

El proceso de gestión de riesgos está compuesto de las siguientes fases:

Gráfico 11.2
Proceso de gestión de riesgos



Fuente: OCDE (2004).

A continuación se describen cada una de las fases del proceso de gestión de riesgos (OCDE, 2004)

- 1. *Establecer el contexto:*** consiste en identificar los factores internos y externos que inciden en la gestión de la administración tributaria con el fin de asignar de manera eficiente los recursos escasos e identificar la esfera de influencia de la institución. Entre los factores internos están: objetivos institucionales, cultura organizacional, estructura organizacional, tecnología de la información y sistemas de negocio, así como capacidad del personal. Los factores externos que se identifican son: legislación, política gubernamental, opinión pública y condiciones económicas. Como resultado de este análisis, es posible establecer el contexto en el que se desenvuelve la administración tributaria y las prioridades institucionales establecidas por sus autoridades.
- 2. *Identificar riesgos:*** su finalidad es identificar el riesgo objeto teórico así como los hechos y eventos relevantes relacionados. En esta fase resulta necesario obtener información y realizar actividades cuyo objetivo es la investigación; implica también la identificación de asuntos que, si no son tratados, pondrían en riesgo la viabilidad o sostenibilidad de la recaudación en el largo plazo. Al finalizar esta fase, se deberá contar con un registro completo y comprensible de riesgos de cumplimiento incluyendo su fuente e impacto, en función de la visión u objetivos institucionales definidos al establecer el contexto.
- 3. *Evaluar y priorizar riesgos:*** consiste en clasificar o priorizar los riesgos identificados mediante la ponderación de los mismos a fin de distinguir aquellos cuyas consecuencias tienen mayor probabilidad de ocurrencia y mayor incidencia en la obtención de resultados institucionales. El resultado esperado de esta fase es un registro de riesgos tributarios cuantificados y priorizados acorde a la probabilidad del riesgo y sus consecuencias.
- 4. *Analizar comportamiento tributario:*** esta fase tiene como propósito identificar las variables que inciden en el comportamiento de los contribuyentes. Se busca establecer qué está ocurriendo (riesgo), quién lo está haciendo (características de los contribuyentes) y por qué lo está haciendo (variables que inciden en el comportamiento

del contribuyente: desconocimiento, costo de cumplimiento, percepción de inequidad, deshonestidad).

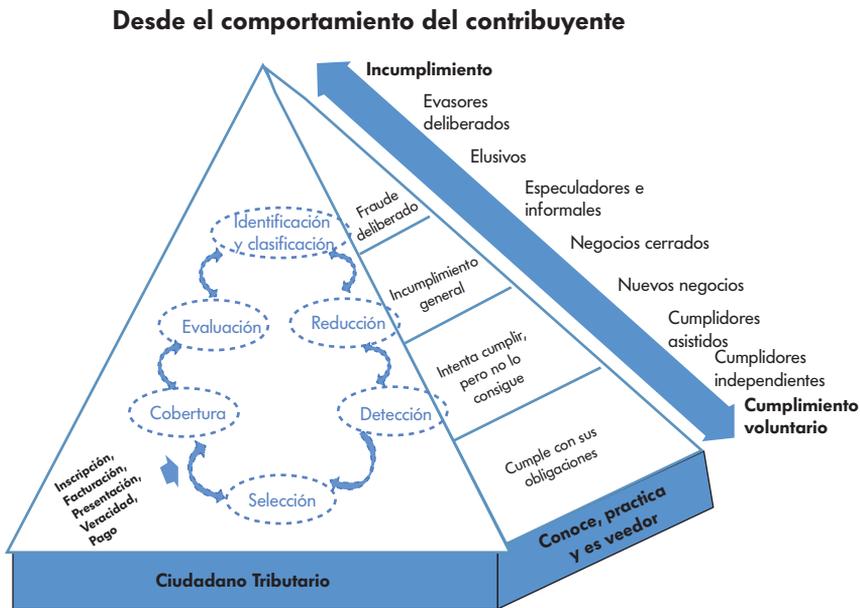
5. ***Planear e implementar estrategias de tratamiento:*** una vez que se ha establecido el riesgo así como las motivaciones de los contribuyentes para su incumplimiento, lo siguiente es desarrollar un programa apropiado que contemple estrategias proactivas y reactivas y que abarquen todas las fases del ciclo de vida del contribuyente. Como resultado, se deberá contar con un programa de cumplimiento a ser ejecutado en un período específico y que incluya estrategias definidas en función de las características de los contribuyentes.
6. ***Determinar las estrategias de tratamiento:*** hace referencia a la estrategia a utilizar que refleja el grado de atención, la forma y la intensidad de tratamiento para cada nivel de riesgo, y adicionalmente, dependerá de la capacidad disponible y del nivel de capacitación y desarrollo del personal. Una adecuada implementación de las estrategias depende de tres aspectos importantes: uso adecuado de los recursos para lograr resultados de cumplimiento; diseño participativo que incluya la colaboración de contribuyentes, instituciones del Estado y la propia administración tributaria; y, aplicación de estrategias que demuestren ser bien planificadas, gestionadas y comunicadas. Los productos finales de esta fase deben ser los procesos administrativos que describan la aplicación de las estrategias y los resultados esperados, personal capacitado, plan de proyecto para orientar la implementación y foros en los que se evidencie la participación de los involucrados.
7. ***Evaluar resultados:*** esta etapa resulta importante porque proporciona información respecto de las estrategias, políticas y planes de control en relación a los resultados obtenidos, lo que permite identificar si la estrategia definida es la más adecuada. Para ello es necesario que los objetivos planteados sean cuantificables y que los criterios de evaluación sean establecidos de forma simultánea a la definición de estrategias de tratamiento. Cabe indicar que la evaluación no solo incluye la medición de resultados a la fecha de finalización de la estrategia o de impacto directo sino también impactos a largo plazo. En este punto, se obtendrá metodologías de evaluación, reportes detallados

de los progresos alcanzados e informes de riesgo residual después de la intervención.

De este modo, el adoptar el enfoque de gestión de riesgos antes descrito parte de la necesidad de administrar y mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Al respecto, el Servicio de Rentas Internas busca la implementación de un sistema integrado bajo un enfoque de gestión de riesgos tributarios que permita desarrollar de manera eficiente y efectiva las operaciones de la administración tributaria. El sistema integrado de gestión de riesgos permitirá identificar y orientar acciones específicas a los contribuyentes y sectores que generan mayor riesgo, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Gráfico 11.3
Enfoque de administración basado en procesos



Fuente: European Commission (2006).

Dentro de la vida institucional del Servicio de Rentas Internas, se han llevado a cabo las actividades incluidas en cada una de las fases del modelo

antes expuesto, lo cual se refleja en el Plan Anual de Control y Gestión del Cumplimiento⁸¹ y en los resultados obtenidos de los controles ejecutados.

Desde 1999, en Ecuador se ha evidenciado una mejora sustancial en los niveles de recaudación y en la participación de los ingresos tributarios en el presupuesto general del Estado. En el Ecuador, la presión fiscal del año 2005 ascendió a 16.4% ubicando al país en el décimo lugar de América Latina, y para el año 2010, el promedio de la presión fiscal en América Latina fue de 19.3%, en tanto que la de Ecuador fue de 20.9%, posicionando al país en el quinto lugar de América Latina seguido de países como Chile, Perú y Colombia cuya presión fiscal oscilaba entre 20% y 16%.

Los esfuerzos de la administración tributaria han incidido de manera sustancial en la capacidad de financiamiento estatal, lo que se ve reflejado en el importante incremento de la recaudación efectiva de 4,672 millones de dólares en 2006 a 9,561 millones en 2011. Esto ha permitido ampliar notablemente la cobertura de las necesidades básicas insatisfechas de la población y la atención de sus requerimientos de infraestructura y de proyectos sociales.

Al respecto, el Plan Nacional de Desarrollo para el Buen Vivir establece 12 grandes objetivos nacionales bajo parámetros que se relacionan con el desempeño de las metas nacionales, con las distintas propuestas de acción pública sectorial y territorial. Uno de estos objetivos nacionales es “Auspiciar la igualdad, la cohesión y la integración social y territorial en la diversidad.” Asociado a este objetivo, se define como política “Asegurar la redistribución⁸² solidaria y equitativa de la riqueza”.

No obstante, las mediciones del efecto redistributivo de los impuestos, teniendo como datos más recientes los correspondientes al año 2009⁸³,

81 Tal documento contiene las estrategias identificadas por riesgo, tipo de contribuyente y brecha de cumplimiento que van desde la asistencia al contribuyente hasta el control del fraude fiscal.

82 Entre las funciones de la política fiscal se encuentra la de distribución que se relaciona con la utilización del instrumental fiscal (se refiere a los ingresos y/o gastos públicos) para “corregir la distribución del ingreso resultante del juego de los mecanismos de mercado, aproximándola a un perfil más acorde con los valores predominantes en una determinada sociedad” (CIAT, 2008). Musgrave señala que la forma más directa de propender a la redistribución sería a través de la imposición progresiva (CIAT, 2008).

83 Proporcionados por el Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

demuestran que la redistribución del ingreso después del pago de impuesto a la renta de las personas naturales agrupadas por estratos poblacionales, ha experimentado una mejora.

Dentro de su ámbito de acción, el Servicio de Rentas Internas ha llevado a cabo algunas acciones para apoyar a la redistribución. Las principales acciones se enuncian a continuación:

1. En Ecuador, el impuesto al valor agregado (IVA) es el principal rubro de recaudación de los ingresos tributarios y su tarifa (12%) se constituye en una de las más bajas en América Latina. Según Gómez Sabaini (2009), la tasa de eficiencia del IVA en Ecuador es una de las más altas de América Latina. No obstante, una de las metas establecidas en el Plan Nacional del Buen Vivir es alcanzar al menos una participación del 50% de los impuestos directos en el total de impuestos al 2013. En relación a esta meta, la participación entre los impuestos directos e indirectos incrementó del 35% en el 2006 al 42% en el 2011.
2. Los bienes y servicios gravados con el impuesto a los consumos especiales (ICE) se ampliaron, y se incrementaron considerablemente las tarifas existentes en los cigarrillos y en los automotores.
3. Entre los años 2008 a 2010, entraron en vigencia nuevos impuestos como el impuesto a la salida de divisas (ISD), el impuesto a los ingresos extraordinarios, el impuesto a las tierras rurales, el impuesto a los activos en el exterior (IAE), cuya recaudación ha tenido un repunte muy considerable, especialmente en el caso del ISD debido al incremento de su cobertura y de su tarifa.
4. Se incrementaron las tasas de interés de mora tributaria en un 36%, así como las multas por infracciones tributarias.
5. Se incorporaron dos tramos adicionales con incremento en las tarifas existentes en las tablas de liquidación del impuesto a la renta global de las personas naturales, y del impuesto a la propiedad de vehículos.
6. Desde el año 2007, se creó en la estructura nacional de la administración tributaria la Unidad Especializada de Control a Grandes Con-

tribuyentes. Dicha unidad ha sido la encargada de ejecutar la política emanada por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas. Además debe controlar, al menos una vez cada tres años, a cerca de los 200 contribuyentes más grandes del país que concentran aproximadamente la mitad de la recaudación anual total, con énfasis en el control intensivo del impuesto a la renta de sociedades. Gracias a los controles implementados por la administración, la recaudación ha tenido un crecimiento constante. En 2011 fue un 78% mayor que en 2005.

La incorporación de tramos adicionales en las tablas de liquidación de impuesto a la renta y el control permanente a los grandes contribuyentes tienen mayor influencia en la mejora de la redistribución del ingreso y en una reducción considerable de la diferencia recaudatoria a favor del IVA con relación al impuesto a la renta.

Lo antes expuesto permite evidenciar que la gestión tributaria en el Ecuador ha estado enfocada a partir de la expedición de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, prioritariamente al cumplimiento de los principios de progresividad y equidad.

Considerando los postulados de redistribución de la riqueza, solidaridad y justicia social, además de las estrategias antes mencionadas, el SRI está orientándose hacia la construcción de un modelo de control del impuesto a la renta de las personas naturales. En este sentido, se han identificado medidas tendientes a reducir riesgos relacionados con la posible omisión de ingresos gravados. Una de estas medidas es la obligación de las sociedades, conforme el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de presentar ante la administración tributaria el domicilio o residencia e identidad de sus accionistas, partícipes o socios.

Una parte importante de la gestión de riesgos tributarios está relacionada con la información, la cual debe ser actualizada y fiable. En este sentido, la implementación de canales físicos y virtuales con estándares de calidad, que cuenten con información integrada y validada, enfocada al control tributario se constituye en otro tema estratégico de la institución. Así como también el uso de herramientas tecnológicas para la obtención de la información y el procesamiento de la misma, que consiste en la identificación y ejecución de cruces específicos.

La aplicación del sistema de gestión de riesgos implicará un gran esfuerzo por parte de la institución dado que conlleva la revisión de procesos, la integración de sistemas, la implementación de nuevos sistemas, entre otros cambios. No obstante, se constituye en un compromiso con los contribuyentes, tendiente a asegurar un tratamiento adecuado en función del grado de incumplimiento detectado.

El reto actual del Servicio de Rentas Internas es coordinar y sistematizar la ejecución de acciones a nivel institucional; de tal forma de responder rápidamente a cambios en la coyuntura, asegurar que las estrategias de control se dirijan a los ámbitos de mayor prioridad y garantizar el uso óptimo de los recursos de la institución considerando el comportamiento de los contribuyentes.

Por lo tanto, asegurar un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias es un compromiso de la sociedad en general. Los ciudadanos tienen una gran responsabilidad en prevenir la evasión. Si este fenómeno no es censurado por la sociedad, la evasión se vuelve generalizada y no se conseguirá el objetivo de asegurar la equidad y redistribución de la riqueza.

La aplicación del sistema de gestión de riesgos implicará un gran esfuerzo por parte de la institución dado que conlleva la revisión de procesos, la integración de sistemas, la implementación de nuevos sistemas, entre otros cambios. No obstante, se constituye en un compromiso con los contribuyentes, tendiente a asegurar un tratamiento adecuado en función del grado de incumplimiento detectado.

El reto actual del Servicio de Rentas Internas es coordinar y sistematizar la ejecución de acciones a nivel institucional; de tal forma de responder rápidamente a cambios en la coyuntura, asegurar que las estrategias de control se dirijan a los ámbitos de mayor prioridad y garantizar el uso óptimo de los recursos de la institución considerando el comportamiento de los contribuyentes.

Por lo tanto, asegurar un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias es un compromiso de la sociedad en general. Los ciudadanos tienen una gran responsabilidad en prevenir la evasión. Si este fenómeno no es censurado por la sociedad, la evasión se vuelve generalizada y no se conseguirá el objetivo de asegurar la equidad y redistribución de la riqueza.

Reflexión de la ciudadanía fiscal en el marco del Buen Vivir

Mario Solís Recalde

Investigador del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas

Carlos Marx Carrasco Vicuña

Director General del Servicio de Rentas Internas

[...] pasar de ser individuos indiferentes a ciudadanos comprometidos. (Cañete, 2006)

12.1 Breve aproximación a la ciudadanía fiscal

Con motivo de la 45ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias tuvimos ocasión de definir la ciudadanía fiscal como *la conciencia de las personas, grupos e instituciones acerca de su responsabilidad y compromiso en la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fundamentales*. Su formulación, en la que subyace un fuerte componente ético, se relaciona con los principios universales de justicia, equidad, y libertad, y propende a una relación más dinámica entre los servidores del Estado y la ciudadanía, considerándolos como partícipes⁸⁴, protagonistas del nuevo orden político y social que consagra la Constitución del Ecuador.

84 “... la participación significa mucho más que ayudar a implementar políticas, pues incluye la deliberación y la toma de decisiones en el sentido más amplio, así como medidas de redistribución que contrarresten las tendencias hacia la concentración del ingreso y la eliminación de derechos. Asimismo, los procesos de democratización y de descentralización han abierto espacios para experimentos de gestión local alternativa. El caso de Porto Alegre en Brasil es el más conocido...” (Assies et. al, 2002, p. 61)

La construcción de ciudadanía fiscal requiere de un proceso de aprendizaje y una temprana familiarización con las funciones del Estado y de los mismos tributos, entendidos estos últimos como los instrumentos que proveen los recursos que permiten llevar a cabo las políticas del Estado. Crear cultura sobre aspectos como la naturaleza de los tributos, sus clases, el potencial redistributivo de unos y otros, o el mismo rigor que el sistema aplica al evasor tributario constituye un paso previo, necesario, pero insuficiente, ya que el ejercicio de la ciudadanía aspira a su participación directa en la deliberación de problemas concretos y en la toma de decisiones. El aprendizaje, la toma de conciencia de lo que a cada ciudadano le corresponde aportar como actor del desarrollo colectivo, y cómo priorizar en la asignación de recursos, abren el camino hacia el compromiso ciudadano y al anhelo de que el tributo sea concebido como una contribución solidaria a la construcción colectiva del Estado, y no como una carga económica individual.

Por otra parte, esta transformación no es posible sin una conducta ejemplar de la administración pública, y de la administración tributaria en particular, donde funcionen mecanismos participativos permanentes de transparencia, rendición de cuentas y control social. La actual dirección de la administración tributaria ecuatoriana ha marcado un rumbo decidido en esta dirección, convencida de que la coyuntura histórica es propicia para sentar los cimientos firmes de la ciudadanía fiscal que, tal y como la proponemos, supone una verdadera transformación cultural hacia una nueva forma de convivencia basada en el Buen Vivir, donde se intensifique la comunicación permanente y se establezcan fuertes lazos de solidaridad y responsabilidad social:

“Buen Vivir o Vivir Bien, Sumak Kawsay, Ñande Reko (...) Significan, en primer término, ‘Vivir bien entre nosotros’. Propugnan una convivencia comunitaria con interculturalidad y sin asimetrías de poder. Como dijo Evo Morales: ‘No se puede vivir bien si los demás viven mal’. Y esta expresión condensa lo central del planteamiento solidario: se trata de vivir como parte de la comunidad, con protección de ella, en armonía con la naturaleza, ‘vivir en equilibrio con lo que nos rodea’, y también ‘bien contigo y conmigo’, que es diferente del ‘vivir mejor’ occidental, que es individualista, separado de los demás e inclusive a expensas de los demás y separado de la naturaleza...” (Rauber, 2010, p. 8).

En efecto, el régimen del Buen Vivir es un aporte con un contenido político original: el de un modo de vida que prioriza la equidad, la justicia social y la libertad, lo que es parte de la alternativa de participación democrática,

directa y consciente en la que se reconocen los derechos económicos, civiles, políticos y sociales de las minorías, de los excluidos, de los niños y jóvenes, así como los derechos culturales y multiculturales⁸⁵.

12.2 La ciudadanía fiscal. Un desafío presente en la Constitución, el Plan Nacional del Buen Vivir y la misión institucional del SRI

De acuerdo con el Preámbulo de la Constitución, las mujeres y los hombres de Ecuador tenemos el mandato de construir “una nueva forma de convivencia ciudadana, en diversidad y armonía con la naturaleza, para alcanzar el buen vivir, el *sumak kawsay*; una sociedad que respeta, en todas sus dimensiones, la dignidad de las personas y de las colectividades.”

La misma Constitución, en su artículo 300, entrega al sistema tributario la potestad y la responsabilidad de transformar el sistema económico y social vigente. La exhortación a promover conductas ecológicas, sociales y económicas responsables desde la política tributaria es el fundamento constitucional del Programa Ciudadanía Fiscal, que refuerza el Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013 (PNBV), en cuyos objetivos 1, 5, 7, 8, 10 y 12 alude a aspectos tales como auspiciar la igualdad, la cohesión y la integración social y territorial en la diversidad; impulsar la integración latinoamericana; construir y fortalecer espacios públicos interculturales y de encuentro común; fortalecer la identidad nacional, la plurinacionalidad y la interculturalidad; garantizar el acceso a la participación pública y política y consolidar la transformación del Estado para la construcción del régimen del Buen Vivir.

En particular, la Política 1.5 del PNBV se orienta a “asegurar la redistribución solidaria y equitativa de la riqueza”, para lo que se plantea, entre otras estrategias:

85 “...interesa resaltar aquí que tanto el sistema de derechos y deberes como la participación política y cultural efectiva tienen consecuencias materiales de variable intensidad, las cuales tienden a consolidar una ‘posición’ del individuo-ciudadano en la estructura social y política del Estado-nación. La ciudadanía materializa, desde este punto de vista, una suerte de estatus jurídico, político y socioeconómico...” (Andrenacci, L. y Repetto F., 2007, p. 5)

- Ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en la recaudación de tributos no regresivos fundamentados en el principio de justicia distributiva.
- Fortalecer la cultura tributaria del país, a través de la difusión del uso de los recursos recaudados en inversión pública.
- Aplicar y fortalecer mecanismos de control y penalización severa al contrabando y la evasión tributaria, particularmente de las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.
- Generar mecanismos no tributarios de redistribución que sean aplicados de forma diferenciada según los ingresos y niveles de consumo de bienes y servicios.
- Promover incentivos monetarios y no monetarios para las iniciativas productivas y comerciales que impulsen la redistribución solidaria y equitativa de la riqueza.

El Servicio de Rentas Internas asumió estos desafíos al proclamar en su misión institucional *la promoción y exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de principios éticos y legales para asegurar una efectiva recaudación que fomente la cohesión social.*

En efecto, el aseguramiento de la recaudación que posibilite la cohesión social comienza por el favorecimiento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, en suma, por la socialización de la idea de ciudadanía fiscal y su efectivo ejercicio, bajo la premisa de que la sociedad ecuatoriana es plural y diversa. El “Programa Ciudadanía Fiscal 2011-2013”, que propone la adopción de acciones y estrategias para infundirla en la sociedad ecuatoriana es la contribución del SRI a la transformación cultural.

Concluamos señalando que en la consecución de sus objetivos, que como ha quedado dicho no son otros que los del PNBV y los de la misma Constitución, al SRI no le basta con ser la institución pública con los más altos estándares de eficiencia, sino que quiere significarse como referente ético del resto de las instituciones del Estado y de la sociedad misma, una fórmula de la que no se declara propietario exclusivo. Al contrario, no existe una mejor garantía de éxito que transitar esta senda con todos quienes con su buen hacer

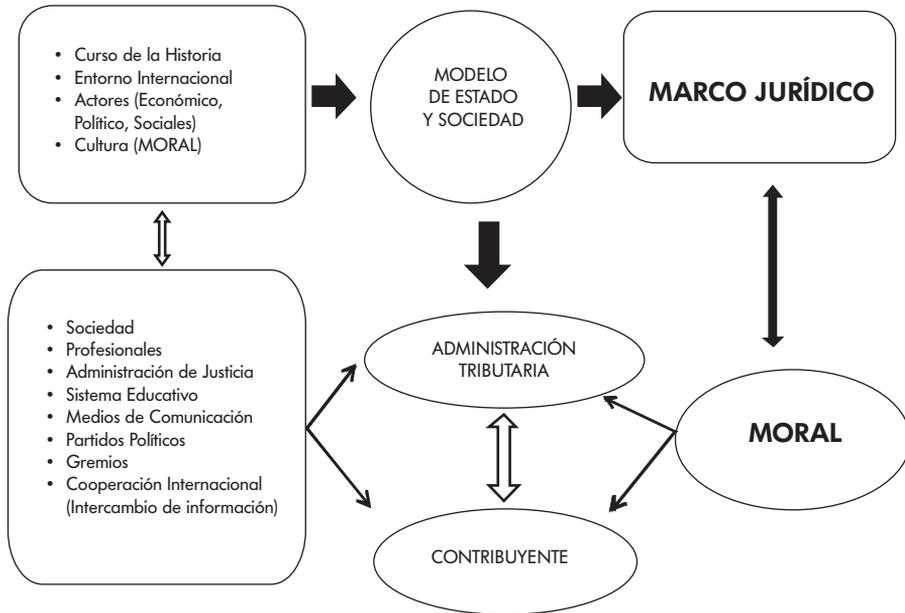
en la esfera pública o privada, también contribuyen a construir ciudadanía, a hacerle bien al país.

12.3 La transformación de los tributos en contribución solidaria

Como anota Gerardo Caetano, estamos en presencia de un proceso acelerado de mutaciones en el campo político. Al respecto, el régimen del Buen Vivir es un aporte potente e inédito que tiene un contenido político original: el de un modo de vida que prioriza la equidad, la justicia social y la libertad, lo que es parte de la alternativa de participación directa, democrática y consciente de los ciudadanos y ciudadanas. Ante este cambio de paradigma, resulta pertinente repensar el papel de los impuestos, no solo como elementos indispensables del bienestar, sino repensar y criticar la carga ideológica e histórica que tienen. En este sentido desde la administración tributaria actual surge la propuesta de superar la visión de los tributos como imposición o carga fiscal para asumirlos como “contribución solidaria”. Para ello, se han iniciado programas y proyectos orientados en esa dirección. Para percibir a los impuestos como una contribución solidaria se necesita debatirse y poner en tela de duda la escala de valores de la civilización capitalista. Mientras la acumulación infinita de riqueza, el consumo sin considerar al medio ambiente y el bien individual estén sobre el bien colectivo, la sociedad no podrá garantizar mayores niveles de justicia. Bajo esta escala de valores donde la ganancia y el lucro privado son la prioridad, los impuestos son un “escollo” a los comúnmente llamados individuos “libres”.

Los impuestos, en la escala de valores de las sociedades capitalistas, son una reducción de la ganancia y por ende del bienestar individual. Por lo tanto, es necesario romper la escala de valores actual para poder transformar la moral de una sociedad. La moral tributaria está inmersa en esta mercantilización de la vida y del ser humano. Siempre será costoso, en términos de bienestar, pagar impuestos. Por ende “duele” renunciar al bienestar individual (dinero) para aportar al bienestar colectivo (solidaridad).

Gráfico 12.1
La moral, el Estado y la administración tributaria



"La Moral es el centro del cumplimiento"

Fuente: Carrasco, 2011.

La moral tributaria es clave para el desarrollo de la ciudadanía fiscal. Para contribuir al desarrollo de una moral tributaria, el Servicio de Rentas Internas, dentro de sus funciones ha venido realizando su aporte a nivel de la educación básica y superior con actividades y contenidos relacionados con la cultura tributaria. Parte de ello es demostrar que los derechos y los deberes son dos caras de la misma moneda.

12.4 La cohesión social y el Buen Vivir

En la segunda década del siglo XXI plantear la construcción del régimen del Buen Vivir atraviesa los umbrales de la utopía y se convierte, para el caso ecuatoriano, en un mandato real e ineludible.

La Cepal destacó hace cinco años, que América Latina no contaba con políticas regionales de cohesión.

“En América Latina y el Caribe, a diferencia de lo observado en la Unión Europea, no existe un marco político de integración supra nacional y no se cuenta con los recursos suficientes para la implementación de políticas regionales de cohesión. La región se encuentra en una fase de instalación de los temas de cohesión social en las agendas nacionales, etapa en la cual la construcción de un concepto de cohesión social que capture los principales desafíos de equidad e inclusión social que enfrentan los países de la región y que permita vincular las dimensiones económica, política, social y cultural del desarrollo adquiere importancia crucial.” (Cepal, 2007, p. 8).

Hoy podemos afirmar que la situación ha cambiado radicalmente, pues existen varios esfuerzos convergentes en esa dirección; algo similar se da en algunos países a nivel interno, es decir, estamos en un momento histórico en que se están produciendo cambios inéditos y muy rápidos. En este contexto, el tema de consolidación de la cohesión social y la construcción de un modo de vida anclado al régimen del Buen Vivir, significa que debemos enfrentar los desafíos mirando la realidad de modo distinto. Este libro intenta realizar algunos avances.

El proyecto presentado considera a la participación ciudadana como el punto de partida de la ciudadanía fiscal y esa participación se funda en el desarrollo del compromiso, de la responsabilidad ciudadana, de la apertura y la solidaridad, pero un elemento determinante es el desarrollo de la democracia que se enlaza con un proceso de descentralización y desconcentración del desarrollo nacional.

12.5 La ciudadanía fiscal como cambio cultural

Un cambio en las magnitudes que se plantea no será efectivo sin un cambio cultural, entendiendo a la cultura como el conjunto de ideas, creencias, visiones y valores acerca del mundo y de la sociedad transmitidos socialmente. Como escribía Antonio Gramsci, marxista italiano, es necesaria la “crítica de las costumbres”. Y nosotros, dialogantes por naturaleza, desplegamos todo esfuerzo en pos de transformaciones culturales que sepulten algunas conductas que solo benefician mezquinos intereses. La desigualdad y el atraso

de nuestros países también se deben a importantes factores culturales que en últimas cuentas sustentan las bases morales de una sociedad.

Si bien estamos conscientes que el cambio cultural es un proceso de largo plazo, también creemos que esta tarea comienza por la generación de hábitos sociales de corto plazo.

Sin duda son cientos los hábitos necesarios para transformar las viejas estructuras de dominación y atraso, no obstante es importante resaltar la necesidad de uno de ellos en particular: la veeduría ciudadana. La voluntad sincera de supervisar, observar, inspeccionar las acciones de una sociedad y del Estado con la única intención de velar por el interés colectivo, es sin duda uno de los sentimientos más nobles y necesarios que tiene una colectividad. La veeduría por lo tanto, se convierte en el motor del cambio, el punto culminante de una historia de atraso y deslegitimación mutua entre todos los miembros de la sociedad.

La falta de confianza entre unos y otros es sin duda uno de los elementos que fractura la sociedad en clases sociales irreconciliables: entre buenos y malos, entre mejores y peores, entre nosotros y ellos. La discriminación étnica, social, económica y cultural tiene también una raíz de desconfianza mutua entre los diferentes grupos. En este ambiente de desconfianza, el Estado no es una figura ficticia como se podría llegar a pensar. El Estado somos todos, el problema es que el Estado ha estado a merced y conveniencia de pocos grupos y en perjuicio de todo el resto. El aparato estatal ha servido como instrumento de dominación de una clase sobre otra. La fractura de la sociedad se expresa también en la desconfianza y distanciamiento del Estado.

En definitiva podemos afirmar sin temor a equivocarnos que en Ecuador la confianza está rota. Y no está rota porque todos quisimos que sea así, sino porque la falta de confianza social, la falta de cohesión, sirve para determinados intereses y permite reproducir el modelo excluyente e injusto que beneficia a unos pocos.

¿Cómo recuperar la confianza en el Estado, en nosotros y en el resto? Sin duda la tarea es de largo plazo, pero la respuesta debería comenzar desde un proceso decidido de veeduría sincera y fuera de intereses particulares o réditos particulares. La veeduría no es un estado, debe ser una forma de vida. La ciudadanía no se entiende sin ciudadanos veedores.

La veeduría se construye día a día, desde denunciar una infracción de tránsito hasta supervisar los contratos mineros o petroleros. La veeduría no es solo velar por los intereses particulares, es velar por el bien común. En este sentido la veeduría y la ciudadanía se convierten en un binomio indisoluble.

En este nuevo pacto de convivencia, donde “no se puede vivir bien si el resto vive mal”, los impuestos no son un mero instrumento de financiar el Estado. Los impuestos se convierten en un patrimonio de todos. Si es de todos, ¿por qué no vigilamos que todos paguen lo que les corresponde? Dejemos la idea que evadir no hace mal a nadie, solo al Estado. Evadir es robarles a las madres, a los ancianos, a los niños, a todos. Vivir de la evasión, del “rentismo” y del “lobismo” ocasiona que el resto viva mal.

Importancia de las relaciones fiscales entre diferentes niveles de gobierno: una aproximación para el caso ecuatoriano

Víctor Aguiar Lozano, Hugo Aguiar Lozano, Luis Castro Abril
Consultores del Programa Modernización y Descentralización (Promode) -
Cooperación Alemana GIZ

Amelí Torres Espinosa
Asesora del Programa Promode-GIZ

13.1 Introducción

Para el Servicio de Retas Internas (SRI), el estado de la tributación subnacional (es decir la tributación recaudada por los gobiernos autónomos descentralizados, GAD) es importante en la medida que complementa un sistema sostenible de las finanzas públicas. Por esta razón el SRI está interesado en el análisis y desarrollo de insumos técnicos (fiscales-tributarios) que apoyen el mejoramiento de la recaudación de tributos en todos los niveles de gobierno, la disminución de la evasión, la justicia y redistribución de la riqueza y la estimación del impacto que tienen los cambios impositivos tanto a nivel nacional como a nivel local.

La dinámica de las finanzas públicas cobra mayor importancia en la medida que se analizan las interrelaciones fiscales entre los distintos niveles de gobierno; desde esta perspectiva existen tres grandes cuestiones a ser consideradas:

- a. ¿Quién hace qué? Es decir, la asignación de gasto, que genera respuestas según la calidad con que se brinden los servicios;

- b. ¿Quién o con qué recursos se cuenta? Y la efectividad con que se lo realiza, es decir, la asignación de ingresos; y,
- c. ¿Cómo resolver la inevitable brecha o desequilibrio entre ingresos y gastos de los gobiernos locales que se genera al tratar las dos primeras cuestiones? Y finalmente, ¿hasta qué punto deberían ajustarse las diferencias en necesidades y capacidades entre las distintas unidades de gobierno de nivel similar? (conocido como brecha o desequilibrio horizontal).

En este capítulo, haremos énfasis en la segunda cuestión, correspondiente a la “asignación de ingresos” a partir de las “oportunidades fiscales” de los gobiernos autónomos descentralizados (GAD) que se evidencian en el marco legal vigente (Cootad y Código de Planificación y Finanzas Públicas⁸⁶). Estos son actores con un rol fundamental en el cumplimiento de los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir y del Sistema Nacional de Finanzas Públicas, uno de ellos “la efectividad de la recaudación de los ingresos públicos”.

Los insumos presentados en este capítulo responden a los lineamientos legales e institucionales vigentes, así como el interés del SRI con el apoyo de Promode-GIZ por desarrollar estudios técnicos que permitan mejorar el sistema tributario en el Ecuador y sirvan de insumo a los hacedores de políticas públicas.

Estas políticas deben contemplar, entre otras características: los principios vigentes en la Constitución, el cumplimiento de las metas del Plan Nacional de Desarrollo y la mejora en la calidad de los servicios, desde una lógica “vertical” (entre niveles de gobierno) que no impliquen necesariamente jerarquía o subordinación y desde una lógica “horizontal” (dentro de cada nivel de gobierno).

A continuación se analizan los más importantes tributos subnacionales a la luz de un doble enfoque: el cumplimiento de los principios constitucionales y los desafíos de política pública asociados al desempeño de los impuestos.

86 Publicado en Registro Oficial # 306 22-10-2010

13.2 Desafíos de la tributación subnacional

Los tributos subnacionales son un componente cada vez más importante de las finanzas de los gobiernos autónomos descentralizados (GAD). En una década, la recaudación subió en aproximadamente 500% en términos nominales. Además, la participación porcentual de los tributos en el total de ingresos propios de los GAD se ha incrementado de 48% a 56% en el mismo lapso temporal. En otras palabras, la participación absoluta y relativa de los tributos locales ha aumentado a través del tiempo. La recaudación tributaria subnacional se ha incrementado consistentemente durante la última década. Este hecho es relevante por dos motivos; en primer lugar, los ingresos provenientes de impuestos locales se convierten en una fuente atractiva de financiamiento de los gobiernos autónomos pues les da acceso a una base tributaria amplia y sobretodo permite vincular de manera directa el consumo e inversión de los gobiernos locales con su financiamiento. De esta manera, se puede lograr una racionalización en el gasto local, una mayor eficacia en su asignación y un mayor control de su financiamiento (Dillinger, 1992).

No obstante, los principales tributos subnacionales como el impuesto predial sobre propiedades urbanas y rurales y el impuesto de patentes sobre el patrimonio de empresas y personas naturales presentan algunos problemas. Por ejemplo, no ha existido hasta la fecha una evaluación del cumplimiento de los principios constitucionales por parte de los tributos subnacionales, el crecimiento de la recaudación ha caído en magnitud en los últimos años, lo que sugiere un agotamiento de la última reforma fiscal municipal realizada en 2004; existe evidencia de que el rendimiento de los principales tributos subnacionales es muy bajo y existe un alto potencial de recaudación que no se está explotando apropiadamente.

El objetivo de este documento es analizar algunos de estos problemas y delinear algunos desafíos de política pública que permitan aliviarlos. En una primera parte se analiza el impuesto predial y en una segunda parte el impuesto de patentes. Cada una de las partes además se divide en el análisis de los principios constitucionales y la presentación de los desafíos de políticas públicas.

13.3 Problemas y desafíos de los tributos subnacionales: impuesto predial e impuesto de patentes

Aunque es innegable que la última reforma tributaria subnacional de 2010 fue seguida de una mejoría del desempeño recaudatorio en todos los impuestos locales y en la mayoría de GAD, no ha existido un análisis del cumplimiento de los principios constitucionales tributarios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de Montecristi. Tales principios son: (i) legalidad, (ii) progresividad, (iii) eficiencia, (iv) simplicidad administrativa, (v) suficiencia recaudatoria, (vi) transparencia, (vii) equidad, (viii) generalidad, (ix) igualdad, (x) proporcionalidad y (xi) irretroactividad.

En esta subsección se realizará un análisis breve del cumplimiento de estos principios constitucionales en los principales tributos subnacionales: el impuesto predial urbano y rural y el impuesto de patentes. Estos dos tributos representan el 34% de los ingresos tributarios totales a nivel nacional y el 19% de los ingresos propios de los GAD en el año 2010. Además, son los más importantes por nivel de recaudación.

13.3.1 Impuesto predial urbano y rural

Este impuesto subnacional se alinea a los principios constitucionales y legales tributarios de la siguiente manera:

El principio de legalidad se cumple, pues este principio indica que no hay tributos sin ley. Para el caso del impuesto predial, el Cootad (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización) contiene regulaciones que establecen claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, entre otras condiciones.

El principio de simplicidad administrativa se refiere, según Stiglitz y Atkinson (1972), a que debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos. En el caso del impuesto predial urbano, se puede identificar que existe una complejidad manifiesta en el avalúo del bien inmueble urbano, puesto que dependerá de cada municipio o distrito metropolitano hacerlo en base a la normativa legal y a las ordenanzas que se creen para el efecto.

Es precisamente esta dificultad en la valoración del bien la que ha generado distorsiones en el cálculo de la cuota tributaria y que deberá solucionarse de una forma técnica para que este principio de simplicidad administrativa se cumpla. Sucede algo similar en el caso del impuesto predial rural.

El principio de suficiencia recaudatoria le impone a los GAD ciertos deberes de carácter financiero. En efecto, en aplicación de este principio, corresponde a los gobiernos locales asegurarse de que la recaudación de tributos sea siempre suficiente para financiar el gasto público. Alternativamente, los ingresos tributarios deben ser una parte importante de los ingresos fiscales necesarios para el funcionamiento de los entes desconcentrados. Lo mismo se aplica para el caso del impuesto predial rural. En su conjunto, los impuestos predial y urbano representan alrededor del 12% del total de los ingresos propios de los GAD en el año 2010. Esta cifra confirma que el impuesto predial no tiene el peso que debiera en la estructura de impuestos subnacionales, aún considerando su alto costo operativo.

El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo nivel posible de claridad. Tanto el impuesto predial urbano como el predial rural cumplen este principio, aunque no de manera total. Si bien las normas que los regulan son entendibles y no generan mayor dificultad de comprensión en su aplicación, no es menos cierto que las disposiciones sobre estos impuestos podrían ser más claras y precisas. En suma, se las podría mejorar para evitar así toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes. Esta aclaración beneficiaría tanto a los contribuyentes como a los funcionarios municipales y evitaría también la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de estos impuestos. Sin embargo, esto no significa que no deban ser adecuados en base a nuevas formas que permitan mejorar, por ejemplo, el nivel recaudatorio y su simplicidad al momento de su recaudación.

El principio de generalidad significa que el impuesto comprenda a todas las personas cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación, por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica. Tanto el impuesto predial rural como el pre-

dial urbano cumplen con este principio de generalidad, con las excepciones legales respectivas.

Respecto al principio de irretroactividad, éste significa que el régimen tributario rige para lo venidero. No puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos. El impuesto predial urbano, el predial rural, así como todos los tributos establecidos en el sistema legal tributario ecuatoriano cumplen este principio.

El principio de equidad se puede subdividir a su vez en dos: equidad horizontal, que requiere que aquellos individuos que sean iguales sean tratados igualmente por el sistema tributario; y equidad vertical, que se refiere a que el elemento diferenciador de la tributación sea la capacidad de pago (McDaniel & Repetti, 1992) e implica una progresividad en los tributos. En el caso del impuesto predial urbano, el Cootad sólo establece que al valor de la propiedad urbana se aplicará un porcentaje que oscilará entre un mínimo de 0.25 por mil y un máximo del cinco por mil que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal. No obstante, no se obliga a que se utilicen esquemas crecientes o progresivos en la base impositiva. En el caso del predial rural, la situación es similar. Esta realidad normativa tiene consecuencias sobre el nivel de progresividad de este tributo.

La evaluación del nivel de la progresividad de los tributos subnacionales presenta desafíos metodológicos importantes. La razón es la falta de datos apropiados para realizar el análisis distribucional. Frente a esta realidad, Aguiar et. al (2012) proponen una metodología alternativa que se basa en la medición de la progresividad en base al tipo impositivo medio y regresiones no paramétricas locales⁸⁷. En base a esta metodología, se encuentra que sólo el 9% de municipios tiene un esquema de impuesto predial progresivo mientras que el 91% tiene un esquema proporcional. Esto contrasta con otros impuestos subnacionales como las patentes con un 50% de municipios con progresividad, o un 60% en el impuesto de alcabalas. En otras palabras, se presenta claramente una necesidad de que los municipios utilicen tablas progresivas de cobro de los impuestos prediales. Se debe notar que al ser el principal impues-

87 Una regresión es una técnica estadística que busca encontrar la relación que existe entre una serie de variables que se sabe de forma anticipada que pueden tener una relación. De esta forma se utilizó esta técnica para predecir cuál es la relación entre el ingreso de los individuos del cantón y los impuestos que pagan, de tal forma de estimar la progresividad del impuesto.

to subnacional, es crucial en determinar la progresividad total de los tributos subnacionales. Si se relaciona el pago del impuesto predial con el ingreso de las personas, lo que se conoce como el Tipo Impositivo Efectivo, en Ecuador esta relación es extremadamente baja. Mediante la metodología presentada en Aguiar et. al (2012), en la cual se reconstruye el ingreso cantonal de los hogares en base a datos censales y encuestas, se encuentra que el Tipo Impositivo Efectivo de los predios es sólo del 0.6%. Por otro lado, el Tipo Impositivo del total de los tributos subnacionales en 2010 fue de sólo el 2%.

Desafíos

El impuesto predial es un medio atractivo de financiamiento para los gobiernos municipales en el Ecuador. Sin embargo, todavía los rendimientos de los impuestos prediales son bajos. Aunque el impuesto esté presente, virtualmente, en todos los municipios, su contribución al total de ingresos del sector público es relativamente baja, además de tener una baja presión fiscal y un bajo nivel de progresividad. En parte, estos bajos rendimientos pueden ser el reflejo de fallas en la administración del impuesto. Una gran proporción de propiedades no han sido tomadas en cuenta dentro del catastro que sirve para determinar la base imponible del impuesto. En el mismo sentido, muchos de los bienes catastrados no están debidamente valuados. Finalmente, la eficiencia en la recaudación del impuesto no representa niveles altos, sino que suele ser problemática.

En este sentido, se puede establecer algunos desafíos de política pública: (i) la base imponible puede ser mejorada si se cambian los sistemas usados para identificar los predios, desde un sistema que use la declaración de los propietarios hasta uno basado en un mapa impositivo que podría aprovechar los avances en los sistemas de georeferenciación satelital. En otras palabras, se debe mejorar los catastros. (ii) La certeza en el avalúo de los predios puede ser mejorada a través de un “avalúo en masa”, que es una de muchas otras metodologías que se pueden usar y no necesariamente la mejor. Sin embargo, esta metodología sugiere un avalúo sistemático de grupos de propiedades en una fecha determinada, usando procedimientos estandarizados y herramientas estadísticas. Es decir, esta metodología sugiere que se debería propender a usar un sistema basado en fórmulas matemáticas que minimizan la dependencia en el juicio propio de las personas encargadas de realizar los avalúos. (iii) La eficiencia en la recaudación puede ser mejorada si se establece un sistema

de monitoreo de la recaudación que identifique de manera más certera a los grandes evasores, así como el uso de certificados de estar al día en el pago de impuestos como requisitos para diversos trámites. Esto haría cumplir el pago de los impuestos. (iv) El nivel absoluto de obligaciones generadas por el impuesto predial también permanece bajo. Es indispensable la implementación de un sistema que ajuste los avalúos anualmente, o que ajuste las tarifas impositivas de manera anual, caso contrario la inflación rápidamente podría erosionar el valor real de las obligaciones tributarias. Es decir, debe implementarse un sistema de indexación inflacionaria al impuesto. (v) Finalmente, se debe considerar la posibilidad de hacer obligatorio el uso de tablas impositivas que incorporen criterios de progresividad.

13.3.2 Impuesto de patentes municipales

En la actualidad, la patente es la licencia o permiso que otorgan los municipios para el ejercicio de actividades de carácter económico a realizarse dentro de la jurisdicción cantonal de dicho municipio. Por supuesto, este impuesto ya no constituye un derecho exclusivo otorgado a determinadas personas, sino todo lo contrario, aplicando el principio de generalidad, se aplica a una amplia base imponible de sujetos contribuyentes. La base imponible es el patrimonio. Este impuesto subnacional se alinea con los principios constitucionales y legales tributarios de la siguiente manera:

El principio de legalidad se cumple. La Cootad indica el sujeto pasivo, la base imponible, además de que se establecen las fechas de pago; entre otros aspectos legales imprescindibles en el diseño impositivo. Respecto al principio de simplicidad administrativa, se puede concluir que este impuesto de patentes no genera una complejidad en su aplicación, más allá que su reglamentación esté ejercida mediante ordenanzas, lo que puede generar algunas particularidades en municipios específicos o distritos metropolitanos determinados. Pero no se trata de un impuesto que implica un sistema extremadamente complejo. El principio de suficiencia recaudatoria no es cumplido por el impuesto de patentes, pues sólo representó 7% de los ingresos propios en 2010.

El principio de transparencia también tiene un nivel de cumplimiento menor al óptimo. La administración tributaria del impuesto de patentes puede generar vacíos y contradicciones entre los distintas ordenanzas que

generen problemas en la inteligibilidad y en la aplicación del tributo en determinados casos.

La progresividad del impuesto de patentes es uno de los principios constitucionales claves. En el caso del impuesto de patentes, el artículo 548 del Cootad, inciso segundo, establece que el concejo municipal o metropolitano establecerá mediante ordenanza la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio. Además establece una tarifa mínima de 10 dólares y una máxima de 25,000 dólares. Por lo que, en primera instancia, se cumple con el principio de progresividad, ya que implica que a mayor capacidad contributiva, corresponde progresivamente una tarifa más alta.

Del análisis realizado sobre la aplicación de este impuesto a través de la comparación entre las ordenanzas de diversas ciudades (Quito, Guayaquil, Cuenca, Manta, Lago Agrio), se ha podido determinar que al dejar la reglamentación a las ordenanzas municipales, se puede distorsionar la aplicación del tributo, sobre todo con el cálculo de la cuota del mismo en base a las tarifas que establecen las distintas ordenanzas. Ello puede afectar el principio de equidad horizontal, puesto que contribuyentes que estén en igualdad de condiciones podrían ser gravados con diferentes contribuciones o distintas cuotas tributarias.

En base al análisis de Aguiar et al. (2012), se encuentra que el 50% de los municipios del Ecuador tienen un impuesto de patentes progresivo y adicionalmente el 50% de los municipios tienen un sistema proporcional. En otras palabras, este impuesto tiene un mejor desempeño en términos de progresividad que el predial, pero todavía existe un largo camino por recorrer. A su vez, su Tipo Impositivo Efectivo es de apenas el 0.2%.

Desafíos

Los desafíos de política pública relacionados al impuesto de patentes son los siguientes: (i) Para el caso de los sujetos pasivos que no estén obligados a llevar contabilidad, se podría introducir un sistema presuntivo con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate. Con este propósito, los órganos administrativos competentes en materia tributaria del municipio respectivo emitirán una tabla de bases presuntivas conforme al Clasificador Internacional Industrial Uniforme. (ii) Los municipios deberían utilizar tablas impositivas con criterios de progresividad.

Tabla 13.1
Principios Constitucionales

Matriz de cumplimiento de principios tributarios*												
Tributos vigentes principios	Base normativa	Principio de legalidad	Principio de progresividad	Principio de eficiencia	Principio de simplicidad administrativa	Principio de suficiencia recaudatoria	Principio de transparencia	Principio de equidad	Principio de generalidad	Principio de igualdad	Principio de proporcionalidad	Principio de irretroactividad
Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas	COOTAD (Arts. 56-551)	Alto	Alto	Medio	Alto	Medio	Alto	Alto	Alto	Medio	Alto	Alto
Impuesto Predial Urbano	COOTAD (Arts. 501-513)	Alto	Medio	Medio	Medio	Alto	Medio	Alto	Alto	Medio	Alto	Alto
Impuesto Predial Rural	COOTAD (Art. 514-521)	Alto	Medio	Medio	Medio	Alto	Medio	Alto	Alto	Medio	Alto	Alto

* El nivel de cumplimiento se mide en tres niveles: Alto, Medio, Bajo

13.4 Conclusiones

En conclusión se puede observar que los principios constitucionales y legales tributarios son cumplidos de manera parcial por los impuestos prediales y de patentes. Los mayores problemas están en temas como la transparencia, la eficiencia recaudatoria y, sobre todo, la progresividad, temas que implican los más importantes desafíos. Los desafíos de política pública se concentran en aumentar la base imponible, mediante la implementación de sistemas eficaces para el levantamiento y actualización de los catastros, en el caso del impuesto predial; y una determinación de bases imponibles que tenga una real concordancia con el nivel de actividad en el caso del impuesto a las patentes. Además, es importante crear regulaciones que ayuden a implementar mecanismos de tributación progresiva en el nivel subnacional, verificando que el diseño progresivo contribuya efectivamente a mejorar el nivel de equidad de los tributos. Se propone también la necesidad de realizar cambios operativos y organizacionales para aumentar el rendimiento de los impuestos y que permitan la gestión eficaz de las administraciones tributarias subnacionales y que mejorarán la transparencia en la gestión de los tributos recaudados por los GAD.

Glosario

Bienestar: conjunto de las cosas (situaciones, oportunidades, bienes y servicios) necesarias para vivir bien. Vida holgada o abastecida de cuanto conduce a pasarlo bien y con tranquilidad. Estado de la persona en el que se le hace sensible el buen funcionamiento de su actividad somática y psíquica.

Buen vivir: es la satisfacción de las necesidades, la consecución de una calidad de vida y muerte digna, el amar y ser amado, y el florecimiento saludable de todos y todas, en paz y armonía con la naturaleza y la prolongación indefinida de las culturas humanas (Plan Nacional de Desarrollo, Senplades 2009).

Ciudadanía fiscal: conciencia sobre la responsabilidad y compromiso de las personas, grupos humanos e instituciones con la construcción de la sociedad cohesionada, democrática y justa del Buen Vivir y la felicidad a través del ejercicio consecuente de sus deberes y derechos cívicos, ciudadanos y fiscales.

Coefficiente de Gini: este índice mide la desigualdad de los ingresos a través de un valor entre cero y uno. El cero representa una situación de total igualdad (todos los individuos tienen un mismo nivel de renta), mientras que el uno representa una situación de perfecta desigualdad (existe un solo individuo que concentra toda la renta).

Cohesión social: representa la dialéctica entre los mecanismos instituidos de exclusión/inclusión social y las respuestas, percepciones y disposiciones frente al modo en que estos mecanismos operan.

Concordato: fue un acuerdo entre la Iglesia Católica (Santa Sede) y un Estado para regular las relaciones entre ellos, en materias de mutuo interés.

Contrato social: es un acuerdo hipotético entre las personas que conforman una sociedad, acerca de las obligaciones políticas y/o morales (instituciones) que la hacen posible.

Contribuciones especiales: tributos ocasionales que debe pagar una persona cuando recibe un beneficio visible de una obra pública.

Decil: valores de la variable que dividen a la distribución en partes iguales, cada una de las cuales engloba el 10 % de los datos. (www.eumed.net)

Deontología: es la ciencia de la moralidad. Hace referencia a la rama de la ética cuyo objeto de estudio son los fundamentos del deber y las normas morales. Se refiere a un conjunto ordenado de deberes y obligaciones morales que tienen los profesionales de una determinada materia (www.yathnyinvestigacion.blogspot.com).

Derechos de aduana: tributos aplicados al comercio internacional.

Desigualdad: la desigualdad hace referencia a las disparidades existentes en la distribución de una variable (generalmente ingreso) sobre un conjunto finito de individuos. Las diferencias en esta variable expresan de manera directa o indirecta las diferencias en el bienestar de los individuos como síntoma de una ventaja y/o desventaja personal con respecto a los demás.

Dialéctica: técnica de dialogar y discutir mediante el intercambio de razonamientos y argumentaciones.

Economía: es la disciplina que estudia cómo las personas y sociedades usan recursos escasos en los múltiples fines o para la satisfacción de diversas necesidades; describe y comprende los fenómenos de la producción, circulación, distribución y consumo, y sus relacionados, analiza los agentes e instituciones intervinientes, y trata de establecer un orden que responda al mejor aprovechamiento de los bienes materiales con fines humanos vitales y éticos.

Economía del Bienestar: es una rama del pensamiento económico que se propone incrementar el bienestar total o la utilidad total existente en una sociedad. Para ello hace uso de las herramientas de la microeconomía en la evaluación de distintas situaciones, en términos de eficiencia económica y distribución del ingreso. El problema básico que se presenta en tal caso es que debe encontrarse un modo de hacer comparaciones interpersonales de utilidad, es decir, definir una escala de preferencias que sea común para dos o más personas.

Economicismo: criterio o doctrina que concede a los factores económicos primacía sobre los de cualquier otra índole (Real Academia Española).

Endógeno: aquello que se origina en virtud de causas internas (Real Academia Española).

Entropía: corresponde a la segunda ley de la termodinámica, por la que la materia y la energía se degradan continua e irreversiblemente desde una forma disponible a otra no disponible, o de una forma ordenada a otra desordenada, independientemente de que las usemos o no. (M. Teruel, Apuntes de Economía Ecológica, Boletín Económico de ICE, N° 2767)

Equidad horizontal: en términos amplios se puede entender como el trato igual a aquellos individuos que son iguales

Equidad vertical: en términos amplios se puede entender el trato desigual a aquellos individuos que son diferentes.

Ética: parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del ser humano. Conjunto de normas morales que rigen la conducta humana.

Externalidad: es el efecto que las actividades económicas de un agente producen en otro agente, pero que no es tomado en cuenta por el sistema de precios. (Walter Nicholson, 2010, *Microeconomía Intermedia y sus aplicaciones*, Thomson, Argentina)

Fiscal: perteneciente o relativo al tesoro público o a las finanzas públicas.

Gasto corriente: dentro del contexto de la política fiscal, el gasto corriente es el principal rubro del PGE, en el cual se incluyen todas las erogaciones que los poderes y órganos autónomos, la Administración Pública, así como las empresas del Estado requieren para la operación de sus programas. (M. Tomalá, 2007, *Términos Económicos, Serie Variables Socioeconómicas del Ecuador* Tomo II, Análisis Ediciones, Ecuador).

Impuestos: traspaso de fondos del contribuyente al Estado que no tienen una correspondencia inmediata hacia el contribuyente, a diferencia de las tasas o contribuciones especiales. Es un tributo.

Impuestos de base territorial: impuestos que sólo gravan la renta de fuente interna.

Impuestos directos: es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta de los individuos. Son generalmente impuestos que pagan los

contribuyentes por los ingresos que reciben y en base a situaciones particulares de cada uno de ellos.

Impuestos indirectos: es el impuesto que grava indirectamente la riqueza a través del gravamen al consumo que realizan los individuos, por lo que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente. Aquí todos tienen el mismo tratamiento independientemente de la situación económica particular.

Impuestos parafiscales: los impuestos tienen como finalidad última el financiamiento del gasto fiscal. No obstante, existen impuestos que persiguen otros tipos de objetivos, como los ambientales. Se conoce a estos tributos como parafiscales.

Incentivos fiscales: es cualquier beneficio fiscal que brinda el Estado, que implica una renuncia de recursos para éste en términos de recaudación, que tiene como objetivo promover o estimular una actividad económica o algún segmento del sistema económico o social.

Índice Headcount: este índice determina el porcentaje de la población que vive por debajo de la línea de pobreza seleccionada.

Liberalismo económico: se considera como una doctrina que aparece a lo largo del siglo XVIII, cuyos principios básicos establecen que el proceso de intercambio entre individuos tiene propiedades de eficiencia para lograr el bienestar colectivo, el mercado es un orden espontáneo para la asignación de recursos y que la política pública debería limitarse a las pocas preocupaciones comunes de los individuos, la libertad, la seguridad, la justicia, etc. (M. Tomalá, 2007). Términos Económicos, Serie *Variables Socioeconómicas del Ecuador*, Tomo II, Análisis Ediciones, Ecuador)

Moral tributaria: conciencia y conducta responsable de los ciudadanos propugnando el cumplimiento de derechos, obligaciones fiscales y el gasto público con eficiencia, transparencia y equidad.

Neoliberalismo: teoría política que tiende a reducir al mínimo la intervención del Estado.

Normativo: conjunto de normas aplicables a una determinada materia o actividad. El carácter normativo tiene que ver con emisión de un juicio de valor acerca de una situación o actuación que se compara con el deber ser.

Ontología: parte de la metafísica que trata del ser en general y de sus propiedades trascendentales (Real Academia Española).

Participación ciudadana: acción convergente de ciudadanos y ciudadanas con compromiso y responsabilidad ética.

Percentil: valor que divide un conjunto ordenado de datos estadísticos de forma que un porcentaje de tales datos sea inferior a dicho valor. Así, un individuo en el percentil 80 está por encima del 80% del grupo a que pertenece. (Real Academia Española)

Pobreza: en términos socioeconómicos, la pobreza está asociada a la carencia o privación severa de bienes y servicios que solventan un núcleo de necesidades básicas.

Polarización: en términos del ingreso, la polarización compara la distribución del ingreso correspondiente a la población más rica frente la distribución del ingreso de la población más pobre.

Política fiscal: es la acción del Estado en la economía a través del manejo de su presupuesto (ingresos tributarios y no tributarios, gastos, inversión, endeudamiento) con el objeto de alcanzar los objetivos de la política económica general (distribución, estabilización, empleo).

Política pública: es el conjunto de acciones emprendidas por el Estado, respuestas, contenidos, instrumentos y procesos que las autoridades e instituciones gubernamentales llevan a cabo para atender o resolver problemas y asuntos de su selección (decisión) y alcanzar los fines construidos colectivamente.

Positivismo lógico: corrientes filosóficas con ciertos rasgos comunes, que utilizan el método inductivo para la comprobación científica. Mediante el procedimiento se llega a la elaboración de teorías generales que se someten a contrastación por medio de un método adecuado de observación o experimentación para verificar sus implicaciones (R. Gómez López, 2004, *Evolución científica y metodológica de la Economía*).

Presión fiscal: representa los ingresos del Estado, en términos relativos al PIB, obtenidos a través de impuestos administrados por el gobierno central (impuestos a las ganancias, impuestos a los consumos generales y específicos, aranceles, impuestos al patrimonio, etc.), las aportaciones a la contribución social e impuestos de administración regional. Esta relación es sinónimo de la comúnmente y mal llamada “carga tributaria”.

Principio de renta mundial: indica que se gravan todas las rentas que obtengan las personas residentes de un país, ya sean de fuente interna o externa.

Progresividad: un impuesto es progresivo si una variación de su base imponible hace que la recaudación experimente una variación de mayor proporción.

Redistribución: un impuesto es redistributivo en la medida que reduce la desigualdad de la distribución del ingreso después su pago.

Reforma fiscal verde: conjunto de reformas tributarias emprendidas en Europa desde los años 90 que tuvo como objetivo reducir la tributación sobre la renta y por el contrario gravar la contaminación ambiental con la intención de mitigar el daño ambiental manteniendo en equilibrio los ingresos fiscales.

Régimen fiscal: es el conjunto de las normas e instituciones que rigen la situación tributaria de personas naturales o sociedades.

Retención liberatoria: proceso mediante el cual la retención se convierte en pago definitivo del impuesto, eximiendo al contribuyente de presentar la declaración.

Sostenibilidad: cualidad de un proceso que indica que éste puede mantenerse por sí mismo.

Tasa: pagos por servicios o bienes provistos por el Estado. Es un tributo.

Tasa impositiva efectiva: es un indicador del monto que un individuo paga de impuestos en relación a su riqueza. Generalmente se calcula como el ratio entre el impuesto pagado y el ingreso total del contribuyente.

Teoría de la elección social: escuela de pensamiento económico que extiende los conceptos y la metodología de la economía a los procesos de elección que se dan en el ámbito público o colectivo. Esta rama de la economía analiza la relación entre los juicios sociales y las decisiones grupales con los puntos de vista e intereses individuales de las personas que conforman la sociedad o el grupo. De forma general, la teoría de la elección social intenta responder a la pregunta de cómo llegar a juicios agregados y coherentes a nivel social, dada la diversidad de preferencias, preocupaciones y predicamentos de los individuos que constituyen la sociedad.

Tributo: es el conjunto de pagos obligatorios de los ciudadanos al Estado y que pueden o no tener una contraprestación. Dentro de los tributos se encuentran los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales (ver definiciones en este mismo glosario).

Utilidad: en economía, medida subjetiva de la satisfacción que siente un individuo como resultado del uso de un bien o servicio.

Utilitarismo: es una rama de la filosofía moral que sostiene que la acción correcta es aquella que genera el mayor bien para el mayor número de personas. En economía, el utilitarismo usa, como principio para la toma de decisiones colectivas o sociales, la

maximización de la suma de las utilidades individuales, en vista de la idea de que el interés individual se identifica con el interés general.

Fuentes principales

<http://www.rae.es/rae.html>

<http://www.iep.utm.edu/soc-cont/>

http://www.econport.org/econport/request?page=web_glossary

<http://www.eumed.net/cursecon/dic/>

<http://plato.stanford.edu/>

Referencias

Capítulo 1

Basombrío, M.

- 2009 Estado e igualdad: del contrato social al pacto fiscal. Cepal - Serie Macroeconomía del Desarrollo No. 93.

Bojer, H.

- 2003 *Distributional Justice: Theory and measurement*. Routledge Frontiers of Political Economy, Nueva York.

Carter, I.

- 2012 “Positive and Negative Liberty”. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2012 Edition), Edward N. Zalta (ed.). Disponible en: <http://plato.stanford.edu/archives/spr2012/entries/liberty-positive-negative/>.

De Azcárate, P.

- 1873 *Obras de Aristóteles: Moral a Nicómano*. Tomo 1, Medina y Navarro Editores, Madrid. Disponible en: <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc01.htm>.

Dutt, A. y Wilber, C. K.

- 2010 *Economics and Ethics: An Introduction*. Primera edición, Palgrave Macmillan, Estados Unidos.

Gilardone, M.

- 2011 Rawls’ influence and counter-influence on Sen: post-welfarism and impartiality. Economics Working Paper Archive (University of Rennes 1 & University of Caen) 201104, Center for Research in Economics and Management (CREM), University of Rennes 1, University of Caen and CNRS.

- Gosepath, S.
2011 "Equality". *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2011 Edition), Edward N. Zalta (ed.). Disponible en: <http://plato.stanford.edu/archives/spr2011/entries/equality/>. Visitado en: marzo de 2012.
- Green, R. M.
1984 Ethics and Taxation: A Theoretical Framework. *The Journal of Religious Ethics*, Vol. 12, No., 2.
- Kolm, S.-G
2011 "Equality". Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales, París. Disponible en: <http://www.ehess.fr/kolm/>
- Lennig, M.
2011 The Concept of Justice in the History of Economic Thought. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1855801> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1855801>.
- Mathie, W.
1987 Political and Distributive Justice in the Political Science of Aristotle. *The Review of Politics*, Vol. 49, No. 1, Cambridge University Press.
- Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B.
1992 Hacienda pública teórica y aplicada. Quinta edición, McGraw Hill, Madrid.
- Real Academia Española – RAE
2011 "Igualdad". *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición. Disponible en: <http://buscon.rae.es/draeI/>. Visitado en: marzo de 2012.
- Sen, A.
1985 Well-being, Agency and Freedom: The Dewey Lectures 1984. *Journal of Philosophy*, Vol. 82, No. 4.
- Sen, A.
1992 Inequality Reexamined. Primera edición, Harvard University Press, Estados Unidos.
- Sen A.
2009 The Idea of Justice. Disponible en: <http://www.hup.harvard.edu/resources/educators/pdf/SENIDX.pdf>
- Serrano, E.
2005 La teoría aristotélica de la justicia. *Isonomía: Revista de teoría y filosofía del derecho*, No. 22, abril. Disponible en: <http://www.cervantesvirtual.com/obra/la-teora-aristotlica-de-la-justicia-0/>
- Sevilla J. V.
2004 Política y técnica tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Stiglitz, J. E.
2000 La Economía del Sector Público. Tercera edición, Antoni Bosch editor, Barcelona.

Zokoloff K. L. y Zolt, E. M.

- 2004 Inequality and the Evolution of Institutions of Taxation: Evidence from the Economic History of the Americas. En: Edward, S., Esquivel G. y Márquez, G., Editores 2007). *The Decline of Latin American Economies: Growth, Institutions, and Crises* (p. 83 - 138), Libro NBER de la Conferencia del 2 al 4 de diciembre del 2004.

Capítulo 2

Calsamiglia, A.

- 2000 *Introducción a la Ciencia Jurídica*, Barcelona, Ariel, p. 54

Martínez Roldán, L.

- 1994 *Curso de Teoría del Derecho y Metodología Jurídica*, Barcelona, Ariel, citado en: p. 35, 47-51.

Diez Picazo, L.,

- 1996 *Experiencia Jurídicas y Teoría del Derecho*, Barcelona, Ariel, p. 6-9

Ramonet, R.

- 2006 *Cien horas con Fidel*, Habana, Oficina de Publicaciones del Consejo de Estado, tercera edición, cap. 26.

Capítulo 3

Council of Europe

- 2005 “Concerted development of social cohesion indicators. Methodological guide”, Council of Europe Publishing.

Sorj, B. Tironi, E.

- 2009 “Cohesión Social en América Latina: Un Marco de Investigación”. Universidad Federal de Río de Janeiro.

Sabaini, J.

- 2006 “Cohesion Social, equidad y tributación. Análisis y Perspectivas para América Latina”. Naciones Unidas. Serie Política Sociales No 127.

Cetrángolo, O. y Sabaini, J.

- 2007 “La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta”. Cepal.

Fernández Pérez, Ángeles y Borja Díaz Rivillas

- 2008), “La promoción de la cohesión social en América Latina: La experiencia del programa EUROsociAL Fiscalidad”, en: Revista IR del Instituto AFIP, Nro. III, marzo, Buenos Aires, págs. 50-71. Disponible en formato digital en: <http://www.afip.gov.ar/instituto>.

- Estévez, A. Esper, S.
2009 “Administración Tributaria y Cohesión Social”. V Congreso de Administración Pública. Administración Federal de Ingresos Públicos. República de Argentina.
- Cecchine, S.
2006 “La medición de la cohesión social en la Unión Europea (indicadores Laeken) y su aplicación en América Latina”. Santiago de Chile.
- Van Haldenwang, C.
2008 “Taxation, Social Cohesion and Fiscal Decentralization in Latin America”. DIE Discussion Paper 1/2008, Bonn.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos)
2009 “OECD Factbook 2009. Economic, Environmental and Social Statistics”. París.
- Cepal (Comisión Económica para América Latina y el Caribe)
2010 “La hora de la desigualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”

Capítulo 4

- Almeida, M. D.
2009 *Rigideces fiscales en Ecuador*. En Cetrángolo, O. y Jiménez, J. P. (comp.), *Rigideces y espacios fiscales en América Latina* (p. 147-226), *Documentos de proyectos*, No. 269. Chile: Cepal.
- Banco Central del Ecuador, BCE
1997 *Memoria Anual 1996*, Quito.
1998), *Memoria Anual 1997*, Quito.
2000), *Memoria Anual 1999*, Quito.
2001), *Memoria Anual 2000*, Quito.
2009 *Memoria anual 2008*. Quito.
- Caetano, G.
2010 *Gobernabilidad Democrática y Ciudadanía en América del Sur. Impactos Políticos de la Crisis Global*. 1era edición. San José, C.R.: FLACSO.
- Cetrángolo, O., Jiménez, J. P. y Ruiz del Castillo, R.
2009 *Rigideces y espacio fiscal en América Latina. Un estudio de experiencias comparadas: principales conclusiones y desafíos*. En Cetrángolo, O. y Jiménez, J. P. (comp.), *Rigideces y espacios fiscales en América Latina* (p. 7-32), *Documentos de proyectos*, No. 269. Chile: Cepal.
- Crowe, M.T.
1944 *The moral obligation of paying just taxes*. 1era edición. Washington, D.C.: The Catholic university of America.
- ILPES
2011 *Panorama de la gestión pública en América Latina*. Cepal.

- Instituto Nacional de Contratación Pública, INCOP
2009 Informe anual.
- Instituto Nacional de Contratación Pública, INCOP
2010 Informe anual.
- Instituto Nacional de Contratación Pública, INCOP
2011a Informe anual.
- Instituto Nacional de Contratación Pública, INCOP
2011b Evaluación del Sistema Nacional de Contratación Pública del Ecuador –SNCP. Metodología OCDE-CAD.
- Jorratt, M.
1996 *Evaluation of the collection capability of the tax system and of tax evasion*. Servicio de Impuestos Internos. Chile.
- Johnston, D. y Saad-Filho, A. eds
2004 *Neoliberalism - A Critical Reader*, Pluto Press.
- Maria, J. F.
2000 El “Consenso de Washington” ¿Paradigma Económico del Capitalismo Triunfante?, *Revista de fomento social*, Vol. 217, p. 29-45.
- Martner, R. y Aldunate, E.
2006 *Política Fiscal y Protección Social*, Serie Gestión Política, No. 53, ILPES-Cepal. Chile.
- Ministerio de Finanzas
2011 *Informe de transparencia y rendición de cuentas 2010*. Ecuador.
- Ministerio de Finanzas
2009 *Cómo va la inversión social: Ejecución presupuestaria en el sector social durante el año 2008*, Boletín de Inversión Social No. 25. Ecuador.
- Ministerio de Finanzas
2010 *Cómo va la inversión social: Ejecución presupuestaria en el sector social durante el periodo enero-diciembre 2010*, Boletín de Inversión Social No. 31. Ecuador.
- Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B
1992 *Hacienda pública teórica y aplicada*. Quinta edición. Madrid: McGraw Hill.
- Ocampo, J. A.
2005 *Más allá del Consenso de Washington: una agenda de desarrollo para América Latina*, Serie Estudios y Perspectivas, No. 26, Cepal.México.
- Palley, T.
2004 From Keynesianism to Neoliberalism: Shifting Paradigms in Economics. En Johnston, D. and Saad-Filho, A. (eds.), *Neoliberalism - A Critical Reader*, Pluto Press.
- Ramírez, R.
2008 *Igualmente Pobres, Desigualmente Ricos*. Quito Ecuador: Ariel.

Rivera, P. y X, León

2005 *Impacto macroeconómico de una cesación de pagos de deuda en la economía ecuatoriana*, Documento sin publicar, Ecuador.

Capítulo 5

Acosta, A.

2006 *Breve Historia Económica del Ecuador*, Corporación Editora Nacional, Quito – Ecuador.

Andino, M.

2009 *Hacia un Nuevo Sistema de Imposición Directa. El impuesto a la Renta para el Ecuador: Un Sistema Distributivo*, Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 8.

Arias, D., Buenaño, E., Oliva, N., Ramírez, J.

2008 *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950 – 1999, Fiscalidad*, Edición 2.

Ayala, E.

1989 *Nueva Historia del Ecuador. Época Republicana I*, Corporación Editora Nacional Grijalbo, Vol. 7, Quito – Ecuador.

Ayala, E.

1990 *Nueva Historia del Ecuador. Época Republicana II*, Corporación Editora Nacional Grijalbo, Vol. 8, Quito – Ecuador.

Candelo, M.

2006 *Los Diezmos en Colombia y Ecuador: un dilema para el estado, un sustento para la Iglesia*, Universidad Andina Simón Bolívar, Mayo, 2006, <http://historiayespacio.univalle.edu.co/TEXTOS/26/Los%20diezmos.PDF>

González, D., Martinoli, C., Pedraza, J.

2009 *Sistemas Tributarios de América Latina, Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid - España

Lavallé, B.

1997 *Quito y la Crisis de la Alcabala 1580 – 1600*, Instituto Francés de Estudios Andinos/Corporación Editora Nacional, Vol. 16, Quito – Ecuador.

Ramírez, J.

2010 *Un diseño socialmente eficiente del impuesto a la renta. Aplicaciones técnicas de microsimulación en Ecuador*, Centro de Estudios Fiscales.

Rodríguez, L.

1992 *Las Finanzas Públicas en el Ecuador (1830 – 1940)*, Banco Central del Ecuador/Biblioteca de Historia Económica, Vol. 4, Quito – Ecuador.

Vargas, J.

1986 *La Economía Política del Ecuador durante la Colonia*, Banco Central del Ecuador/Corporación Editora Nacional.

Capítulo 6

- Acosta, A.
2006 *Breve historia económica del Ecuador*, Corporación Editora Nacional, Quito – Ecuador.
- Alba, V.
1960 La nueva clase media latinoamericana, *Revista Mexicana de Sociología*, Vol. 22, No. 3, p. 781-789.
- Aron, R.
1939 Concepto de clase, *Revista Mexicana de Sociología*, Vol.1, No.1, p. 97-108.
- Ayala E.
1989 *Nueva Historia del Ecuador. Época Republicana I*, Corporación Editora Nacional Grijalbo, Vol. 7, Quito – Ecuador.
- Bonilla, H.
1994 *Guano y burguesía en el Perú*, Serie Clásicos, FLACSO, Quito – Ecuador.
- Carboni, C.
1984 *Observaciones comparativas sobre la estructura de clase de los países capitalistas avanzados*, *Reis*, No. 26, p. 129-149.
- Dos Santos, T.
1974 *Concepto de Clases Sociales*, Editorial Galena.
- Marx, K. y Engels, F.
1848 *Manifiesto del partido comunista*, Ediciones Pluma, Buenos Aires – Argentina.
- Senplades
2011 *100 Logros de la Revolución Ciudadana*, www.senplades.gob.ec
- Siegrist, H.
2002 *History of Bourgeoisie and Middle Classes*, International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences, p. 1307-1313.
- Rodríguez L.
1992 *Las Finanzas Públicas en el Ecuador (1830 – 1940)*, Banco Central del Ecuador/Biblioteca de Historia Económica, Vol. 4, Quito – Ecuador.
- Terán, E.
1896 *Informe al jefe supremo general Eloy Alfaro sobre la deuda anglo-ecuatoriana*, Quito, Imprenta Nacional.

Capítulo 7

- Bauman, S.
2007 *Tiempos Líquidos. Vivir en una era de incertidumbre*, Barcelona: Tusquets.
- Basombrio, M.
2009 *Estado e Igualdad: del contrato social al pacto fiscal*, Cepal, Serie Macroeconomía del Desarrollo, No. 93.

- Cepal
1998 *El Pacto Fiscal: Fortalezas, Debilidades, Desafíos.*
- Cepal
2011 Panorama Social de América Latina 2011. Versión preliminar – no editada. Disponible en: <http://www.eclac.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/1/45171/P45171.xml&xsl=/dds/tpl/p9f.xsl&base=/dds/tpl/top-bottom.xsl>. Acceso: febrero de 2012.
- Crowe, M.T.
1944 *The moral obligation of paying just taxes.* 1era edición. Washington, D.C.: The Catholic university of America.
- McGee, R.W.
2004 *The philosophy of taxation and public finance.* 1era edición. Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, Nowell.
- Díaz de Serralde, S. y Garcimartín, C.
2011 *Tributación Ecuador. Imposición sobre la renta, Servicio de Rentas Internas.*
- Duclos, J.-Y. y Araar, A.
2006 *Poverty and Equity: Measurement, Policy and Estimation with DAD.* Primera edición, Springer e International Development Research Centre, Estados Unidos.
- Elizondo, C. y Santiso, J.
2006 *Devórame otra vez: termitas fiscales y violencia fiscal en América Latina. Para repensar el pacto social y pacto fiscal a partir de una comparación entre México y Brasil.* Artículo preparado para el Seminario “Políticas económicas para un nuevo pacto social en América Latina”, organizado por la Fundación CIDOB.
- Lora, E.
2008 *El futuro de los pactos fiscales en América Latina,* Banco Interamericano de Desarrollo, Documento de trabajo, No. 650.
- Macías-Aymar, I. y Oriol Prats, J.
2008 *Pacto Fiscal en los Andes: Desafección, Deslegitimidad e Ineficiencia Tributaria en Bolivia, Ecuador y Perú,* Revista Fiscalidad, No 3, p.11-58.
- Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B.
1992 *Hacienda pública teórica y aplicada.* Quinta edición, McGraw Hill, Madrid.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)
2010 *Informe regional sobre desarrollo humano en América Latina y el Caribe 2010. Actuar sobre el futuro: romper la transmisión intergeneracional de la desigualdad.* Disponible en: <http://www.idhalc-actuarsobreelfuturo.org/site/index.php>. Acceso: febrero de 2012.

- Ramírez, R.
 2008 Igualmente pobres, desigualmente ricos. Balance global sobre la desigualdad en Ecuador, En: Ramírez, R. (2008). *Igualmente Pobres, Desigualmente Ricos*, Quito Ecuador: Ariel.
- Sánchez, J.
 2005 Inequality, Ethnicity and Social Disorder: The Ecuadorian Case. http://siteresources.worldbank.org/INTDECINEQ/Resources/1149208-1147789289867/IIIWB_Conference_Inequality_Ethnicity_and_Social_Disorder.pdf. Acceso: junio de 2009.
- Sen, A.
 1992 *Inequality Reexamined*. Primera edición. Harvard University Press.
- Sevilla J. V.
 2004 *Política y técnica tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Stiglitz, J. E.
 2000 *La Economía del Sector Público*. Tercera edición, Antoni Bosch editor, Barcelona.
- Wolf, E.
 2001 *The Second Serfdom in Eastern Europe and Latin America*, En: Wolf, R. (2001). *Pathways of Power: Building an Anthropology of the Modern World*. Berkeley, Los Angeles & London: University of California Press.

Capítulo 9

- Christian Aid Report
 2008 “Death and taxes: the true toll of tax doing”
- Christian Aid Report
 2009 “False Profits: Robbing the Poor to Keep the Rich Tax-Free”
- Barreix, A. Roca, J.
 2007 “Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguay”. *Revista de la Cepal*.
- Bertazza, H.
 2008 “La evasión fiscal y los acuerdos internaciones de colaboración”. XIII Encuentro Internacional de Administraciones Tributarias en Argentina.
- Feldstein, M.
 2006 “The Effect of Taxes on Efficiency and Growth”. Nber Working Paper, N° 12201, Cambridge, Massachusetts, National Bureau of Economic Research.
- Gómez, J.
 2007 “Cohesión Social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina”. División de Desarrollo Social. Cepal.

- Murphy, R. Christensen, J. S. Kapoor
2007 “Closing the Floodgates: Collecting tax to pay for development”. Tax Justice Network.
- Ratajska, M. Venus, M.
2007 “Transfer Price Manipulation and Fair Taxes: A Research Report”. Erasmus University Rotterdam.

Capítulo 10

- Acquatella, J.
2005 *El papel conjunto de las autoridades fiscales y ambientales en la gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe*. En: Acquatella, Jean y Alica Bárcena, editores. Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común. Comisión Económica para América Latina y el Caribe - Cepal, Santiago de Chile. <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/23634/Libro85Cepal.pdf>
- Aguilera, F.
2003 *La economía ecológica como un sistema diferente de conocimiento*. <http://habitat.aq.upm.es/boletin/n8/afagu2.html>.
- Carpintero, O.
1999 *Economía y ciencias de la naturaleza: Algunas consideraciones sobre el legado de Nicholas Georgescu-Roegen*. ICE-Revista de Economía, número 779, julio-agosto,
- Daly, H.E.
1992 *De la economía del mundo lleno a la economía del mundo vacío*. En: Goodland, R. et al. (eds.). Medio ambiente y desarrollo sostenible. Trotta, Madrid.
- Daly, H. E., editor
1973 *Toward a Steady-State Economy*. San Francisco, W.H. Freeman.
- Elkins, P.
1999 *European Environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends*. Ecological Economics 31, p. 39-62.
- European Environment Agency
2005 Market-based instruments for environmental policy in Europe, EEA Technical report, No. 8
- Funtowicz, S., y Ravetz, J.R.
2003 Post-Normal Science. International Society for Ecological Economics. Internet Encyclopaedia of Ecological Economics. Recuperado el 11 de Agosto de 2010, de <http://www.ecoeco.org/pdf/pstnormsc.pdf>
- Gago, A.
2004 *Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes*. Quinto Congreso de Economía de Navarra. <http://www>.

navarra.es/NR/rdonlyres/ADB42886-C280-4090-A3DD-47383F7FFD
3F/79764/03ALBERTOGAGO.pdf

Georgescu-Roegen, N.

1971 *The Entropy Law and the Economic Problem*. En: Herman E. Daly y Kenneth Neal Townsend. *Valuing the earth: economics, ecology, ethics*. The MIT Press.

Georgescu-Roegen, N.

1979 *Comments on the papers by Daly and Stiglitz*. En: Smith, V. Kerry (Eds.). *Scarcity and Growth Reconsidered*. RFF and Johns Hopkins Press, Baltimore, MD.

Georgescu-Roegen, N.

1975 *Energy and economic myths*. *Southern Economic Journal* 41(3), 347-381.

Gual, M.

2005 *Políticas de Promoción de la Energía Renovable. Un modelo de Análisis Sistémico-Coevolutivo*. Tesis doctoral no publicada, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla.

Jaeger, W. K.

2003 *Environmental taxation and the double dividend*. Internet Encyclopedia of Ecological Economics. <http://www.ecoeco.org/pdf/envtaxanddoublediv.pdf>

Naredo, J. M.

1999 *El Enfoque "cointegrador" y su sistema de razonamiento*. En: Desarrollo económico y deterioro ecológico. Coord. por Antonio Valero Capilla, p. 47-56.

Naredo, J. M.

2006 *Raíces económicas del deterioro ecológico y social. Más allá de los dogmas*. Madrid, Siglo XXI de España.

Neumayer, E.

2003 *Weak versus Strong Sustainability: Exploring the Limits of Two Opposing Paradigms*. Cheltenham, Edward Elgar.

Norgaard, R.B.

1989 *The case for methodological pluralism*. *Ecological Economics* 1(1), 37-57.

Oliva, N., Rivadeneira, A., Serrano, A., Martín, S. y Cadena V.

2011 *Impuestos verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?*, Fundación FES-ILDIS.

Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente - PNUMA

2010 *Driving a Green Economy Through Public Finance and Fiscal Policy Reform*. Green Economy Working Paper v. 1.0, <http://www.unep.org/greenecconomy>.

Repetto, R., Dower, R.C., Jenkins, R. y Geoghegan, J.

1992 *Green Fees: How a tax shift can work for the environment and the economy*. World Resources Institute. <http://www.wri.org/publication/green-fees-how-tax-shift-can-work-environment-and-economy>.

- Roca, J. e Puig, I.
 2010 *Impuestos Ambientales: Una aproximación desde la Economía Ecológica*. Quito - Ecuador, septiembre, Curso organizado por el Centro de Estudios Fiscales (Servicio de Rentas Internas) y la Fundación FES-ILDIS.
- Senplades
 2009 *Plan Nacional de Desarrollo: Plan Nacional para el Buen Vivir 2009– 2013*.
- Serrano, A. y Oliva, N.
 2011 *¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo?: propuesta desde la economía ecológica*. Revista Iberoamericana De Economía Ecológica, de próxima publicación.
- Spash, C. L.
 1999 *The Development of Environmental Thinking in Economics*. Environmental Values 8, Cambridge UK, The White Horse Press.
- Solow, R.M.
 1957 *Technical change and the aggregate production function*. The Review of Economics and Statistics, 39 (3), 312-320.

Capítulo 11

- Acemoglu, D.
 2010 Institutions, Factor Prices, and Taxation: Virtues of Strong States?. American Economic Review 100.2 (2010): 115-119.
 2008 The Role of Institutions in Growth and Development. Commission on Growth and Development. Working Paper N° 10.
 2004 Institutions as the Fundamental Cause of Long-Run Growth. NBER Working Papers Series No.10481, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Massachusetts.
- Alm, J., Bahl, R. y Murray, M.
 1990 Tax Structure and Tax Compliance. *The Review of Economics and Statistics*, 72(4), p. 603-613.
- Allingham, M. y Sandmo, A.
 1972 Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, p. 323-338.
- Andreoni, J., Erard, B. y Feinstein, J.
 1998 Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), p. 818-860.
- Arellano, D. y Lepore, W.
 2009 Poder, patrón de dependencia y nuevo institucionalismo económico: límites y restricción de la literatura contemporánea. Gestión y Política Pública. Volumen XVIII, Número 2, II Semestre de 2009.

- Baer, K.
2006 La administración tributaria en América Latina: algunas tendencias y desafíos. *Tributación en América Latina: En busca de una nueva agenda de reformas*, Cepal, Santiago de Chile.
- Banco Interamericano de Desarrollo
2007 *Guía de buenas prácticas sobre herramientas de selección y comprobación inspectora*. Washington D.C: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Banco Mundial
2011 *Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences*. Washington D.C: Banco Mundial.
- Barreix, A.
2003 Un nuevo modelo de administración tributaria. Presentación elaborada para el Ciclo Proyectando Uruguay en el Instituto Metodista Universitario Crandon, Uruguay.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
2007 Curso en tributación, módulo I: Política y técnica tributaria, lecciones 1 y 4; módulo IV: Administración Tributaria, lección 1.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
2009 Curso Especializado en Administraciones Tributarias, lección 7: Los Procesos de la Administración Tributaria. Los Procesos Sustantivos: La Fiscalización.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe
2000 *La política fiscal en América Latina*. (Libro electrónico). Santiago de Chile: Naciones Unidas. Disponible en: http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/7284/lcl1456e_indice.pdf (Consultado el 2 de marzo de 2012).
- Drucker, P.
2004 *La Sociedad Post Capitalista* (19va ed.). Bogotá. (Versión Original 1993).
- Felcman, I. - Blutman, G., y Mendez, M.
2001 “Modelos de Cultura Organizacional en la Administración Pública Argentina”. Buenos Aires.
- Helpman, E.
2004 *El misterio del crecimiento económico*. Antoni Bosh. España.
- Matthijs, A. y Van Kommer, V.
2010 *Manual de Administración Tributaria*. Centro Americano de Administraciones Tributarias. The Netherlands.
- Matthijs, A. y Van Kommer, V.
2000 *Manual de las Administraciones Tributarias, Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*. Centro Americano de Administraciones Tributarias. Panamá
- Musgrave, R.
1990 Horizontal Equity Once More. *National Tax Journal*, 43(2), p. 113-122.

- Organization for Economic Co-Operation and Development
 2004 *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*.
 Centre for Tax Policy and Administration
- Pita, C.
 2001 “Las atribuciones legales de la Administración Tributaria”. Ponencia presentada en la XXXV Asamblea General del CIAT, abril, en Santiago, Chile.
- Quijano, A.
 1999 *Colegialidad del Poder, Eurocentrismo y América Latina*. Simposio sobre Colonialidad del Poder y sus Ámbitos Sociales, Binghamton University, Nueva York.
- Servicio de Rentas Internas
 2012 *Plan Estratégico 2012-2015*, Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Sevilla Segura, J.
 2006 *Manual de política y técnicas tributarias del CIAT*, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- Standards Australia/Standards New Zealand
 2004 *Risk management AS-NZS 4360:2004*. 3era ed. Sydney: Standards Australia International Ltd, y Wellington: Standards New Zealand.
- Stiglitz, J.
 2000 *La Economía del Sector Público* (3ra ed.). Antoni Bosch Editor. Barcelona. (Versión Original 1986).
- Stiglitz, J.
 2002 *El malestar en la Globalización*. Madrid, Taurus, Braun.
- Tanzi, C. y Shome, P.
 1993 *A Primer on Tax Evasion*. *Staff Papers - International Monetary Fund*, 40(4), p. 807-828.

Capítulo 12

- Andrenacci, L. y Repetto, F.
 2007 “Universalismo, ciudadanía y Estado en la política social Latinoamericana”. Buenos Aires, Universidad Nacional de San Martín, p. 5 – 10 y 11.
- Assies, W., Calderón, M. y Salman, T.
 2002 “Ciudadanía, cultura política y reforma del Estado en América Latina”. México, El Colegio de Michoacán, p. 7 - 12.
- Augier, P.
 2004 “El ciudadano soberano: Educación para la democracia”. UNESCO.
- Ayala, R.
 2009 “Construcción de ciudadanía fiscal como base de la gobernabilidad democrática.” 43° Asamblea General del CIAT. p. 2

- Ballón, E.
 2007 Comisión Económica para América Latina. Cepal: “Cohesión social. Inclusión y sentido de pertenencia en América Latina y el Caribe”, Cepal -Agencia Española de Cooperación Internacional- Secretaría General Iberoamericana, Santiago de Chile.
- Botana, N.
 2006 Ciudadanía fiscal, aspectos políticos e históricos. En: F. Fukuyama (Comp.). “La brecha entre América Latina y Estados Unidos: determinantes políticos e institucionales del desarrollo económico.” Buenos Aires. Fondo de Cultura Económica.
- Brunner, J.
 1990 “Educación Superior en América Latina: Cambios y Desafíos”. Fondo de Cultura Económica, Chile.
- Caetano, G.
 2009 “Gobernabilidad Democrática y Ciudadanía en América del Sur. Impactos Políticos de la Crisis Global”. Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales. De:<http://www.flacso.org/>, p. 32.
- Camacho, C.
 2007 “Ciudadanía Comunicativa”. Tomado de: www.carloscamacho.net
- Carrasco, C.
 2011 Presentación sobre “Ciudadanía Fiscal”, Realizada en la Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, en Quito, el 4 y 5 de abril del 2011.
- Casado, C.
 2006 Fernando. “Las puertas del Milenio: Atravesando el umbral del compromiso”. Revista UDALA, p. 7.
- Comisión Económica para América Latina
 2007 “La cohesión social en los países desarrollados: conceptos e indicadores”. *Unidad de Estadísticas Sociales División de Estadística y Proyecciones Económicas*. Agosto, 2007, p.8.
- Correa, R.
 1996 “El Reto del desarrollo: ¿Estamos preparados para el futuro?” Universidad San Francisco de Quito.
- Crouy, E.
 2012 “Construcción de la ciudadanía fiscal: el caso Francés”, 50. IR. 03. // Revista del. Instituto. // AFIP. La promoción de la cohesión social en América Latina. La experiencia del programa. EUROsociAL Fiscalidad.
- Cuellar, R.
 2009 Cohesión social y democracia. Instituto Interamericano de Derechos Humanos.

- De Miguel, M.
2007 El buen gobierno en la administración pública española: principios incluidos y excluidos. Universidad de Valencia.
- Díaz Velázquez, E.
2009 El estudio sociopolítico de la ciudadanía: fundamentos teóricos. *Revista Sociológica de Pensamiento Crítico*.
- Domínguez, J. & Rueda, N.
2005 La dimensión y el papel del sector público en los países de la unión europea: Tendencias recientes. ICE, *Tribuna de Economía*.
- Estévez, A. & Esper, S.
2008 Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido. *Debates Latinoamericanos*, (10).
- Franco, R.
1996 Los paradigmas de la política social en América Latina. Manuscrito.
- Habermas, J.
1989 “La soberanía popular como procedimiento”. *Cuadernos Políticos*, número 57, México, D. F., Editorial Era, mayo-agosto de 1989, p. 53-69.
- Hopenhayn, M.
2003 “América Latina desigual y descentrada”. Editorial Norma. IIDH. Educación para la vida ciudadana.
- López, G.
2004 UNESCO. “Hacia la Construcción de un Pacto de Sociedad que Guíe y Asegure un Futuro Sostenible con una Sólida Protección Social para Todos 2005-2050”. Quito. UNESCO, p.19.
- López, N.
2008 “Escuela Ciudadana: espacio de diálogo entre ‘las pedagogías’ de la pedagogía freiriana”. Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales. Buenos Aires. Enero 2008, p. 115. <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/campus/freire/13Lopez.pdf>
- Morales, L.
2005 ¿Existe una crisis participativa? La evolución de la participación política y el asociacionismo en España. *Revista Española de Ciencia Política*. De: <http://www.aecpa.es/uploads/files/recp/13/textos/02.pdf>
- Oyhanarte, M.
2010 “Construyendo confianza: metodologías y herramientas para el compromiso cívico en el nivel local”. Tomado de: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un-dpadm/unpan039665.pdf>
- Ramírez, R.
2012 “Izquierda y ‘Buen Capitalismo’. Un aporte crítico desde América Latina”. *Revista Nueva Sociedad* No. 237 Enero/Febrero, p. 32 – 48.

- Rauber, I.
2010 “Dos pasos adelante, uno atrás. Lógicas de ruptura y superación del dominio del capital”. Vadell. Caracas, Tomado de: <http://recursosocioeducativos.wordpress.com/2011/06/22/el-buen-vivir-clave-para-una-civilizacion-intercultural/>. 2011-07-27.
- Rebellato, J.
2008 “Encrucijada de la Ética”. Nordan-Comunidad.
- Rebellato, J.
2009 “Ética y práctica social”. Montevideo, Librería Editorial, EPPAL.
- Roig, A.
2002 Ética del poder y moralidad de la protesta: La moral latinoamericana de la emergencia. Corporación Editora Nacional.
- Tejada, D.
“Derechos Humanos y Derecho a la Salud: construyendo Ciudadanía en Salud”. <http://www.comunidadsaludable.org/doc/PROMSAL/Construyendo%20Ciudadania%20en%20Salud.pdf>. 2011-01-25.
- Vieira, L.
1998 “Ciudadanía y control social. En: Lo público no estatal en la reforma del Estado”. Bresser Pereira, Luiz y Cunill Grau, Nuria editores. Paidós.
- Yudice, G.
2002 “Las industrias culturales: más allá de la lógica puramente económica, el aporte social”. Tomado de: <http://www.oei.es/pensariberoamerica/ric01a02.htm>, 2012-01-18.

Capítulo 13

- Aguiar, V., Aguiar, H., & Castro, L.
2012 Evaluación de los principios constitucionales de los tributos subnacionales. *Artículo de Trabajo. Consultoría GIZ SRI*.
- Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E.
1972 The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1(1), 97–119.
- Dillinger, W. R.
1992 *Urban property tax reform: guidelines and recommendations* (Vol. 1). World Bank Publications.
- McDaniel, P. R., & Repetti, J. R.
1992 Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow Exchange. *Fla. Tax Rev.*, 1, 607.

