

El principio de capacidad contributiva frente al impuesto a las utilidades no distribuidas en Ecuador

The principle of ability to pay in relation to the tax on undistributed profits in Ecuador

Eduardo Xavier Macías Collahuazo

Abogado de los Tribunales de la República
Doctor en Ciencias Contables y Empresariales
Escuela Superior Politécnica de Chimborazo
eduardo.macias@espoch.edu.ec
<https://orcid.org/0000-0002-4232-8640>

Esthela Paulina Silva Barrera

Abogada de los Tribunales de la República del Ecuador,
Magíster en Derecho Tributario
Docente de la Universidad Indoamérica, Carrera Derecho,
Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas,
esilva13@indoamerica.edu.ec
<https://orcid.org/0000-0003-4354-9258>

Resumen

El principio de capacidad contributiva es un límite material al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en especial, exige que toda obligación tributaria esté respaldada en una manifestación real de la riqueza del contribuyente. En Ecuador pese a que este principio no se encuentra explícitamente reconocido como un principio en el artículo 300 de la Constitución, su contenido se deriva de los principios de equidad y progresividad que estructuran el régimen tributario. El presente artículo tiene como objetivo analizar la compatibilidad del impuesto a las utilidades no



Imaginario Social
Entidad editora
REDICME (reg-red-18-0061)

e-ISSN: 2737-6362
julio-diciembre 2026 Vol. 9-3-2026
<http://revista-imaginariosocial.com/index.php/es/index>

Recepción: 29 de mayo de 2026
Aceptación: 29 de junio de 2026

276-296

Atribución/Reconocimiento-NoComercial- CompartirIgual 4.0 Licencia Pública Internacional — CC

BY-NC-SA 4.0

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.es>

distribuidas con el principio de capacidad contributiva, así como sus eventuales tensiones entre la obligación tributaria y la efectiva disponibilidad económica del sujeto pasivo. Según el libro de Francisco Baca Andrade denominado “La investigación”, todos tienen derecho a acceder a información pública de forma veraz y oportuna. La contabilidad de utilidades no significa que necesariamente haya disponible y económico, en el contexto en el que permanezca reinvertido y/o afectado a la actividad. Se concluye que la configuración de cargas tributarias sobre utilidades no distribuidas debe incluir mecanismos que permitan la valoración de la capacidad económica efectiva del contribuyente, para que no logre la finalidad recaudatoria afectaciones desproporcionadas sobre su patrimonio.

Palabras clave: capacidad contributiva, equidad, impuesto a la renta, potestad, progresividad, utilidades no distribuidas.

Abstract

The principle of ability to pay is a substantive limit on the exercise of the State's taxing power; in particular, it requires that every tax obligation be based on an actual manifestation of the taxpayer's wealth. In Ecuador, although this principle is not explicitly recognized as such in Article 300 of the Constitution, its substance derives from the principles of equity and progressivity that underpin the tax system. This article aims to analyze the compatibility of the tax on undistributed profits with the principle of ability to pay, as well as any potential tensions between the tax obligation and the taxpayer's actual financial capacity. According to Francisco Baca Andrade's book titled “La investigación,” everyone has the right to access public information in a truthful and timely manner. The accounting treatment of profits does not necessarily mean that they are available and economically accessible, particularly in contexts where they remain reinvested and/or tied up in business operations. It is concluded that the structure of tax burdens on undistributed profits must include mechanisms that allow for the assessment of the taxpayer's actual economic capacity, so that the goal of tax collection does not result in disproportionate impacts on the taxpayer's assets.

Keywords: ability to pay, equity, income tax, discretion, progressivity, undistributed profits.

Introducción

El Derecho Tributario, como una expresión clara del derecho del Estado a imperar, es uno de los campos más delicados donde se entrecruzan el poder público y los derechos fundamentales. El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público es un deber constitucional pero no es un deber absoluto. El marco jurídico del mismo está delimitado por principios estructurales los cuales en la medida de lo posible a través de un equilibrio.

El sistema tributario está constitucionalizado en el Ecuador. El régimen tributario de la república se regirá por los principios de igualdad, progresividad, eficiencia, simpleza administrativa, equidad, transparencia y suficiencia en la recaudación, conforme al artículo 300. A pesar de no mencionarse de manera expresa, la capacidad contributiva se reconoce indudablemente como un principio implícito y se ha vinculado estrechamente con la equidad y la progresividad.

El análisis del principio de capacidad contributiva suelen ser el análisis de figuras tributarias que, aunque forman parte del ordenamiento jurídicos puedan generar tensiones sobre la real economía del sujeto pasivo. Conforme a la normativa, Planteamos que el ingreso el impuesto a las utilidades y a los dividendos y otras distribuciones.

El trabajo que se presenta a continuación pasa de un hecho central: ningún tributo puede desprenderse de la real capacidad económica del sujeto pasivo tributario. Desde este enfoque, esta investigación busca realizar un análisis profundo acerca del principio de capacidad contributiva desde la dogmática tributaria, la interpretación constitucional y la jurisprudencia ecuatoriana, lo que permitirá sentar las bases teóricas que llevarán posteriormente a ver la compatibilidad con el tratamiento fiscal de las utilidades no distribuidas de acuerdo con la legislación ecuatoriana.

Desarrollo

Análisis dogmático y jurisprudencial del Principio de Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva constituye el núcleo axiológico del Derecho Tributario moderno, ya que no es simplemente un criterio técnico para calcular impuestos, sino el fundamento de legitimidad del sistema fiscal. Desde una perspectiva clásica, se

vincula con la idea de justicia distributiva y con la noción de contrato social desarrollada por Rousseau, en la medida en que el tributo deja de ser una imposición arbitraria para convertirse en una contribución proporcional a la riqueza del individuo.

Spisso (2007) sostiene que la capacidad contributiva expresa la aptitud económica suficiente para soportar cargas fiscales sin afectar el mínimo existencial. Tarsitano (1999), por su parte, la concibe como un principio constitucional implícito que cumple una doble función: legitimar el tributo y limitar la potestad tributaria.

El artículo 83 numeral 15 de la Constitución establece el deber de contribuir conforme a la ley. Sin embargo, como señala Ataliba (1997), el deber de contribuir no puede interpretarse como deber absoluto, sino condicionado a la existencia de capacidad económica.

Esta doble dimensión resulta clave; por un lado, el Estado solo puede gravar cuando existe una manifestación de riqueza y por otro, incluso existiendo riqueza, la carga debe ser razonable y proporcional.

En términos técnicos, la doctrina identifica tres grandes manifestaciones de capacidad contributiva:

1. La renta.
2. El patrimonio.
3. El consumo.

El impuesto a la renta se fundamenta precisamente en la idea de que la obtención de ingresos constituye una manifestación directa de capacidad económica. Sin embargo, no toda renta formal implica necesariamente disponibilidad económica real, lo cual será determinante al analizar utilidades retenidas.

Aunque la Constitución de la República del Ecuador no menciona de manera expresa la capacidad contributiva, su reconocimiento deriva de una interpretación sistemática de varios artículos. El artículo 83 numeral 15 establece el deber de contribuir al financiamiento del gasto público conforme a la ley. Este deber no puede entenderse de forma aislada; debe armonizarse con los principios del artículo 300.

La progresividad implica que quienes tienen mayor capacidad económica deben soportar una carga mayor, es así que la equidad, por su parte, exige trato igual a

quienes se encuentran en igualdad de condiciones y trato diferente a quienes están en situaciones distintas. Ambos principios presuponen la existencia de capacidad contributiva como parámetro de medición.

Entonces no puede existir progresividad sin una medida de riqueza, tal como afirma Pérez Royo (2016), la progresividad es la manifestación dinámica de la capacidad contributiva.

Por su parte, la equidad implica justicia distributiva.; García Novoa (2013) sostiene que la equidad tributaria es imposible sin atender a la aptitud económica real del contribuyente.

Además, el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador consagra el principio de igualdad y no discriminación, que en materia tributaria se traduce en igualdad material frente a la carga fiscal. En consecuencia, aunque no esté textualizado, la capacidad contributiva opera como principio constitucional implícito y vinculante.

El Código Tributario no contiene una definición expresa del principio, sin embargo, el artículo 92 establece que en la determinación de la obligación tributaria deberá atenderse a la realidad económica de los hechos.

Esta referencia conecta con la doctrina de la prevalencia de la sustancia sobre la forma. Según Sánchez Blázquez (2011), el derecho tributario contemporáneo no puede descansar exclusivamente en construcciones formales; debe valorar el contenido económico real.

La realidad económica constituye una manifestación directa de la capacidad contributiva, por ende, el legislador reconoce que la forma jurídica no puede prevalecer sobre la sustancia económica cuando se trata de determinar la carga fiscal. Asimismo, el artículo 5 del Código Tributario señala que los tributos deben establecerse con sujeción a la Constitución y a la ley, reforzando la idea de que la potestad tributaria tiene límites materiales.

Siguiendo a Jarrín Barragán (1989), la capacidad contributiva puede analizarse en dos dimensiones:

a) Capacidad contributiva absoluta

Se refiere a la identificación de manifestaciones objetivas de riqueza. Es el presupuesto para que exista tributo. Si no hay renta, patrimonio o consumo, no puede existir imposición legítima.

b) Capacidad contributiva relativa

Opera como límite cuantitativo. No basta con que exista renta; es necesario que la carga sea proporcional y no confiscatoria.

Esta distinción es crucial para el análisis de utilidades no distribuidas. La utilidad contable constituye una manifestación objetiva de renta. Sin embargo, la pregunta es si el recargo por no distribución respeta la dimensión relativa del principio.

Entonces se puede entender que la capacidad contributiva no actúa de manera aislada. Se encuentra estrechamente vinculada con:

- Progresividad.
- Equidad.
- No confiscatoriedad.

La progresividad implica que la carga tributaria aumente conforme aumenta la capacidad económica, sin embargo, esto no significa que cualquier incremento sea legítimo; debe existir correspondencia real con la riqueza disponible. La proporcionalidad exige que el medio (el tributo) sea adecuado, necesario y equilibrado respecto al fin perseguido. Si un impuesto genera un sacrificio excesivo en relación con la capacidad económica del contribuyente, podría vulnerar estos principios.

Se evidencia que la capacidad contributiva presenta particularidades, como sostiene García Novoa (2013), la empresa no puede analizarse bajo los mismos parámetros que la persona natural. La utilidad contable no siempre implica liquidez inmediata. Puede estar representada en inventarios, activos fijos o cuentas por cobrar.

Así también Villela y Jorratt (2018), al analizar gastos tributarios en América Latina, advierten que los sistemas tributarios deben equilibrar recaudación y crecimiento económico, especialmente en economías emergentes.

La Corte Constitucional ha desarrollado criterios relevantes en materia de justicia tributaria, en varias sentencias relacionadas con acciones públicas de inconstitucionalidad contra reformas fiscales. En varias decisiones relacionadas con acciones públicas de inconstitucionalidad contra normas fiscales, el tribunal ha

señalado que el legislador posee un amplio margen de configuración para diseñar el sistema tributario; sin embargo, dicho margen no es absoluto. La Corte ha afirmado que la imposición de impuestos debe respetar los derechos de los contribuyentes. Además, deben evitarse cargas arbitrarias que afecten desproporcionadamente los derechos patrimoniales de estos. Este criterio se encuentra en la Sentencia No. 002-10-SIN-CC. Se pautó que la carga impositiva no puede ser arbitraria o desproporcionada y que debe respetarse el contenido esencial de los derechos patrimoniales. Si bien no hay fallo específico de inconstitucionalidad del impuesto a las utilidades no distribuidas por su violación a la capacidad contributiva, sí que ha sido comentado a nivel jurisprudencial que la potestad tributaria está sujeta al principio de razonabilidad.

El impuesto a las utilidades no distribuidas en el marco normativo ecuatoriano de las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES)

El 27 de octubre de 2025 se expidió, mediante Decreto Ejecutivo No. 191, el Reglamento General a la Ley Orgánica de Transparencia Social. Este reglamento incorpora las reglas de aplicación del pago a cuenta (anticipo) del impuesto a la renta sobre las utilidades no distribuidas. El impuesto a las utilidades no distribuidas en Ecuador no constituye un tributo autónomo, sino una modalidad de determinación tarifaria dentro del impuesto a la renta societario regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta ley establece la obligación de las sociedades de tributar sobre la renta obtenida durante el ejercicio fiscal, configurándose el hecho generador en la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

La administración y control del cumplimiento corresponde al Servicio de Rentas Internas, entidad encargada de aplicar las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. En determinados periodos fiscales, el legislador introdujo incrementos en la tarifa cuando las utilidades no eran distribuidas o cuando no se identificaba adecuadamente al beneficiario efectivo. Esta técnica normativa, aunque formalmente válida, requiere análisis desde la óptica constitucional.

Desde una perspectiva dogmática, el incremento tarifario por utilidades no distribuidas plantea un debate sobre su naturaleza jurídica. La utilidad empresarial ya ha sido gravada mediante la tarifa general del impuesto a la renta, por lo que el

recargo no responde a un nuevo hecho generador, sino a una condición adicional vinculada a la decisión societaria de retener ganancias. Conforme sostiene Villegas (2020), la estructura del impuesto a la renta debe descansar en la medición objetiva de la capacidad económica, no en criterios formales ajenos al incremento patrimonial. En este sentido, la no distribución no constituye per se una nueva manifestación de riqueza, sino una decisión de administración financiera que puede obedecer a múltiples razones económicas legítimas.

Lo que persiguió el legislador al establecer el recargo fue contrariar maniobras de elusión, en particular aquellas que incurren en la acumulación indefinida de ganancias para evadirse de tributar en la sociedad sobre los dividendos de los socios. Este objetivo se encuentra respaldado por la capacidad tributaria del Estado y por la necesidad de garantizar la suficiencia de la recaudación que se encuentra prevista en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

No obstante, como advierte Ataliba (1997), las medidas anti-elusión deben respetar los límites constitucionales y no pueden transformarse en sanciones encubiertas que afecten decisiones empresariales legítimas. La constitucionalidad material de la medida depende, por tanto, de su razonabilidad y proporcionalidad.

En el caso específico de las pequeñas y medianas empresas, la aplicación uniforme del recargo adquiere particular relevancia. Las PYMES constituyen un sector estratégico de la economía nacional, caracterizado por limitaciones estructurales en acceso a financiamiento, menor capacidad de diversificación y alta dependencia de capital propio. Marín (2015) sostiene que el Derecho Tributario no puede desentenderse de la función económica de la empresa ni de su rol en la generación de empleo. Cuando una PYME retiene utilidades, usualmente lo hace para reinversión productiva, fortalecimiento del capital de trabajo o cobertura de contingencias financieras. En estos casos, la utilidad no representa excedente libremente disponible.

Desde el punto de vista técnico-contable, la utilidad retenida puede encontrarse reflejada en activos no líquidos, como inventarios, maquinaria o cuentas por cobrar. Ello significa que la empresa puede haber generado renta contable sin disponer de liquidez inmediata para afrontar una carga fiscal adicional. Spisso (2007) advierte que la capacidad contributiva no se agota en la mera existencia formal de renta, sino

que debe analizarse la aptitud real de pago. Si la imposición adicional compromete la liquidez necesaria para la continuidad operativa, podría configurarse una afectación a la dimensión relativa del principio de capacidad contributiva.

El principio de progresividad, consagrado en el artículo 300 de la norma constitucional, exige que quienes poseen mayor capacidad económica contribuyan en mayor proporción. Sin embargo, el recargo por utilidades no distribuidas no distingue necesariamente entre grandes conglomerados y PYMES familiares. Pérez Royo (2016) señala que la progresividad debe evaluarse en función de la capacidad económica efectiva y no únicamente mediante criterios formales. Una PYME con márgenes reducidos podría enfrentar un impacto proporcionalmente mayor que una empresa de gran escala con amplia liquidez, lo cual cuestiona la coherencia material del diseño normativo.

Igualmente, las personas que se encuentran en situaciones económicas distintas deben verse tratadas de manera desigual, no igual, lo que constituye el principio de equidad tributaria. Según García Novoa (2013), la igualdad en materia tributaria es de carácter material, no meramente formal. Imponer la misma suba de tarifas a empresas con estructuras financieras diferentes podría generar una fuerte disparidad. La equidad implica considerar, en primer lugar, el volumen de recursos que recibe la institución, así como la capacidad de acceder a crédito y la necesidad de reinversión. Si no es así, el tributo podría tener efectos regresivos para un sector que, por su aporte al desarrollo económico, requiere protección constitucional.

Desde la perspectiva de política fiscal comparada, la mayoría de los países de la región optan por gravar la renta empresarial y aplicar tributación adicional al momento de distribuir dividendos, en lugar de penalizar la retención. Villela y Jorratt (2018) señalan que los sistemas tributarios latinoamericanos han evolucionado hacia modelos que buscan neutralidad respecto a la decisión de reinvertir o distribuir utilidades. La neutralidad fiscal es un principio económico relevante, pues evita distorsiones en la asignación eficiente de recursos. En contraste, el modelo ecuatoriano, en ciertos períodos, introdujo incentivos fiscales indirectos para forzar la distribución, alterando decisiones empresariales legítimas.

Desde una perspectiva constitucional, cualquier incremento de tarifa debería superar un test de proporcionalidad; primero, debe ser idóneo para alcanzar el fin propuesto;

segundo, necesario, en el sentido de que no existan alternativas menos gravosas; y tercero, proporcional en sentido estricto, es decir, que el beneficio fiscal supere el sacrificio impuesto al contribuyente. En el caso de PYMES que retienen utilidades para reinversión productiva, podría cuestionarse si el recargo supera este examen, especialmente cuando la medida afecta liquidez y sostenibilidad empresarial.

Es preciso reconocer que la lucha contra la evasión constituye un objetivo legítimo del Estado. Sin embargo, como señala Tarsitano (1999), la potestad tributaria no puede ejercerse desconociendo la justicia distributiva. Un diseño normativo más coherente con el principio de capacidad contributiva podría contemplar umbrales diferenciados para PYMES, incentivos explícitos a la reinversión o mecanismos de acreditación que demuestren el destino productivo de las utilidades retenidas. De esta manera, se armonizaría la finalidad recaudatoria con el mandato constitucional de equidad y progresividad, fortaleciendo la legitimidad del sistema tributario ecuatoriano.

Comparación del Impuesto a las utilidades No distribuidas en Ecuador con Chile y Colombia

El análisis comparado constituye una herramienta metodológica esencial en el Derecho Tributario contemporáneo, pues permite evaluar la coherencia y eficiencia de los modelos nacionales a la luz de experiencias regionales. Como sostiene García Novoa (2013), el derecho tributario comparado no busca replicar sistemas extranjeros, sino identificar soluciones normativas que armonicen justicia fiscal y eficiencia económica. En el caso del impuesto a las utilidades no distribuidas, resulta pertinente contrastar el modelo ecuatoriano con los regímenes de Chile y Colombia, países que han desarrollado esquemas de tributación societaria con tratamiento diferenciado respecto a la acumulación y distribución de utilidades.

En el Ecuador, como se ha expuesto, el incremento tarifario por utilidades no distribuidas se integró dentro del impuesto a la renta regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la Ley generando una carga adicional cuando la sociedad no repartía dividendos o no identificaba adecuadamente a sus beneficiarios efectivos. Esta técnica legislativa parte de la premisa de que la acumulación de utilidades puede constituir un mecanismo de diferimiento del impuesto personal de los socios. Sin embargo, la norma no siempre distinguió entre grandes estructuras

corporativas con planificación fiscal compleja y PYMES con necesidades reales de reinversión productiva; además de considerar que las decisiones de la empresa se deben a sus normas contractuales o acuerdos sociales alineados al derecho privado que las rige.

En Chile, el sistema de tributación societaria ha experimentado reformas significativas, especialmente a partir de la Ley N.º 20.780 y sus modificaciones posteriores. El modelo chileno se caracteriza por un esquema parcialmente integrado, en el cual las utilidades empresariales tributan a nivel corporativo y posteriormente se imputan al socio cuando se distribuyen dividendos. Pérez Royo (2016) explica que los sistemas integrados buscan evitar la doble imposición económica mediante mecanismos de crédito fiscal. En este contexto, Chile no penaliza la retención de utilidades, sino que condiciona la tributación adicional al momento de su distribución efectiva.

La lógica chilena responde al principio de neutralidad fiscal. Según Villela y Jorratt (2018), la neutralidad implica que el sistema tributario no debe distorsionar decisiones económicas legítimas, como reinvertir o distribuir utilidades. Bajo este modelo, la empresa puede retener utilidades sin enfrentar un incremento tarifario adicional, siempre que cumpla con sus obligaciones de transparencia y registro. La tributación complementaria recae sobre el socio al percibir dividendos, preservando coherencia con la manifestación real de capacidad contributiva personal.

Desde la perspectiva constitucional chilena, el principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación arbitraria actúan como límites al legislador tributario. Ataliba (1997) sostiene que la igualdad tributaria exige tratamiento coherente entre contribuyentes en situaciones análogas.

Dentro del contexto chileno, el hecho de no retirar utilidades no representa, por sí mismo, indicio de mayor capacidad económica. Por ende, no se justifica un recargo automático. Este enfoque prefiere la lógica económica antes que la sanción de decisiones societarias.

En Colombia, el impuesto sobre la renta empresarial es el tributo que grava la utilidad neta que se obtiene en el respectivo ejercicio, conforme a lo dispuesto por el Estatuto Tributario. Colombia, a diferencia del modelo ecuatoriano en diversos periodos, no aplica recargos por omitir distribución de utilidades. La tributación

adicional se origina a partir de la distribución de dividendos a personas naturales, cuya retención y tarifa son progresivas dependiendo del ingreso del beneficiario. García Novoa (2013) explica que el sistema se ajusta en función a “moral tributaria” o sea que el único responsable del tributo debe ser quien lo percibe realmente.

El modelo colombiano busca equilibrar suficiencia recaudatoria y promoción empresarial. Spisso (2007) afirma que el impuesto societario debe diseñarse considerando la función económica de la empresa como generadora de empleo y desarrollo. En Colombia, la retención de utilidades para reinversión no se penaliza con incrementos tarifarios, pues se entiende que la renta ya fue grabada en sede corporativa. La tributación posterior al momento de distribución permite alinear la carga fiscal con la disponibilidad efectiva del socio, respetando la dimensión relativa de la capacidad contributiva.

Comparativamente, el modelo ecuatoriano adoptó una postura más intervencionista al vincular la tarifa del impuesto societario con la decisión de distribuir o no utilidades. Esta técnica puede interpretarse como un mecanismo de presión indirecta para forzar la distribución de dividendos o la revelación de accionistas. Sin embargo, como advierte Tarsitano (1999), la potestad tributaria no puede convertirse en instrumento de coacción económica que altere la libertad empresarial sin justificación proporcional. La diferencia regional evidencia que existen alternativas menos restrictivas para alcanzar fines de control fiscal.

Desde el punto de vista de política tributaria, la experiencia chilena y colombiana demuestra que es posible combatir la evasión sin penalizar la reinversión productiva. Villela y Jorratt (2018) señalan que en América Latina los incentivos a la reinversión suelen formar parte de estrategias de crecimiento económico. Penalizar la acumulación legítima de utilidades puede generar efectos adversos, especialmente en economías donde las PYMES dependen del autofinanciamiento. La neutralidad fiscal aparece, entonces, como un principio orientador relevante en el diseño comparado.

En términos de capacidad contributiva, la diferencia es significativa. Mientras Ecuador vinculó la carga adicional a una decisión societaria formal, Chile y Colombia condicionan la tributación adicional a la percepción efectiva de renta por parte del socio y con ello, también a la observancia de derechos y principios constitucionales. Pérez Royo (2016) sostiene que la verdadera manifestación de capacidad económica

ocurre cuando el ingreso se incorpora al patrimonio disponible del contribuyente. Bajo esta óptica, gravar con mayor intensidad la utilidad no distribuida podría apartarse de la lógica de disponibilidad real que fundamenta la justicia tributaria.

No obstante, también es cierto que cada sistema responde a contextos fiscales específicos. El Ecuador ha enfrentado históricamente desafíos en materia de evasión y utilización de estructuras societarias en jurisdicciones de baja imposición. Desde esa perspectiva, el recargo podría entenderse como medida excepcional de control. Sin embargo, la comparación regional evidencia que tales objetivos pueden alcanzarse mediante reglas de transparencia, intercambio de información y control de beneficiarios efectivos, sin necesidad de alterar la tarifa general por la mera retención de utilidades.

En conclusión, el análisis comparado revela que el modelo ecuatoriano se apartó temporalmente de la tendencia regional al penalizar la no distribución de utilidades. Chile y Colombia priorizan la neutralidad y la tributación en cabeza del beneficiario efectivo, alineando la carga fiscal con la percepción real de renta. Esta diferencia resulta especialmente relevante al evaluar la compatibilidad del recargo ecuatoriano con el principio de capacidad contributiva, particularmente en el contexto de las PYMES, donde la reinversión constituye un mecanismo esencial de sostenibilidad y crecimiento económico.

Evaluación de la compatibilidad del recargo por utilidades no distribuidas con el principio de capacidad contributiva en el contexto de las PYMES ecuatorianas

Aunque la Constitución de la República del Ecuador no lo enuncia de manera literal, su contenido se desprende del artículo 300, que establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad y suficiencia recaudatoria. Como sostiene Ataliba (1997), la capacidad contributiva es el presupuesto lógico del tributo, pues legitima la imposición únicamente cuando existe una manifestación real de riqueza. En este sentido, cualquier incremento tarifario debe analizarse bajo el prisma de si responde efectivamente a una mayor aptitud económica del contribuyente.

El recargo por utilidades no distribuidas, previsto en determinados periodos dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno, no crea un hecho generador autónomo,

sino que modifica la tarifa aplicable al impuesto a la renta societario. El hecho generador continúa siendo la obtención de renta durante el ejercicio fiscal, conforme al artículo 2 de dicha ley. Sin embargo, el incremento se activa por una circunstancia adicional: la decisión de no distribuir utilidades o la falta de identificación de beneficiarios efectivos. Desde la dogmática tributaria, esta condición no constituye una nueva manifestación de riqueza, sino un elemento formal vinculado a la política societaria.

Según Villegas (2020), la estructura del impuesto se debe fundamentar en la cuantificación objetiva de renta, que se entiende como el incremento e patrimonio disponible. Las utilidades que no se distribuyen permanecen en el patrimonio de la sociedad, pero no representan un aumento de la disponibilidad económica del socio. Pérez Royo (2016) señala que el análisis de la capacidad contributiva tiene que ver con quién es el verdadero titular de la renta y cuándo se produce su incorporación efectiva al patrimonio personal. Desde este enfoque, el recargo podría desvirtuar el principio en la medida en que grave con mayor intensidad una renta que ya fue considerada.

En el ámbito de las PYMES, se complica esta discusión. Las Pymes, reguladas y reconocidos en el marco de la política económica nacional, cumplen una función de indudable importancia en la creación de puestos de trabajo y la dinamización de las actividades productivas. Muchos dependen del autofinanciamiento como principal fuente de capitalización. La capacidad contributiva no puede analizarse aisladamente, sino que hay que hacerlo en el plano cualitativo, en la realidad económica concreta del sujeto pasivo (Spisso, 2007). Una PYME que retiene utilidades para reinversión no necesariamente muestra más riquezas disponibles sino un sistema de sostén empresarial.

El artículo 284 de la Constitución ecuatoriana establece que la política económica debe propender al pleno empleo y a la redistribución equitativa de recursos. A su vez, el artículo 283 reconoce un sistema económico social y solidario. Bajo esta óptica, la imposición que afecte de manera desproporcionada a las PYMES podría entrar en tensión con los fines constitucionales del desarrollo productivo. García Novoa (2013) advierte que el Derecho Tributario no puede desvincularse del contexto económico

en el que opera, pues la justicia fiscal exige coherencia entre imposición y realidad productiva.

Desde el principio de progresividad, consagrado en el artículo 300 constitucional, la mayor carga tributaria debe recaer sobre quienes poseen mayor capacidad económica. Sin embargo, el recargo por utilidades no distribuidas se aplicaba sin distinguir el tamaño o estructura financiera de la empresa. Marín (2015) sostiene que la progresividad no solo se mide en función de la tarifa nominal, sino también del impacto real sobre el contribuyente. Una PYME con márgenes estrechos podría sufrir una afectación más gravosa que una gran corporación con amplio acceso a financiamiento.

Ataliba (1997) enfatiza que la igualdad tributaria es material, no meramente formal. Aplicar el mismo incremento tarifario a una empresa multinacional y a una PYME familiar puede generar desigualdad sustancial. El legislador debe ponderar si la medida respeta el equilibrio entre suficiencia recaudatoria y justicia distributiva, especialmente cuando la decisión de retener utilidades responde a necesidades operativas legítimas.

Desde la perspectiva de proporcionalidad, toda medida tributaria debe superar un examen de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Tarsitano (1999) explica que la potestad tributaria encuentra límites en los derechos constitucionales y en la racionalidad de la medida adoptada. Si el objetivo del recargo era combatir la evasión o promover transparencia societaria, cabría preguntarse si existían alternativas menos gravosas, como el fortalecimiento de los mecanismos de control de beneficiarios efectivos o la aplicación de normas anti-elusión específicas.

La comparación con Chile y Colombia demuestra que es posible gravar adecuadamente la renta societaria sin penalizar la retención de utilidades. En ambos sistemas, la tributación adicional se activa al momento de distribuir dividendos, alineando la carga fiscal con la percepción efectiva de renta. Villela y Jorratt (2018) destacan que la neutralidad fiscal favorece decisiones económicas eficientes y evita distorsiones en la asignación de capital. Esta tendencia regional sugiere que la penalización de utilidades no distribuidas no constituye la única vía para garantizar recaudación y transparencia.

La compatibilidad del recargo con el principio de capacidad contributiva depende de su diseño concreto y de su impacto real en los sujetos pasivos. Si la medida afecta de manera desproporcionada a las PYMES, comprometiendo su liquidez y capacidad de reinversión, podría configurarse una tensión constitucional. Por el contrario, si se acompaña de mecanismos diferenciados, incentivos a la reinversión productiva y controles eficaces contra la evasión, podría armonizarse con los principios del artículo 300 constitucional.

La experiencia comparada y la doctrina especializada coinciden en que la imposición debe vincularse a la manifestación real y disponible de riqueza. En el caso de las PYMES ecuatorianas, donde la reinversión constituye un mecanismo esencial de sostenibilidad, el diseño tributario debe evitar distorsiones que comprometan su función económica y social dentro del sistema constitucional vigente.

Discusión

El estudio del recargo por utilidades no distribuidas en el Ecuador debe evitar una mirada meramente normativa e insertarlo en la arquitectura constitucional tributaria. El Arc. 300 de la Constitución de la República del Ecuador manda que las materias tributarias se guían por principios estructurales que no sólo sirven como pautas programáticas, sino que además son límites materiales al legislador. Por la tanto, toda alteración tarifaria en el impuesto a la renta debe ser valorado no sólo en su legalidad formal sino también en su legalidad material. La cuestión no es si el Estado tiene la facultad de gravar, sino cuáles criterios determinan cuándo y cómo resulta justo ese gravamen.

Según la dogmática tributaria clásica, la capacidad de pago es el fundamento del tributo. Ataliba (1997) considera que sólo se puede hablar de tributo legítimo cuando en la base de su exigibilidad hay una manifestación objetiva de riqueza que exprese la aptitud económica del contribuyente. En relación al recargo por utilidades no distribuidas, la referida renta fue medida y gravada al amparo de las disposiciones consagradas en la Ley de Régimen Tributario Interno. El aumento de un precio no es el resultado de una nueva renta o un aumento patrimonial adicional, sino el acatamiento de una decisión interna de administración empresarial. Se observa una

notoria tensión conceptual entre esta característica y el núcleo del principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, es cierto que el legislador tributario actúa en un contexto de complejidad creciente. Constituye un problema real en diversos sistemas jurídicos que se utilicen a través estructuras societarias para diferir indefinidamente la tributación personal de los socios. Según García Novoa (2013), el derecho tributario contemporáneo cuenta con mecanismos anti-elusión que responden a esa necesidad. Desde este enfoque, el recargo se podría entender como una forma indirecta de evitar que se produzca utilidad estratégica.

Tiene como objeto el diferimiento fiscal. La esencia del problema es establecer si el medio adoptado es constitucionalmente proporcional.

Es principio de proporcionalidad el valorativo que exige examinar la idoneidad, necesidad y razonabilidad de la medida. Desde el criterio de idoneidad, podría no considerarse un recargo que sea apto para incentivar a la distribución de utilidades o a la identificación de beneficiarios efectivos. En cuanto a la necesidad, el interrogante es si había alternativa menos gravosa, mediante el fortalecimiento de reglas de transparencia societaria, convenios de intercambio de información, normas específicas contra el abuso de formas jurídicas. Es importante tener en cuenta que, en este sentido, el Estado no puede optarse por soluciones más restrictivas cuando existan mecanismos del mismo tinte que sean igualmente eficaces y provocativos para el contribuyente.

El impacto en las PYMES es uno de los temas centrales del debate. Debido a su limitada estructura financiera, estas empresas se ven obligadas a recurrir a la reinversión de utilidades como forma de capitalización. Según Spisso (2007), la capacidad contributiva debe analizarse en conexión con la disponibilidad real, no con su mera existencia contable. Una utilidad no distribuida destinada a la compra de maquinaria, pago de pasivo o potenciar capital de trabajo no implica mayor riqueza disponible. A veces, este recargo puede afectar la liquidez operativa y, por lo tanto, la sostenibilidad empresarial.

Adicionalmente, la aplicación uniforme del recargo sin diferenciación por tamaño empresarial plantea dudas en relación a la equidad material. La carga fiscal debe distribuirse de acuerdo a la verdadera capacidad económica del contribuyente de

manera progresiva, así lo establece el artículo 300 de la Constitución. La progresividad no se mide sólo por la tarifa nominal del impuesto, sino por el efecto económico concreto (Marín, 2015). Una gran corporación que accede a financiamiento internacional puede absorber más fácil un aumento de tarifas que una PYME local que tiene pocos márgenes y poco acceso al crédito.

Profundizar la crítica a la economía argentina; Chile; Colombia. A los países analizados optan por gravar la renta empresarial y activar el tributo adicional en el momento de la distribución del dividendo, de forma que se asocie el obligado a la percepción efectiva de renta por el socio. Según Pérez Royo (2016), la verdadera manifestación de la capacidad contributiva personal se produce cuando el ingreso se incorpora al patrimonio disponible del contribuyente. Sancionar la simple retención societaria puede provocar distorsiones económicas que interfieren con decisiones legítimas de inversión.

Desde el punto de vista económico, la neutralidad fiscal es un principio importante para evitar distorsiones en la asignación de recursos. Los sistemas tributarios latinoamericanos, deben buscar un balance entre la suficiencia recaudatoria y el estímulo a la inversión productiva. Cuando la norma fiscal promueve de forma artificial la distribución de utilidades para evitar un recargo, puede desincentivar la reinversión y la expansión de la empresa. En los países en desarrollo, donde el financiamiento externo es caro o escaso, el aprovechamiento de utilidades se convierte en una vital herramienta de expansión.

No obstante, es importante subrayar la urgencia de reafirmar la transparencia fiscal. Ecuador ha enfrentado problemas históricos sobre evasión y uso de sociedades en países de baja imposición. En este contexto, el recargo podría interpretarse como una forma de presión para revelar beneficiarios efectivos y esquemas opacos. No es el objetivo lo que crea el problema. Es la técnica legislativa. Una política fiscal eficiente debe distinguir la acumulación que es legítima para fines de reinversión, de la que es artificiosa para fines de elusión.

Desde el apontamento constitucional, é na relação entre suficiência de arrecadação e justiça tributaria que se encontra a tensão. La suficiencia es un principio necesario para el financiamiento de derechos y políticas públicas; sin embargo, no puede prevalecer sobre la equidad y sobre la capacidad contributiva. Ataliba (1997) warns

that the tax power is not absolute, but limited by principles that guarantee its democratic legitimacy. Las PYMES están entre los sectores productivos que podrían afectar una medida si es desproporcionada, erosionando así la coherencia del sistema tributario.

En resumen, el recargo por utilidades no distribuidas es una figura jurídicamente compleja. La promoción del desarrollo social productivo no puede ser evaluada abstractamente, sino en concreto, por su impacto diferenciado y la existencia de alternativas menos restrictivas. El análisis comparativo muestra que no falta modelo capaz de evitar la elusión, a la vez que castigar la reinversión productiva. Por tanto, no debe debatirse sólo la validez formal de la norma, sino su compatibilidad sustancial con los principios estructurales del régimen tributario ecuatoriano.

La reflexión crítica lleva a poner sobre la mesa la necesidad de un rediseño normativo que armonice control fiscal y neutralidad económica, en el marco de un sistema que, discriminando entre grandes estructuras de planificación agresiva y PYMES que reinvierten en la producción, permita compatibilizar suficiencia recaudatoria con justicia tributaria. It is the only way in which the corporate income tax can be fully aligned with the principle of contributory capacity and the social and solidarity economic model recognized in the Ecuadorian Constitution.

Conclusiones

El estudio efectuado lleva a la conclusión de que el recargo por utilidades no distribuidas en el marco del régimen del impuesto a la renta societario ecuatoriano presenta interrogantes de relevancia constitucional. La creación del sistema al poder estar en manos del Estado, no quiere decir que sea legítima. Se la tendrá que evaluar desde la perspectiva de sus principios que estructuran el sistema tributario. Esos principios están en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y son los de equidad, progresividad y suficiencia recaudatoria. Estos se encuentran estrechamente relacionados con el principio implícito de capacidad contributiva.

Según doctrina del Derecho Tributario, el principio de capacidad contributiva exige que la carga fiscal se fundamente en una manifestación real y efectiva de riqueza. Si bien la utilidad empresarial forma parte del ingreso gravable de forma legítima, la decisión de no distribuirlas no genera una nueva capacidad económica. Por

consiguiente, el recargo por utilidades no distribuidas podría calificarse como un desvío del criterio material de imposición, dado que el aumento de la carga se origina en una decisión societaria y no en una nueva manifestación de riqueza.

La uniformidad del recargo presenta una gran importancia jurídica y económica para las pequeñas y medianas empresas. Las PYMES son las que suelen más depender de reinversión de utilidades como mecanismo interno de financiamiento. En este sentido, la retención de utilidades no necesariamente se traduce en acumulación de riqueza disponible, sino en sostenibilidad. Dicha imposición desproporcionada, al no tomar en cuenta esas realidades, afectaría la equidad material del sistema tributario en cuestión.

El análisis comparado con los sistemas impositivos de Chile y Colombia demuestra que hay alternativas normativas que permiten asegurar la recaudación fiscal sin desincentivar la distribución de utilidades. Tanto el primer sistema como el segundo establece que la recaudación de tributos adicional se produce en el momento de la efectividad de la distribución de los dividendos, esto concuerda con la teoría clásica que concibe la capacidad contributiva en función de la realidad efectiva de la disposición de recursos. En este sentido, considero que un nuevo diseño normativo que contemple mecanismos diferenciados para las PYMES y que fortalezca la transparencia societaria contribuiría a armonizar la suficiencia recaudatoria con los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria.

Referencias bibliográficas

- Ataliba, G. (1997). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Malheiros Editores.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463. Última reforma vigente.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2010). Sentencia No. 002-10-SIN-CC. Acción pública de inconstitucionalidad.
- García Novoa, C. (2013). *El principio de capacidad económica*. Marcial Pons.
- Marín, J. (2015). *Derecho tributario ecuatoriano: Principios y régimen jurídico*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Pérez Royo, F. (2016). *Derecho financiero y tributario: Parte general* (26.^a ed.). Civitas.

- República del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449.
- Spisso, R. (2007). Derecho constitucional tributario. LexisNexis.
- Tarsitano, A. (1999). Principios constitucionales del derecho tributario. Depalma.
- Villela, L., & Jorratt, M. (2018). Reformas tributarias en América Latina: Tendencias y desafíos. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).