



UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS

FACULTAD DE DERECHO

CARRERA DE DERECHO

EL IMPUESTO A LA RENTA Y SU ANTICIPO

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA**

**DIRECTOR: ABG. JUAN GABRIEL REYES
VAREA**

SEBASTIÁN DUEÑAS RIOFRÍO

QUITO, ENERO 2009



DECLARACIÓN

Juan Gabriel Reyes Varea, declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema y tomando en cuenta la Guía de Trabajos de Titulación correspondiente.

JUAN GABRIEL REYES



DECLARACIÓN

Sebastián Eduardo Dueñas Riofrío, declaro bajo juramento que el trabajo aquí descrito es de mi autoría; que no ha sido previamente presentada para ningún grado o calificación profesional; y, que he consultado las referencias bibliográficas que se incluyen en este documento.

A través de la presente declaración cedo mis derechos de propiedad intelectual correspondientes a este trabajo, a la Universidad de las Américas, según lo establecido por la Ley de Propiedad Intelectual, por su Reglamento y por la normatividad institucional vigente.

SEBASTIÁN DUEÑAS

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mis padres, por ser un ejemplo en mi vida diaria.

A mis hermanos por ser mis compañeros y amigos en todo momento.

A mi director de tesis por ser un modelo a seguir en el ámbito profesional y por su colaboración en el desarrollo de esta tesis.

DEDICATORIA

Agradezco a todos los que de alguna forma me han ayudado a ser alguien en esta vida.

Sebastián

A Dios y a mis abuelos, padres, hermanos.

RESUMEN

El impuesto a la renta y su anticipo es una tesis que se refiere, a la normativa tributaria vigente en el Ecuador relativa a las situaciones jurídicas que se derivan del cálculo y pago del anticipo de impuesto a la renta.

Este trabajo nos provee de un enfoque distinto el cual analiza las circunstancias que se dan a partir de la reforma tributaria del 2007 por medio de la cual se reestructuró la forma de cálculo del anticipo.

Además en esta encontramos un análisis claro de las consecuencias que esta genera para los contribuyentes, y nos da claras referencias de las medidas que podemos tomar para que el desarrollo de las políticas tributarias en el país cambien y sean planificadas en un futuro cercano.

The income tax and its payment is a thesis related to the tax legislation in force in Ecuador, related to legal situations arising from the calculation and payment of advance income tax.

This work provides us a different approach that examines the circumstances that occur after the tax reform of 2007, which restructured the way of calculating the advance.

In addition to this we find a clear analysis of the implications that this creates for taxpayers, and gives clear references of the steps we can take for the development of tax policies in the country to change and are planned in the near future.

Indice

DECLARACIÓN	3
DECLARACIÓN	4
AGRADECIMIENTOS	5
DEDICATORIA.....	6
RESUMEN	7
INTRODUCCIÓN	11
CAPITULO 1.....	13
1.- Generalidades y principios del derecho tributario.....	14
1.1.- Conceptos básicos.....	14
1.2.- Ámbito de Aplicación del Código Tributario.....	18
1.3.- Supremacía de las normas tributarias.....	19
1.4.- Poder Tributario.....	19
1.5.- Reserva de ley.....	25
1.6.- Otros Principios tributarios.....	26
1.6.1. Principio de legalidad.-.....	26
1.6.2. Principio de Igualdad.....	30
1.6.3. Principio de Generalidad	37
1.6.4. Irretroactividad.....	39
1.6.5. Proporcionalidad	40
1.7.- Fines de los tributos.....	41
CAPITULO 2.....	42
2.- El Impuesto a la Renta.....	42
2.1.- Concepto del impuesto y concepto de renta.....	42
2.1.1. ¿Qué es un impuesto?.....	42
2.2.- Objeto del impuesto.....	45
2.3.- Sujetos activos y pasivos.....	46
2.3.1. Ley de Régimen Tributario Interno	46
2.3.2. Código Tributario	47
2.4.- Ingresos de fuente ecuatoriana.....	48
2.5.- Exenciones	49
2.6.- Depuración de los ingresos.....	49
2.6.1. Sección 1ª. De las Deducciones.....	50
2.7.- Base imponible.....	50
2.8.- Contabilidad.....	51
2.9.- Tarifas.....	52
CAPITULO 3.....	53
3.- El anticipo de impuesto a la renta.....	53
3.1.- Concepto.....	53
3.2.- Formula para su cálculo y aplicación.....	56
3.3.- Carácter legal del anticipo, su origen y sus límites.....	57
3.4.- Declaración que deben realizar las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta.....	59

3.5.- Declaración que deben realizar las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme al cálculo de la mayor opción entre aquella detallada en el numeral anterior, y la siguiente:.....	60
3.6.- Anticipo mínimo de impuesto a la renta, sus causas y los problemas que genera.....	60
3.7.- Reducción o exoneración de pago del anticipo de impuesto a la renta.	61
3.7.1.- Resolución NAC-DGERCGC09-00398 del Servicio de Rentas Internas referente al instructivo para la declaración y pago del anticipo de impuesto a la renta.	62
CAPITULO 4.....	67
4.- Evolución del anticipo de impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana	67
Resumen de los cambios realizados en la Ley de Régimen Tributario Interno.	67
4.1.- Variación de la normativa que regula el anticipo de impuesto a la renta en las codificaciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.	67
4.1.1.- Ley vigente en diciembre de 1989.....	69
4.1.2.- Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1993.	71
4.1.3.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en marzo de 1994.	76
4.1.4.- Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas el de 22 de agosto de 1995.....	79
4.1.5.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario publicadas en el Registro Oficial de agosto de 1995.....	80
4.1.6.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1997.....	81
4.1.7.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde julio de 1998.	81
4.1.8.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en abril de 1999.....	82
4.1.9.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en noviembre de 1999.....	83
4.1.10.- En las reformas realizadas a la ley de Régimen Tributario en marzo de 2000.	87
4.1.11.- En las reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes del 17 de noviembre de 2004.....	90
4.1.12.- En las reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde diciembre de 2007.	90
4.1.13.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde 30 de julio de 2008.	95
4.1.14.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde 24 de diciembre de 2009.	97
CAPITULO 5.....	105
5.- Derecho Comparado	105
5.1.- Legislaciones:.....	105

5.1.1.- Peruana.....	105
CAPITULO 6.....	115
6.- Conclusiones y Recomendaciones.....	115
6.1.- Revisión del acta 14 del Congreso Nacional, en la que consta el conocimiento y la aprobación de la ley para la Equidad Tributaria del Ecuador.....	115
6.2.- Análisis de la aplicación y creación de políticas tributarias heterodoxas en América Latina y el Ecuador.	119
6.2.1. Política ortodoxa.....	121
6.2.2. Política Heterodoxa.-.....	122
6.3. Reformas y aplicación de los sistemas Tributarios Heterodoxos en América Latina.	124
6.4. La apreciación de los derechos de los contribuyentes y los procedimientos para la aplicación de las políticas tributarias.	129
6.5.- Conclusión.....	133
7.- BIBLIOGRAFÍA.....	135
8.- ANEXOS.....	136

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta investigación, respecto al impuesto a la renta y su anticipo, es realizar un análisis minucioso sobre el proceso de cálculo y pago de este último, las posibilidades que existen para su declaración, además de evidenciar la importancia y afectación de éste dentro de la economía del Ecuador, tanto para las personas, como para las sociedades.

Adicionalmente es necesario hacer una revisión de la problemática que causa la aplicación de esta institución del derecho, en la organización y planificación económica de aquellos que están obligados al pago.

Es necesario analizar cómo el Estado, a pesar de que su Constitución Política garantiza a los ecuatorianos los mismos derechos y obligaciones, la legislación relativa a la declaración y cálculo del anticipo, no toma en cuenta ciertas consideraciones jurídicas a este respecto.

Debemos también analizar cuál es la afectación del pago del anticipo en el desarrollo económico de las personas y las sociedades, buscando la forma en la que la administración tributaria debería preocuparse por planificar la recaudación de manera organizada y sin afectar los derechos de los contribuyentes.

El objetivo de este trabajo es presentar un análisis de la forma en la que podría variar la aplicación de la normativa relativa al cálculo y al pago del anticipo de impuesto a la renta, con el fin de garantizar un manejo claro del derecho tributario, fomentando una recaudación correcta, proporcional y no confiscatoria.

Además, esta investigación demostrará que las últimas reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno publicadas en el Registro Oficial 242 de de 29 de

diciembre de 2007, crearon diferencias e inconsistencias en la aplicación del anticipo de impuesto a la renta, dejando a los ecuatorianos en la incertidumbre, debido a la forma en la que el Estado buscó beneficiarse aumentando la recaudación por medio de este impuesto, olvidando el objetivo principal de los tributos, que es la búsqueda del bien común, la redistribución de la riqueza y el buen vivir.

CAPITULO 1

El anticipo de impuesto a la renta es un medio de recaudación, por el cual el Estado, fundado en una presunción legal, establece hacia los contribuyentes la obligación de realizar el pago de un valor correspondiente a la renta que se cree éstos van a percibir.

El anticipo de impuesto a la renta se calcula de acuerdo a dos fórmulas establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno, que constan en el cuadro a continuación:

1 era fórmula	2 da fórmula
<p>El 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior.</p> <p>(-) las retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.</p>	<p>La suma de los siguientes rubros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. • El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. • A la suma de estos se resta las retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.

La primera de estas fórmula debe ser aplicada por personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta (respecto a estas últimas la Ley de

Empresas Públicas ha determinado que están exoneradas del pago del Impuesto a la Renta, y por tanto, de su anticipo).

De acuerdo con la Ley Orgánica de Régimen Tributario, los siguientes contribuyentes deben aplicar la primera o la segunda fórmula, escogiendo aquella que arroje un valor mayor: las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

En el tercer capítulo de este trabajo se explicará a que se refiere el anticipo mínimo y demás consideraciones respecto al anticipo el cual es motivo de esta tesis, pero antes, debemos tener en cuenta cuáles son los principios que rigen al derecho tributario, los cuales se analizan a continuación.

1.- Generalidades y principios del derecho tributario

1.1.- Conceptos básicos.

La Constitución de la República del Ecuador, redactada por la Asamblea Nacional, y aprobada en el referéndum de 28 de septiembre de 2008, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008, siendo la norma superior dentro del Estado ecuatoriano, establece una serie de principios rectores del derecho, los cuales rigen para todas las personas que habitan dentro del territorio nacional, y algunos de los cuáles son de carácter económico y tributario, a los que nos referiremos en esta investigación.

Entre estos principios encontramos algunos aplicables al derecho tributario, como los que detallo a continuación:

Dentro del título I, relativo a los elementos constitutivos del Estado, en su capítulo II en lo referente a las ciudadanas y ciudadanos la Constitución manda:

“Art. 9.- Igualdad de derechos: las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que los ecuatorianos, de acuerdo con la constitución”¹.

Dentro del título II relativo a los derechos en su capítulo tercero que se refiere a los derechos de las personas y los grupos de atención prioritaria dispone:

“Art. 37.- Derechos de los adultos mayores: el Estado garantizará a los adultos mayores los siguientes derechos:

5. Exenciones en el régimen tributario.”

Hay otros capítulos en los que se consagran principios importantes que se relacionan con el derecho tributario como tal y que afectan a las personas entre los que puedo mencionar los siguientes:

- Respecto a las personas discapacitadas, el derecho a exenciones en el régimen tributario, además de rebajas para que éstas puedan iniciar y mantener actividades productivas.
- Respecto al debido proceso que también guarda una estrecha relación con el Derecho Tributario el artículo 76 de la Constitución se refiere a las garantías básicas del debido proceso.

Dentro de las responsabilidades establecidas en el capítulo noveno de la Constitución, el artículo ochenta y tres misma menciona la obligación de los

¹ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

ecuatorianos de cooperar con el Estado y la comunidad, realizando el pago de tributos.

El título cuarto de la Constitución, referente a la participación y organización del poder, en su parte relativa a la función legislativa, manda que la Asamblea Nacional es el único órgano capaz de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, por supuesto sin vedar facultades de los gobiernos autónomos descentralizados.

Es facultad exclusiva del Presidente de la República la presentación de proyectos de ley para la creación, supresión o modificación de impuestos. En caso de estado de excepción solo es facultad del Presidente de la República, el decretar la recaudación anticipada de impuestos.

En el título quinto de la Constitución, dentro del capítulo cuarto, se determina que le corresponde al Estado central regular y planificar respecto a las políticas, económica tributaria, arancelaria, fiscal y monetaria.

Dentro de los principios más importantes que, en mi criterio, tiene esta Constitución y que se relaciona directamente con esta investigación, se encuentra establecido en el artículo 283 que dispone:

“Art. 283.- Sistema económico.- el sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende 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.

El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de

acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.”²

Por último en lo relativo a conceptos básicos me refiero a lo establecido en los artículos 285, 300 y 301 de la Constitución Política de la República del Ecuador que cito a continuación:

“Art. 285.- Objetivos de la política fiscal: La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

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.”³

“Art. 300.- Principios tributarios.- 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.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”⁴

² Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

³ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

⁴ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

Por último el artículo 301 se refiere al principio de reserva de ley el cual será tratado más adelante dentro de esta investigación.

1.2.- Ámbito de Aplicación del Código Tributario.

Respecto al entorno y a la aplicación de las disposiciones del Código Tributario éste manda:

“Art. 1.- Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”⁵

El artículo anterior se refiere al entorno dentro del cual las normas tributarias se desempeñan en el Ecuador; las normas del Código Tributario se aplican para todos los tributos, y en consecuencia, en forma general y transversal, a todos los sujetos activos, de esta forma tanto en los impuestos administrados por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, los Municipios o el Servicio de Rentas Internas, por ejemplo, son aplicables las normas comprendidas en el Código Tributario.

⁵ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

1.3.- Supremacía de las normas tributarias.

El segundo artículo del Código Tributario contiene la norma que establece la jerarquía de las normas tributarias en el país; así:

“Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.”⁶

El artículo antes citado contiene las disposiciones respecto a las cuales se organiza la legislación tributaria en el Ecuador, es decir la jerarquía de las normas tributarias en nuestro país. En síntesis se refiere al principio de especialidad de la norma.

1.4.- Poder Tributario.

Hacer alusión o hablar del “poder tributario” en el Derecho ecuatoriano, es muy importante y para entender este concepto es necesario mencionar lo que ordena la Constitución de la República del Ecuador, en sus artículos 120, 132, 135, 165, 261:

Dentro del título cuarto, capítulo segundo la Constitución, artículo 120, en lo relativo a la función legislativa, ordena:

“La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

⁶ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”⁷

De acuerdo a lo que manda en este artículo se entiende que el poder tributario únicamente recae sobre la Asamblea Nacional.

En la sección 3ª de la Constitución, el artículo 132, que se refiere al Procedimiento Legislativo, ordena:

“La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”⁸

Este artículo ratifica lo mencionado en el artículo 120 de la Constitución, confiriéndole a la Asamblea Nacional el poder tributario, es decir la capacidad de dictar leyes que se encarguen de la creación y organización de tributos en el Ecuador.

En esa misma sección el artículo 135 de la Constitución ordena:

“Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumente el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”.⁹

⁷ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

⁸ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

En este artículo, se otorga la facultad al Presidente de **presentar** proyectos de ley, por medio de los cuales, éste como máxima autoridad del país y de acuerdo a su facultad de administración, pueda organizar las políticas públicas dentro del Estado dentro de las cuales se encuentra la política tributaria.

En el caso de Colombia al igual que en Ecuador tan solo el Congreso tiene la facultad de dictar leyes que creen, modifiquen o extingan tributos y esta facultad está reservada para el presidente de manera transitoria, de modo que ésta sea utilizada tan solo como una alternativa extrema y en subsidio de un pronunciamiento del Congreso sobre esta materia; la forma de ejercer esta facultad es a través de decretos ejecutivos.

Dentro del capítulo tercero de la Constitución, que se refiere a la Función Ejecutiva en la sección cuarta referente a los estados de excepción, el artículo 165 ordena:

“Durante el Estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución.

Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá:

1.- Decretar la recaudación anticipada de tributos.”¹⁰

⁹ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

Por último en lo referente al poder tributario en el título quinto de la Constitución, que se refiere a la organización territorial del Estado, en su capítulo cuarto referente al régimen de competencias, el artículo 261 ordena:

“El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre:

5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento.”¹¹

Los artículos antes mencionados, son la referencia o determinación jurídica de la cual deriva el poder tributario en nuestro país, de manera que un análisis de esta potestad o poder de la administración podemos decir que:

En el Ecuador el poder tributario se encuentra dividido entre la Función Ejecutiva y la Legislativo, es decir entre el Presidente de la República, con su capacidad de presentar proyectos de ley a la Asamblea, y de dictar reglamentos; y, la Asamblea Nacional Constituyente, con su capacidad de legislar. Estos poderes públicos son los encargados de determinar, en representación de los ecuatorianos, las políticas que rigen la fiscalidad en el Ecuador.

El concepto jurídico de “poder”, se refiere a la facultad que una persona otorga a otra para que esta última lo represente. En el caso del “poder tributario” podríamos decir que es la facultad otorgada por los ecuatorianos, a través del contrato social, a la Asamblea Nacional y en ciertos casos al Ejecutivo, para que éstos, buscando del bien común, creen impuestos por medio de leyes.

El Servicio de Rentas Internas, por medio de resoluciones administrativas, posee la facultad de organizar y reglamentar la aplicación de los tributos que se encuentran dentro de sus competencias, como lo hacen otras dependencias del Estado por ejemplo la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

¹¹ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

Para entender el concepto del “poder tributario” debemos entender la definición del “poder” en el derecho como tal y para esto es necesario citar a Guillermo Cabanellas de Torres que en su Diccionario Derecho Universitario, quien lo define así:

*“Poder: facultad de hacer, en nombre de otro, lo mismo que éste haría por sí mismo en determinado negocio. Por extensión se denomina “poder”, el instrumento en se hace constar aquella facultad.”*¹²

Otra definición de poder es la siguiente:

*“Poder.- situación de quien posee los medios de hacer alguna cosa, o imponer una determinada actuación a otras personas. -Posesión actual o tenencia de una cosa. -Facultades o autorización para hacer alguna cosa”.*¹³

Como vemos, en ambas definiciones encontramos elementos que nos permiten definir que el poder no es más que la fuerza, capacidad o facultad que una o varias personas entregan a otra u otras, para que de esta forma segundos representen a los primeros en determinada situación y por un periodo de tiempo. En el caso del poder tributario, éste se refiere a la facultad que, por ley, es otorgada a un grupo de personas, para que se encarguen de regular y organizar por medio de leyes, reglamentos y resoluciones, la situación jurídica de los tributos en el territorio nacional.

Esta facultad se encuentra, en nuestro país, comprendida en los poderes del Estado, ejecutivo, legislativo y judicial, a cada uno de estos la ley ha otorgado distintas funciones respecto a la organización del sistema tributario, la cuales comprenden al Legislativo (Asamblea Nacional), la de crear, modificar o extinguir tributos por medio de leyes, al Ejecutivo en el caso del régimen

¹² CABANELLAS DE TORRES Guillermo, Diccionario de Derecho Universitario, tomo II, 2da edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina (2004).

¹³ Diccionario Océano Uno Color, Grupo Editorial Océano, Edición 1996, Barcelona España (1996).

aduanero crear leyes y políticas que se encarguen de regular el comercio exterior y los impuestos aduaneros, además de reglamentos y proyectos de ley respecto a los demás impuestos que rigen dentro del territorio nacional y por último al Judicial (Tribunal Distrital de lo Fiscal, Corte Nacional de Justicia (Sala de lo Fiscal)), velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico creado por los dos anteriores y administrar justicia.

La discrecionalidad con la que nuestros representantes deberían crear y manejar los elementos del sistema tributario, debería estar encaminada a que la política tributaria sea beneficiosa para los sujetos pasivos; y no ir de acuerdo a especulaciones o consideraciones de tipo político o ideológico.

El autor Mauricio A. Plazas Vega, se refiere al poder tributario y lo clasifica de diversas maneras. En su libro “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario” hace mención a la aplicación del poder tributario dentro de la armonización tributaria andina de la siguiente forma:

*“El poder tributario tiene su fundamento en el poder de imperio, en virtud del cual, en interés de los asociados, el Estado queda investido de la facultad de imponer reglas de forzoso acatamiento en el orden interno.....”*¹⁴

“Con todo, la radicación del poder de imperio en el Estado, y no en el pueblo ni en la nación, a diferencia de lo que ocurre con la soberanía, permite que la facultad de establecer tributos no se predique inmediatamente del ejercicio mismo de la soberanía, El poder de decisión en última instancia, o poder soberano, subyace tras el poder de imperio, al cual subordina, en razón de que el pueblo, gestor del contrato político que legitima al Estado, bien puede modificar el pacto o establecer otro nuevo, con el concurso protagónico y eficaz de los individuos que devienen ciudadanos para conformar el gran cuerpo soberano, al decir de Rousseau. Mas, legitimado el Estado bien desde la perspectiva contractualista, defendida por pensadores como Locke o

¹⁴ PLAZAS VEGA A. Mauricio, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, 2da edición, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia (2005), pág. 472.

Rousseau, ora bajo la concepción del “hombre socio”, y no “sociable”, prohijada desde antaño por Aristóteles, es del caso reconocer que su propia existencia demanda un poder imperial del cual es expresión del poder tributario. En suma, la soberanía es fundamento mediato pero no inmediato del poder tributario”.¹⁵

Difiero con lo expuesto por el autor debido a que mi criterio expresado en párrafos anteriores, manifiesta que el poder tributario no se relaciona con la soberanía de manera directa, sino tan solo con el poder de imperio, a pesar de que estos dos esta ligados completamente.

El autor expresa con claridad que el poder tributario no es más que una derivación y conclusión real de las facultades otorgadas a los representantes del Estado para organizar una nación de manera política, económica y tributaria.

A pesar de las reglas y el ordenamiento jurídico de una nación, vistos como un conjunto, más que cada una de las normas en particular, determinan la forma en la que se manifiesta el poder soberano.

En resumen es importante tener en cuenta que la facultad de crear tributos, más conocida como capacidad tributaria activa, es el poder tributario en sí. Este poder tributario debe siempre estar contemplado dentro de los parámetros constitucionales vigentes en el país en que es ejercido.

1.5.- Reserva de ley.

El Código Tributario respecto a la reserva de ley ordena:

“Art. 4 Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, lo sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de

¹⁵ IBID, pág. 473.

*establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.*¹⁶

1.6.- Otros Principios tributarios.

Legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, irretroactividad.

Respecto a los principios tributarios el Código en su artículo 5 ordena:

*“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”*¹⁷

El Código Tributario en ningún momento hace referencia a la definición o la forma de aplicar cada uno de estos principios, y tan solo los enuncia, sin ninguna explicación adicional que facilite su comprensión o que deje clara la forma en la que rigen la política tributaria dentro del Estado ecuatoriano.

A continuación se expone un breve análisis de cada uno de los principios que rigen la tributación en la legislación ecuatoriana.

1.6.1. Principio de legalidad.-

El artículo 301 de la Constitución Política del Ecuador se refiere al principio de legalidad de esta manera:

“Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir

¹⁶ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

¹⁷ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

*impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*¹⁸

En la antigüedad el principio de reserva de ley nace en distintas cartas magnas de diversos países con la idea de que ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta sin antes ser tratada por los órganos legislativos.

De manera que el parlamentarismo nace asociado con la necesidad de obtener ingresos y junto a estos se generan egresos, los que forman parte posteriormente de lo que se conocerá como gasto público.

Los tributos fueron creados para solventar la necesidad de los Estados, para resolver y cumplir con los gastos en los que deben incurrir.

En la época feudal y medieval existían a manera de tributos los *aids* y el *scutage*, los cuales para poder ser aplicados, requerían de que el rey reúna al concilio, para que las tarifas y la recaudación de estos sean aprobados, y que luego estos puedan entrar en vigencia. La convocatoria para tratar estos se realizaba por lo menos con catorce días de anticipación a su discusión.

Dentro de los tributos mencionados en el párrafo anterior, existían dos tipos diferentes de *aids*, algunos que eran destinados a rescatar al rey (cuando en tiempos de guerra este era capturado), a la investidura de su hijo y los demás gastos que el rey necesitaba realizar. Cuando estos eran razonables a veces no necesitaban ser discutidos con el concilio, es decir la aplicación del principio de legalidad era parcial y no total como se aplica en la actualidad.

¹⁸ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de octubre de 2008.

Para los otros *aids* que existían y el *scutage* siempre era necesaria la aprobación del concilio. (Cumpliéndose de esta forma con lo que establece el principio de legalidad).

A pesar de esto vemos que en el inicio, para imponer prestaciones financieras, el rey necesitaba obtener el consenso previo de los representantes de las naciones. A pesar de que se realizaron modificaciones legales, en los distintos ordenamientos, en el tiempo, siempre se mantuvo de la obligación de contar con autorización de todos los representantes de las naciones, para la creación de tributos.

Con la evolución del derecho, el Parlamento francés dictó una resolución por medio de la cual se consideraba enemigo público a cualquier persona que recaude y hubiere sugerido recaudar impuestos sin que estos hayan sido debidamente aprobados por los órganos a los que les correspondía la creación y aprobación de los mismos. Es decir en este momento entra en plena vigencia la aplicación del principio de legalidad.¹⁹

Según la doctrina de Locke, divulgada en Francia por los volterrianos, los impuestos son realmente necesarios, pero no pueden ser establecidos sin el consentimiento de la mayor parte de los sectores de la sociedad o sus representantes, es decir las personas que fueron escogidas por elección popular con este fin.²⁰

Es por esto que todos debemos considerar que todos los estados de derecho, ni siquiera deberían discutir el precepto establecido por el principio de legalidad, según el cual los tributos siempre deben ser aprobados por los órganos legislativos competentes.

¹⁹ UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002.

²⁰ UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002.

El profesor Víctor Uckmar respecto, a los límites que debe tener el poder ejecutivo dice:

“La atribución a los órganos legislativos, de la competencia para dictar normas en materia tributaria debería significar, siguiendo estrictamente el principio de separación de poderes, la exclusión de la potestad legislativa del poder ejecutivo. La experiencia demuestra que los parlamentarios no tienen la posibilidad bien por la cantidad de temas a tratar o bien por el insuficiente conocimiento de los problemas prácticos o en particular de cumplir con la función legislativa acabadamente; por tanto, esta, cada día, viene confiada cada vez más al poder ejecutivo.”²¹

En nuestro país a los asambleístas corresponde la tarea de crear tributos; y al Presidente tan solo la creación de reglamentos para la aplicación de los tributos, facultad que considero que no debería corresponder al Presidente debido a que su cargo no requiere de conocimientos en este aspecto y por lo tanto esta facultad no debería concederse a él sino a al ministerio y las autoridades del ramo (SRI, ministerio de economía), que están encargados de la planificación económica, tributaria y presupuestaria del país.

De acuerdo a lo que menciona Uckmar la única forma en que el ejecutivo intervenga en la creación de leyes en materia tributaria, para satisfacer el principio de legalidad, es que el Ejecutivo no sea el que dicta leyes formales, sino tan solo sustanciales en forma de reglamentos, que son normas complementarias, que explican con claridad los límites establecidos por normas primarias. El Ejecutivo debe encargarse entonces de explicar y ampliar lo que plantea el Legislativo.

Países como Francia establecen sanciones para aquellos funcionarios que recauden impuestos no dispuestos por ley, con dos acciones, una de carácter penal, por abuso de su condición, y la acción de repetición civil en contra de los

²¹ UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002.

funcionarios públicos que ordenen la recaudación de impuestos que no se hayan creados por ley.²²

Además corresponde a la Función Judicial, resolver sobre la legitimidad o legalidad de reglamentos que estén en contra de lo que disponen las leyes, con lo que éstos ejercen una actividad de control jurídico de la actividad reglamentaria del Ejecutivo. Este control se encuentra respaldado en el Ecuador por lo establecido por la Constitución y el Código Tributario respecto a la jerarquía de las normas y el control del debido cumplimiento de las mismas.

De manera que no se puede pretender que los impuestos, como es en este caso el anticipo de impuesto a la renta, sea creados por sobre lo que ordenan los principios tributarios, sin sujetarse a los límites legales y constitucionales, establecidos, sin meditar en los resultados que el anticipo puede producir, tanto en el Derecho como en la economía del país tan solo por la necesidad de conseguir recursos para financiar sus necesidades, el Régimen no puede obviar mandatos legales y constitucionales específicos.

En conclusión la Constitución de la República es la que determina cuando puede establecerse la recaudación anticipada de impuestos.

El Régimen actual del impuesto a la renta irrespeta la norma constitucional que determina cuando puede establecerse la recaudación anticipada de impuestos. Por lo tanto el anticipo de impuesto a la renta violenta la norma constitucional, de manera que este se vuelve inconstitucional.

1.6.2. Principio de Igualdad

Tanto la Constitución Política del Ecuador, como el Código Tributario, mencionan los principios que deben regir al Derecho Tributario. Una referencia

²² UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002.

de estos principios en la legislación ecuatoriana se encuentran en dos artículos específicos que han sido mencionados con anterioridad.

Estos son el artículo 300 de la Constitución Política del Ecuador y el artículo 5 del Código Tributario, que mencionan cuales son los principios que rigen al Derecho Tributario en el Ecuador, pero en ningún momento mencionan de qué manera éstos deben ser aplicados en el país. De manera que queda a criterio de la administración tributaria y de los jueces la forma en la que estos deben ser aplicados.

La doctrina ha desarrollado e interpretado el principio de igualdad, y a continuación expongo la forma en la que considero debería este ser tomado en cuenta, dentro del Derecho Tributario en el Ecuador.

Respecto al principio de igualdad, podemos revisar algunas definiciones:

***“Igualdad:** Del concepto genérico, como conformidad de una cosa con otra en naturaleza, calidad o cantidad, se desprenden diversas consecuencias que pueden afectar el orden jurídico. La primera de ellas tiene su origen en la determinación de si la idea de igualdad representa una realidad o una mera teoría. No puede llegarse a una conclusión sin distinguir entre el hombre considerado en sus condiciones naturales, como una criatura humana, y el hombre en relación con sus características, como integrante de una sociedad organizada. En el primer sentido no puede decirse que exista igualdad, aun cuando se dé semejanza, porque no todas las personas tienen el mismo grado de inteligencia, de fortaleza, de belleza, de iniciativa, de valor. De esas diferencias se deriva una consideración distinta de los hombres frente a la ley, afirmación que debe tomarse en el sentido de que, mientras unos tienen plena capacidad para gobernar sus actos por sí mismos, otros, en razón de la edad, de la deficiencia mental o de la enfermedad y hasta, en ocasiones, del sexo, no tienen capacidad para actuar jurídicamente o la tienen disminuida. Inclusive frente a un mismo hecho delictivo, esa misma diferencia de condiciones*

personales puede llevar desde la plena imputabilidad del acto hasta la absoluta inimputabilidad. De ahí que el concepto de igualitario esté referido a las personas de características, ya que no idénticas, porque ello es imposible, semejantes, dentro de una normalidad natural. Por eso se ha dicho que la verdadera igualdad consiste en tratar desigualmente a los desiguales.

Esa diferenciación, que se encuentra en el orden natural de los individuos, repercute en sus relaciones sociales y políticas, porque también la situación respecto a ellos es muy diferente según sea la condición de que estén investidos. Todo eso sin tener en cuenta otro género de desigualdades que, como las económicas, no tiene un origen natural, sino social, y que cambian con el régimen político de cada país.

Por eso, cuando en términos de Derecho se habla de igualdad, lo que se quiere decir es que la ley no establece distinciones individuales respecto a aquellas personas de similares características, ya que a todas ellas se les reconocen los mismos derechos y las mismas posibilidades. Una consecuencia de esa igualdad ha sido la abolición de la esclavitud y la supresión, en muchas legislaciones, ya que no desgraciadamente en todas, de los privilegios de nacimiento. Todas las personas son iguales ante la ley, sin distinción de credos, razas, ideas políticas, posición económica. Este sentido de la igualdad, que ha constituido un ideal logrado a través de muchos siglos y de muchas luchas, se está viendo contrariado en tiempos modernos por teorías racistas, que quieren establecer discriminaciones por razones de raza y de color y por los sectarismos religiosos o políticos.”²³

“Igualdad ante el impuesto: *Principio constitucional según el cual la igualdad ante la ley, de los habitantes de la nación, es base del impuesto y de las cargas públicas. Tal igualdad se orienta por lo cuantitativo patrimonial antes que por la equiparación plena de las contribuciones personales, para que aporte quien más tiene o gana.”²⁴*

²³ CABANELLAS DE TORRES Guillermo, Diccionario de Derecho Universitario, tomo II, 2da edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina (2004).

²⁴ IBIDEM, pág. 11.

Diccionarios comunes de la lengua española en los que no hacen referencia al derecho se refieren a la igualdad de la siguiente manera:

“Igualdad: Relación existente entre dos cosas iguales. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo.- ante la ley.- principio jurídico que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.”²⁵

Se todas estas definiciones podemos llegar a varias conclusiones:

No existe un criterio similar entre la igualdad general ante la ley, para todos los habitantes de una nación como se define en el Código Civil y la igualdad tributaria. Tampoco podemos considerar a la igualdad como concepto, de la misma manera que a la igualdad ante los impuestos.

De manera que lo que puede ser igual para la ley y para las personas no es manejado de igual manera ante las leyes tributarias.

Además podemos decir que la igualdad puede ser vista de manera distinta dependiendo el punto de vista de las personas , para que exista una igualdad objetiva se debería tener las mismas condiciones entre las personas, y es por esto que ante el derecho tributario se aplica una categorización patrimonial para poder aplicar el principio de igualdad, es decir no todos deben pagar lo mismo sino que de acuerdo a lo que las personas perciben, tienen la obligación de contribuir al estado con impuestos para que el beneficio que este otorga a las personas de regreso sea igual para todos.

De manera que en la aplicación de las leyes tributarias, la igualdad se mezcla con la proporcionalidad, haciendo una categorización a las personas en grupos en los que se toma en cuenta la capacidad contributiva y el patrimonio para de esta forma aplicar el principio de igualdad, el cual a fin de cuentas termina

²⁵ Diccionario Océano Uno Color, Grupo Editorial Océano, Edición 1996, Barcelona España (1996), pág. 841.

siendo distinto que la igualdad ante la ley que es contemplada en el Código Civil que nos rige. Podríamos decir entonces que dentro del Derecho Tributario la igual maneja un concepto similar al de justicia social que a lo que se refiere a la igualdad en su concepto general

En la historia del mundo no se ha determinado cuando se originó el principio de igualdad pero conocemos que en todas las constituciones del mundo, salvo en la inglesa, generalmente se han dictado normas que establecen los límites e indican a que principios se deben regir los órganos que forman parte del estado. Por supuesto entre estos se encuentra al principio de igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos.²⁶

La más clara manifestación de este principio se da después de la revolución francesa, cuando se eliminan los privilegios otorgados a las clases o castas, elementos que eran característicos de esa época, iniciando de esta forma, la consagración del principio igualdad de todas las personas ante la ley.

El principio de igualdad tributaria es distinto y se lo puede entender según el profesor Uckmar de dos formas diferentes:

“a) En sentido jurídico, como la paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.

b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.”²⁷

En Argentina, de acuerdo a lo que manifiesta el profesor Uckmar, la jurisprudencia respecto a este principio dice que la igualdad frente a la ley es

²⁶ UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002, pág. 59.

²⁷ IBID.

una forma de tratar, de una misma manera, a todos aquellos que se encuentran en las mismas condiciones, prohibiendo los privilegios, para que los impuestos afecten a todos, quienes están en las mismas circunstancias, de manera idéntica.

Las desigualdades existen de manera natural entre las personas, y por esto se justifica la existencia y la creación de distinciones entre los contribuyentes, para dar un distinto tratamiento fiscal a las personas según su capacidad de contribución.

De manera que se trata a los contribuyentes de acuerdo a distintas circunstancias como son:

- Todos los contribuyentes en un rango de ingresos igual deben tener el mismo trato imponible.
- La clasificación de los contribuyentes se debe hacer de acuerdo a diferencias económicas reales, entre éstos.
- La diferencia se debe aplicar de acuerdo a una justa igualdad ante el concepto de equidad.

Otro tema que es importante de tratar respecto al principio de igualdad, es la consideración que se da al pago de impuestos de los extranjeros en un país.

La ley ecuatoriana establece las mismas condiciones para el pago de impuestos tanto a nacionales como extranjeros siempre que ellos tengan su actividad económica en el Ecuador por un período de más de 183 días dentro de un año sin ninguna excepción más que los convenios de doble tributación que ha firmado el país con otros países en los que se establecen las condiciones a las que se deben sujetar tanto ecuatorianos como extranjeros para el pago de impuestos en los diferentes países a los que van a ejercer su actividad económica.

A pesar de la existencia del principio de igualdad, en algunos estados entre esos el Ecuador, existen casos excepcionales en los que se hace una consideración especial al pago de impuestos, que se dan para fomentar el desarrollo de la economía. Un claro ejemplo de esto es la creación de zonas francas, que son lugares en los que no se paga ciertos impuestos, estos beneficios son creados por ley.

En otros países existen exenciones de distintos tipos la más común entre estas es la exención a las instituciones religiosas respecto a las cuales está prohibida el cobro de cualquier tipo de impuesto.

Otro claro ejemplo de esto es la exención que existe en el Ecuador respecto a las organizaciones sin fines de lucro que se dedican a fines sociales, las cuales no tienen la obligación de pagar impuesto a la renta debido a la actividad a la que se dedican, y que de cierta forma es correcto ya que el fin de la existencia de este tipo de organizaciones es el beneficio de la comunidad, para que se de esta exención se deben cumplir los requisitos que la ley exija (Por ejemplo estas entidades deben cumplir con un mínimo de donaciones al año).

La jurisprudencia Italiana establece que, las exenciones dejan de lado al principio de igualdad, pero estas serán legítimas si tienen una finalidad fiscal, es decir que son legítimas las exenciones que son concedidas viendo por las personas que tienen una mayor debilidad económica y que no pueden soportar de ninguna forma la carga tributaria.

En estos ejemplos la consideración que justifica que no se viola el principio de igualdad es que debido a las reglas existentes respecto a este la igualdad no está concebida en forma absoluta de manera que esta siempre va relacionada con la capacidad contributiva.

Y respecto a la capacidad contributiva el Víctor Uckmar la define así:

“Capacidad contributiva, significa la fuerza económica de los sujetos o de los hechos previstos en el hecho imponible. Pero, puede significar la aptitud de estos sujetos para poder ser alcanzados por el impuesto, teniendo en cuenta el programa para favorecer el desarrollo de la actividad en sectores en zonas económicamente poco desarrolladas.”²⁸

A partir de esta definición podemos ver entonces que no podemos hablar de una igualdad jurídica ni económica definitiva, ya que distintas consideraciones hacen que la carga tributaria y el sacrificio por pagar impuestos sea distinto entre los habitantes de un mismo estado. De manera que el principio de igualdad que ha sido eliminado de nuestra Constitución y de nuestro Código Tributario, no hace referencia a una igualdad absoluta sino tan solo a una igualdad relativa.

Porque relativa, porque sería utópico pensar que todas las personas dentro de un mismo rango contribuyen de igual manera en el pago de sus impuestos.

1.6.3. Principio de Generalidad

Establecido tanto en el artículo 300 de la Constitución de la República como en el artículo 5 de nuestro Código Tributario vigente, este se refiere a la condición en la que se encuentran las personas que están obligadas de acuerdo a los supuesto de hecho establecidos en la ley, de que en caso de producirse el hecho generador es obligación de aquella persona y todas las personas que se encuentren en la misma situación dentro del país, de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley sin que exista distinción de sexo, raza, cultural, nacional o de estructura jurídica, es decir la Ley es creada y abarca por igual a todos lo habitantes.

Respecto a este la doctrina argentina menciona:

²⁸ UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002, pág. 63.

“El principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo.

No se trata de que todos deban pagar, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. La Corte Suprema ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación que no es admisible que se grave una parte de la población en beneficio de otra.”²⁹

Adicionalmente el profesor mejicano Aste Mejías respecto a este principio menciona:

*“Todas las personas naturales y jurídicas con capacidad de pago deben someterse al impuesto, salvo que se excluya por motivos basados en los fines del Estado”.*³⁰

En nuestra legislación no encontramos la definición ni la forma de aplicación de este principio, pero coincidimos plenamente con los argumentos utilizados tanto en Méjico como en Argentina respecto a la definición de este principio.

Es indispensable que dentro de la organización de un sistema tributario y la aplicación de políticas tributarias en nuestro país, se tome en cuenta que la ley obliga a todos por igual y que todos aquellos que se encuentran en capacidad de contribuir con el mantenimiento del Estado, deben por solidaridad y como retribución a las posibilidades que este les ha dado de desarrollarse, deben pagar impuestos para contribuir al desarrollo de su país por medio de impuestos.

Todos aquellos que se encuentran en una misma condición deben tener en cuenta que deben aportar de igual manera al Estado, sin que existan diferencias por las distintas condiciones que pueden existir en los sujetos pasivos.

²⁹ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de Finanzas derecho financiero y tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires- Argentina, 2003, pág. 264, 8va edición.

³⁰ ASTE MEJÍAS, Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007 pág. 54, 2da edición.

1.6.4. Irretroactividad

Respecto a este principio el Código Tributario en su artículo 11 manda:

“Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”³¹

El artículo 6 de nuestro Código Civil respecto a este principio ordena:

“Art. 6.- Irretroactividad, Reglas para conflictos de Ley.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes.....”³²

En resumen la ley solo rige para el futuro, es una excepción aplicable a este principio, aquellas leyes que en comparación con otras publicadas anteriormente, establecen una condición favorable en beneficio del contribuyente ya que en estos casos si es posible aplicar una ley con carácter retroactivo.

Respecto a este principio a doctrina argentina menciona:

³¹ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

³² Código Civil, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 104, de 20 de noviembre de 1970.

*“Retroactividad. Tampoco es admisible (no obstante las desviaciones legislativas y jurisprudenciales al respecto) la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a algunos de sus elementos estructurales. Solo hay legitimidad en la normatividad jurídica si el particular conoce de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de mensuración”.*³³

De forma similar al Ecuador la normativa mejicana determina que:

*“Artículo 3 del D.L.No.830 (Código Tributario), la ley tributaria sólo excepcionalmente puede operar hacia atrás, siendo, al contrario, el principio rector de la afectación hacia lo futuro.”*³⁴

En síntesis sería irrazonable que se puedan crear tributos con efecto retroactivo o que de alguna manera se pueda prever que tributos creados se apliquen para el pasado, ya que de esta forma se destruiría la seguridad jurídica y se afectaría directamente a la planificación fiscal que los sujetos pasivos dentro de un Estado, tienen como parte de su organización económica y social.

1.6.5. Proporcionalidad

Otro de los principios mencionados en nuestro régimen tributario, es el de proporcionalidad, este se refiere a la distribución de la carga tributaria dentro del universo de contribuyentes en el Estado, respecto a este el profesor Christian Aste Mejías menciona:

³³ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de Finanzas derecho financiero y tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires- Argentina, 2003, pág. 264, 8va edición.

³⁴ ASTE MEJÍAS, Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007 pág. 22, 2da edición.

*“Las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente”.*³⁵

Este principio va de la mano con dos principios tributarios adicionales, el referente a la capacidad contributiva y el de igualdad, ambos eliminados por la nueva Constitución de la República del Ecuador, pero aún vigentes en el derecho tributario de otros países y que velan por la protección de los derechos de los contribuyentes.

1.7.- Fines de los tributos.

Respecto a este tema el Código Tributario, establece como fin de los tributos en su artículo 6 lo siguiente:

*“Art. 6 Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para la recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de la política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”*³⁶

Considero que no es necesario realizar una explicación o crítica de la dirección que tiene este artículo la cual es muy clara.

³⁵ IBIDEM pág. 54.

³⁶ Código Tributario, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

CAPITULO 2

2.- El Impuesto a la Renta

2.1.- Concepto del impuesto y concepto de renta.

2.1.1. ¿Qué es un impuesto?

Respecto a la definición de impuesto podemos decir lo siguiente:

*“Las prestaciones en dinero o especies que el Estado fija unilateralmente con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como los elementos que permiten diferenciar el impuesto de las tasas y las contribuciones, presenta la particularidad de admitir prestaciones en especies”.*³⁷

*“Es aquella suma de dinero que el Estado recaba de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionar al tiempo del pago ninguna contraprestación económica”.*³⁸

*“Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores”.*³⁹

³⁷ ASTE MEJÍAS Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago Chile, pág 113, año 2007.

³⁸ ASTE MEJÍAS Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago - Chile, pág. 113, año 2007.

³⁹ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, pág. 157, año 2003.

Adicionalmente el profesor Villegas nos explica en su libro, cuáles son los elementos propios del impuesto para comprender fácilmente sus características:

“Los elementos propios del impuesto son:

- *Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto.*
- *Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.*
- *Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.*
- *El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general.”⁴⁰*

Es indispensable tomar en cuenta respecto a la aplicación del impuesto a la renta y el anticipo, lo que para estos contempla el principio de progresividad:

Este se encuentra ligado directamente con la redistribución de la riqueza y con la justicia, además se vincula directamente con conceptos políticos más que con formulaciones técnicas, por último se relaciona directamente con el principio de capacidad contributiva.

La progresividad de las cargas de impuestos, en este caso del impuesto a la renta significa que las tarifas del mismo deben ser crecientes, en la medida que

⁴⁰ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, pág. 158, año 2003.

aumenta la capacidad de contribuir de los sujetos pasivos. Esto se refleja con claridad en el impuesto a la renta para las personas naturales.

Con esto quiero pretendo explicar, que los legisladores sin tomar en cuenta la brecha que se genera a partir del pago del anticipo de impuesto a la renta, han omitido analizar la forma en la que el anticipo se relaciona con el principio de capacidad contributiva y la medida en la que este afecta directamente al impuesto a la renta.

(Para entender esto un ejemplo claro, se da al momento en el que el contribuyente después de haber tenido un año de ganancias durante un ejercicio fiscal, calcula un anticipo de impuesto a la renta a pagar por un valor que puede ser alto, una vez concluido el siguiente ejercicio fiscal y ya habiendo pagado el anticipo, el contribuyente revisa sus resultados, percatándose que ha tenido pérdidas, a pesar de esto, el sujeto pasivo en meses anteriores, se vio obligado al pago de impuesto a la renta por anticipado, de manera que se han generado graves afectaciones al sujeto pasivo obligado al pago.

Es por esto considero que el anticipo puede llegar a ser confiscatorio y en muchos casos no respete de forma alguna el principio de progresividad y el de capacidad contributiva).

Adicionalmente la doctrina jurídica contempla distintas definiciones de renta, entre estas cito a continuación las del Profesor Héctor Belisario Villegas, el cual explica algunas de estas y menciona que debido a la cantidad de distintas teorías que existen, su aplicación puede variar de un país a otro:

- 1) La teoría de la renta producto: distingue está entre capital y renta y menciona que el capital es toda riqueza durable sea esta corporal o incorporal, en cambio la renta se refiere a toda riqueza nueva o utilidad que se obtiene del uso del capital.

Es decir el capital es el recurso del cual se obtienen las rentas.

- 2) La teoría de la renta incremento patrimonial: esta teoría fue creada por el alemán Schanz, el cual consideraba como renta a todo ingreso que incremente el patrimonio. Es decir el concepto se vuelve más extenso al momento en el que se determina que la renta proviene de todo aquello que en un período de tiempo genere un incremento en el patrimonio. Esta teoría a diferencia de la anterior tiene una postura subjetiva ya que lo que mide es el incremento de patrimonio en un período particular.

En la actualidad muchos de los sistemas tributarios han evolucionado de la primera a la segunda teoría por acercarse a la justicia y por razones de practicidad.

2.2.- Objeto del impuesto.

“Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”⁴¹

Es objeto del impuesto son las rentas generadas por las personas naturales y jurídicas durante un ejercicio fiscal determinado, el cual está comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre.

“Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

⁴¹ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.⁴²

En resumen la Ley de Régimen Tributario Interno en el Ecuador utiliza al término ingreso como sinónimo de renta en la extensión de su definición.

Para efectos de este impuesto la Ley de Régimen Tributario en su artículo 2 dispone cuáles son las fuentes de las que se generan renta y que se deben tomar en cuenta para el cálculo y posteriormente el pago del impuesto.

2.3.- Sujetos activos y pasivos.

Las Leyes de carácter tributario en el Ecuador contienen la definición de lo que son el sujeto activo y pasivo, cito a continuación la definición del Código Tributario y de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.3.1. Ley de Régimen Tributario Interno

“Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.”

“Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.”

⁴² IBID.

2.3.2. Código Tributario

“Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”

“Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”

Con el fin de ampliar las definiciones establecidas en la Ley cito las definiciones del profesor Villegas y del Profesor Aste.

“El sujeto pasivo es el ente obligado. El ente obligado es primeramente el contribuyente, quien definido legalmente como “la persona natural, jurídica, comunidad o sociedad de hecho afectada por el impuesto” representa en relación jurídica tributaria a quien resulta obligado para con el Fisco, en mérito de estar en conexión íntima, personal y directa con el hecho generador de la obligación.

Es sujeto activo, el ente acreedor del tributo.”⁴³

La Ley ecuatoriana y mejicana básicamente manejan los mismos criterios en el ámbito tributario, básicamente el concepto de los sujetos tributarios es igual en ambos casos.

⁴³ ASTE MEJÍAS Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago - Chile, pág. 77, año 2007.

“Sujeto activo.- el estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica principal.....”⁴⁴

“Sujetos pasivos.-....divide a los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.”⁴⁵

En definitiva el sujeto pasivo, es la persona que, por mandato de la ley, después de que ha cumplido con el supuesto previsto como hecho imponible, se ve obligado al pago de un tributo.

2.4.- Ingresos de fuente ecuatoriana.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario en su artículo 8 enumera cuáles son aquellos ingresos considerados de fuente ecuatoriana los cuáles deben ser considerados para el cálculo y pago del impuesto a la renta.

Podemos decir que se considera como ingresos a todo aquello que ingresa al patrimonio de una persona y lo modifica, un ejemplo los sueldos, productos, intereses, rentas y otros valores que se obtienen diariamente, mensualmente o anualmente.

⁴⁴ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, pág. 327, año 2003.

⁴⁵ VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, pág. 327, año 2003.

2.5.- Exenciones

La exención es un mecanismo que el legislador utiliza para dar a ciertos ingresos, la condición de no estar sujetos al pago de un impuesto. Como resultado de esto los ingresos, por mandato de la ley no deben ser considerados en la suma para el cálculo de un impuesto a pagar.

Cabanellas las define en su diccionario de esta forma:

“Situación de privilegio o de inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales.”⁴⁶

La Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el Ecuador tiene dentro de sus consideraciones una lista de exenciones que se aplican al cálculo y pago de impuesto a la renta y que por lo tanto también afectan directamente al cálculo y pago del anticipo.

2.6.- Depuración de los ingresos.

Dentro del capítulo IV de la Ley de Régimen Tributario Interno encontramos algunas consideraciones que debemos tomar en cuenta el momento de liquidar el impuesto a la renta anual que debemos pagar, este capítulo se subdivide en dos secciones de las cuales hago un resumen a continuación:

⁴⁶ CABANELLAS DE TORRES Guillermo, Diccionario de Derecho Universitario, tomo II, 2da edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina (2004).

2.6.1. Sección 1ª. De las Deducciones.

En esta sección encontramos todas las consideraciones que debemos tener respecto a los gastos que se pueden deducir de los ingresos o rentas para el cálculo y pago de este impuesto.

La primera consideración que se debe tener, es respecto a los gastos deducibles que son todos aquellos que se efectúen para obtener mantener o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, la ley se refiere a 16 numerales en los que menciona los gastos que deben deducirse de las rentas para llegar a la base imponible.

2.7.- Base imponible.

“Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”⁴⁷

“Art. 17.- Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia.- La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador, sin que pueda disminuirse con rebaja o deducción alguna; en el caso de los miembros de la Fuerza Pública se reducirán los aportes personales a las cajas Militar o Policial, para fines de retiro o cesantía.

⁴⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

Cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto.

Las entidades y organismos del sector público, en ningún caso asumirán el pago del impuesto a la renta ni del aporte personal al IESS por sus funcionarios, empleados y trabajadores.

La base imponible para los funcionarios del Servicio Exterior que presten sus servicios fuera del país será igual al monto de los ingresos totales que perciban los funcionarios de igual categoría dentro del país.”⁴⁸

“Art. 18.- Base imponible en caso de determinación presuntiva.- Cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto. Esta norma no afecta al derecho de los trabajadores por concepto de su participación en las utilidades.”⁴⁹

2.8.- Contabilidad.

En esta parte la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece las condiciones a las que se deben sujetar las personas respecto al manejo de sus finanzas de manera que haya igualdad al momento de presentar estos datos a la administración, entre estas tenemos.

La establecida en el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario, que establece la obligación de llevar contabilidad, a las personas que superen los límites que establece el reglamento para este efecto.

⁴⁸ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

⁴⁹ IBID.

En el caso de las sociedades, éstas siempre se encuentran obligadas a llevar contabilidad.

En el caso de que no se cumplan los requisitos establecidos en la ley para que las personas se vean obligadas a llevar contabilidad, estas, se deberán llevar un registro de ingresos y egresos, el cual sirve como base, para realizar el cálculo y la declaración de impuesto a la renta.

La contabilidad se lleva en un sistema de partida doble es decir saldos acreedores y deudores y en idioma castellano, además de en dólares de Estados Unidos, de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados.

Los estados financieros obtenidos de llevar contabilidad se deberán presentar en todas las instituciones del estado de acuerdo al requerimiento de las mismas.

2.9.- Tarifas

Hay dos consideraciones al momento de pagar el impuesto a la renta anualmente, las personas naturales deben realizar la liquidación para el cálculo del impuesto a pagar de acuerdo a su base imponible obtenida aplicando la tabla a continuación.

Esta tabla se ajusta anualmente de acuerdo a las estadísticas que realiza el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto a la Fracción Básica	Impuesto a la fracción excedente
0	8570	-	0%
8570	10910	-	5%
10910	13640	117	10%
13640	16370	390	12%
16370	32740	718	15%
32740	49110	3173	20%
49110	65480	6447	25%
65480	87300	10540	30%
87300	En adelante	17086	35%

Las sociedades pagan una tarifa del 25%, de la base imponible después de la liquidación realizada en base a sus estados financieros.

CAPITULO 3

3.- El anticipo de impuesto a la renta.

3.1.- Concepto

Constituye el pago anticipado de un valor correspondiente a un porcentaje del impuesto a la renta generado durante un ejercicio fiscal, por personas naturales y jurídicas; la doctrina lo define como una presunción legal, de la que se vale el Estado para obtener recursos anticipadamente, reduciendo el patrimonio de sus habitantes, en base al supuesto de los ingresos que se presume que estos van a percibir, durante el ejercicio en el que este se paga.

“Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta,*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.⁵⁰*

A todo esto se restan las retenciones en la fuente soportadas durante el ejercicio económico.

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno se refiere a la forma en la que se debe realizar el pago del impuesto a la renta, tanto es así que su primera parte menciona que los valores declarados por concepto de impuesto a la renta que se encuentren pendientes de pago deberán ser cancelados por los contribuyentes de acuerdo al reglamento.

La Ley de Régimen Tributario Interno debería contener un artículo que se refiera exclusivamente al anticipo de impuesto a la renta, y no contener a este dentro de las reglas para el cálculo y el pago del impuesto a la renta, contenidas en el artículo 41.

⁵⁰ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

3.2.- Formula para su cálculo y aplicación.

De acuerdo a lo dispuesto por la ley de régimen tributario interno en su artículo 41 el cálculo del anticipo de impuesto a la renta se realiza de la siguiente manera:

1 era fórmula	2 da fórmula
<p>El 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior. (-) las retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.</p>	<p>La suma de los siguientes rubros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. • El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. • A la suma de estos se resta las retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.

Ley prevé dos fórmulas distintas de cálculo del anticipo de acuerdo con distintas consideraciones de tipo económico, es decir, según los ingresos, la obligación de llevar contabilidad, tener el carácter de persona natural o jurídica, e incluso a pesar de ser personas jurídicas, categoriza las empresas dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos a parte de las demás dentro su clasificación, por ser estas la mayor fuente de ingresos del país.

Lo que se pretende con esto es equiparar y hacer justa en aplicación del principio de equidad e igualdad la aplicación de las fórmulas para el cálculo del anticipo.

3.3.- Carácter legal del anticipo, su origen y sus límites.

El origen de la recaudación anticipada de impuestos proviene de la necesidad del Estado de obtener recursos para la consecución de sus distintos fines. Para poder realizar el cobro de cualquier tributo éste debe ser creado por ley, por medio del órgano competente para este efecto.

Nuestra legislación, ha utilizado una presunción legal, la cual se constituye como hecho generador de la obligación de calcular y realizar el pago anticipado de una parte del impuesto a la renta que se supone se generaría por parte de cada contribuyente.

La doctrina, en distintas ocasiones ha intentado explicar el origen y la necesidad del uso de las presunciones en el derecho tributario, y en muchos casos del pago anticipado de las obligaciones; entre estas teorías encontramos las definiciones de la teoría civilista que pretende explicar de alguna manera el pago anticipado de la obligación tributaria, y respecto a este menciona:

“Entiéndese por pago anticipado la ejecución de una obligación, o más concretamente, la entrega de una cantidad de dinero, cuando el deudor cumple antes de vencer el plazo convenido o fijado.”⁵¹

A la definición civilista el autor la asimila al derecho tributario de la siguiente forma:

“En materia tributaria la obligación es el vínculo jurídico entre sujetos activo y pasivo, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador previsto por la ley, éste a su vez tratándose del impuesto a la renta, requiere del elemento temporal ya explicado..... el ingreso tributario

⁵¹ ALMEIDA GUZMÁN, Diego, La retención de impuestos en la fuente, doctrina y análisis jurídico de su normativa, Namur Editores, Quito – Ecuador, 1era edición 1989, pág. 11.

anticipado se produce no por la voluntad del contribuyente, sino por el ministerio de la ley, pues mientras en el Derecho Privado, el pago anticipado es una extinción temporalmente anómala de la relación obligatoria, el ingreso tributario anticipado es un sistema ordinario de ingresos tributarios.”⁵²

Explícitamente el autor manifiesta que a pesar de que la obligación establecida en el ordenamiento jurídico tiene validez, no es la voluntad del contribuyente la que genera el pago anticipado de la obligación, sino la ley es la que ordena que se cumpla con la misma, a diferencia de en el derecho civil y como mecanismo del cual se vale el Estado para la obtención de ingresos tributarios, otro ejemplo de este tipo son las retenciones en la fuente.

Al no existir un hecho generador respecto al pago del anticipo de impuesto a la renta, como lo menciona anteriormente Almeida Guzmán, el legislador ha incurrido en la necesidad de incluir en la legislación, presunciones que permitan que se recaude impuestos de forma anticipada.

Respecto a las presunciones estas se refieren a la construcción jurídica, en base a un indicio obtenido de información existente o sobre un hecho conocido, el cual nos lleva a averiguar o intuir, la realidad de un hecho desconocido o incierto.

Respecto a la presunción Almeida Guzmán dice que:

“Para el Derecho Tributario, presunción es la consecuencia que la ley deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero, por lo que puede llamarse verdad anómala.”⁵³

En conclusión el carácter del anticipo de impuesto a la renta es el de una presunción de derecho por la cual, la Administración exige a los contribuyentes

⁵² IBIDEM.

⁵³ IBIDEM, pág. 16.

el pago de un valor correspondiente a parte de la renta que este considera que los contribuyentes, van a percibir al final de un ejercicio económico.

Entre los dos tipos de presunciones debemos tener en cuenta que las de derecho son aquellas que no admiten prueba en contrario, en cambio las presunciones de hecho por su carácter subjetivo, admiten prueba en contrario.

Por último los límites para el anticipo, se encuentran establecidos en las fórmulas de cálculo del mismo, establecidas por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, los cuáles se menciono a continuación.

3.4.- Declaración que deben realizar las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta.

1 era fórmula
El 50% del impuesto a la renta determinada en el ejercicio anterior. (-) retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.

3.5.- Declaración que deben realizar las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme al cálculo de la mayor opción entre aquella detallada en el numeral anterior, y la siguiente:

2 da fórmula
<p>La suma de los siguientes rubros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. • El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y • El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. • A la suma de estos rubros se resta las retenciones en la fuente de impuesto a la renta soportadas en dicho ejercicio.

3.6.- Anticipo mínimo de impuesto a la renta, sus causas y los problemas que genera.

Al referirse al anticipo mínimo, la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta que este corresponde al valor inferior que se obtenga de la aplicación de las dos fórmulas consideradas en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario.

El anticipo mínimo será devuelto mediante nota de crédito, que podrá ser negociable en cualquier tiempo, pero solo será redimible por terceros en 5 ejercicios posteriores a la fecha de declaración. La nota de crédito puede ser compensada solo con el pago impuesto a la renta por el primer beneficiario antes de 5 años.

En el caso de que la Administración Tributaria no proceda a la devolución del anticipo, este se constituye en un impuesto a parte del impuesto a la renta, lo cual se va en contra del carácter del mismo.

3.7.- Reducción o exoneración de pago del anticipo de impuesto a la renta.

De acuerdo al principio de capacidad contributiva, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que existe, a favor de los contribuyentes, la posibilidad de solicitar la reducción o exoneración del anticipo:, artículo 41 en su literal i) manifiesta:

“.....i) El Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado sólo por un ejercicio fiscal a la vez.....”⁵⁴

Al mencionar al Ministerio del ramo este artículo se refiere a aquel, al que la Constitución y la Ley otorgan las facultades para organizar y controlar las políticas, respecto a las cuales se rige el sector de la economía que se vea afectado por una drástica disminución de sus ingresos, por causas no previsibles, de acuerdo a lo ordenado por el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario antes citado.

⁵⁴ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario Interno en noviembre de 1999.

A pesar de que existe la posibilidad legal de solicitar la reducción del anticipo, el proceso no es tan sencillo, ya que el Servicio de Rentas Internas, utilizando su facultad reglamentaria, ha reglado el procedimiento por medio del cual se realiza la solicitud en cuestión, complicando de alguna forma el proceso. Además la Ley ordena que esta solicitud se resuelva en un término de 120 días, de igual forma que cualquier otra solicitud o reclamo administrativo, lo que perjudica a los contribuyentes (debido a que al momento de presentar la solicitud, el contribuyente solo tiene un mes de plazo para cumplir con la obligación de pagar la primera y posteriormente en septiembre la segunda cuota del anticipo, de acuerdo a lo ordenado por la Ley, mientras se resuelve el reclamo el pago ya debió haberse realizado en sus dos cuotas), las consideraciones respecto a la reducción del anticipo se detallan a continuación.

3.7.1.- Resolución NAC-DGERCGC09-00398 del Servicio de Rentas Internas referente al instructivo para la declaración y pago del anticipo de impuesto a la renta.

Esta resolución establece el procedimiento creado por el Servicio de Rentas Internas, para la solicitud de exoneración o rebaja del anticipo de impuesto a la renta, los porcentajes y motivos por los cuales puede concederse la rebaja del anticipo.

La solicitud de rebaja de anticipo de impuesto a la renta encuentra su asidero legal en el literal i) número 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La Resolución del Servicio de Rentas, menciona que las solicitudes realizadas solicitando la rebaja del anticipo, pueden ser presentadas hasta el último día hábil del mes de julio de cada año, momento hasta el cual ya debió cumplirse con la obligación de cancelar la primera cuota del anticipo.

La Resolución exige que en la solicitud de rebaja del anticipo se incluyan los mismos requisitos que en cualquier reclamo administrativo. Para que se conceda la reducción, el solicitante debe cumplir con una de las siguientes condiciones:

- Que se demuestre que obtendrá pérdidas en el año fruto de la actividad generadora de sus ingresos.
- Que las rentas gravables del año serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior.
- Que las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta que le efectuarán cubrirán el monto del impuesto a la renta causado en el ejercicio.

La Resolución ordena que la exoneración total se otorgue a los sujetos que demuestren que:

- Obtendrá pérdidas en el año objeto de la solicitud o;
- Las retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta proyectadas serán iguales o mayores al Impuesto a la Renta causado proyectado.

Por medio de esta solicitud, la Administración Tributaria obtiene información suficiente para iniciar un proceso de determinación, además de que obtener la información necesaria para hacer un análisis sobre la posibilidad de conceder la reducción o exoneración total del pago.

Es difícil que se considere a la resolución a la solicitud mencionada, como una reducción o exoneración, del anticipo, debido a que al momento en el que la solicitud es resuelta, las personas obligadas al pago del anticipo ya cumplieron con esta obligación (el tiempo del resolución de la solicitud es de 120 días, período que transcurre generalmente de junio a noviembre, momento en el que por Ley ya se debió haber cumplido con el pago del mismo).

La reducción del anticipo se realizará de acuerdo a los porcentajes de disminución de rentas gravadas de acuerdo al cuadro a continuación:

25% de reducción del anticipo.	Utilidad gravable reducida entre el 20% y el 40%.
50% de reducción del anticipo	Utilidad gravable reducida entre el 40.01% y el 60%.
75% de reducción del anticipo	Utilidad gravable reducida entre el 60.01% y el 80%.

“.....En el caso de que concurrieran varias de las situaciones previstas en el artículo anterior, se aplica la más favorable al sujeto pasivo.

Para la proyección de los valores con los que se realizará el cálculo de los posibles resultados de ejercicio, se utilizará la información de los estados financieros con corte mensual o sus registros si no se encuentra obligado a llevar contabilidad. De acuerdo a la tabla establecida por resolución por el Servicio de Rentas Internas.

Toda la información que sea presentada al Servicio de Rentas Internas con la solicitud de la rebaja del anticipo de impuesto a la renta, será sujeta a revisión y validación por parte de la Administración previa la resolución de la petición presentada por el contribuyente.”⁵⁵

De manera que el Servicio de Rentas Internas por medio de la resolución en cuestión además de establecer una serie de requisitos complejos para la solicitud de la reducción del anticipo de impuesto a la renta, se garantiza por medio de los requisitos que solicita en la resolución para conceder la rebaja o reducción del anticipo, poder revisar un margen muy alto de información de la persona que decide realizar la solicitud en cuestión.

Las solicitudes presentadas antes de la expedición de esta resolución en el 2009 fueron negadas, sin ningún argumento de fondo, tan solo con el pretexto

⁵⁵ Resolución NAC-DGERCGC09-00398 del Servicio de Rentas Internas.

por parte de la Administración de que se iba a expedir una resolución en este sentido.

Son extremadamente complejos y poco prácticos los procedimientos establecidos por el SRI en esta resolución, por los cuales para la solicitud de la rebaja o exoneración del anticipo mencionado.

3.7.2.- Decreto ejecutivo número 1829 de 10 de julio de 2009, en el que se exonera del pago del anticipo de impuesto a la renta a ciertas empresas.

En el Registro Oficial número 641 de 24 de julio de 2009, se publicó el Decreto Ejecutivo número 1829, el cual hace referencia a la exoneración del anticipo de impuesto a la renta por el período fiscal 2009 a distintas empresas, en los porcentajes que se detallan en el cuadro a continuación:

100%	Agencias de Viaje.
50%	Pesca marítima y continental de peces, crustáceos, moluscos y otros animales acuáticos.
	Elaboración de pescado, crustáceos y moluscos a bordo de buques pesqueros.
	Producción de pescado y filetes de pescado, incluso de pescado picado, trozado o molido, frescos, refrigerados o congelados.
	Conservación y envasado de pescado y productos de pescado mediante procesos como: cocción en salsas, desecación, ahumado, saladura o enlatado.
	Elaboración y conservación de pescado, crustáceos o moluscos realizada a bordo de buques – factoría.
	Otras formas de elaboración y conservación de pescado y productos de pescado.

Este Decreto Ejecutivo ordena que, en el plazo de 90 días contados a partir de su publicación, el Banco de Fomento se encargue de establecer los mecanismos de financiamiento ajustados a las necesidades de subsector florícola y camaronero.

Por último el Decreto encarga la ejecución al mismo al Servicio de Rentas Internas, Ministerio Coordinador de la Producción Comercialización y Competitividad, Ministerio de Turismo, Ministerio de Agricultura Ganadería Acuicultura y Pesca, la Corporación Financiera Nacional y el Banco Nacional de Fomento.

Son medidas que muestran cierta racionalidad de parte del régimen, que ha tomado en cuenta la difícil situación del país y que ha adoptado medidas para disminuir la afectación de la crisis en los ecuatorianos, en este caso.

Pero también debemos ver a quien van dirigidas estas medidas y como la ley en este caso se puede convertir en una herramienta, para hacer campaña política y para tener aceptación por parte de algunos sectores de la economía y definitivamente el rechazo y oposición de otros.

CAPITULO 4

4.- Evolución del anticipo de impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana

Resumen de los cambios realizados en la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.1.- Variación de la normativa que regula el anticipo de impuesto a la renta en las codificaciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.

<i>Codificaciones de la Ley de Régimen Tributario Interno que no modificaron el anticipo de impuesto a la renta.</i>

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• <i>Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en mayo de 1990.</i>• <i>Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en junio de 1990.</i>• <i>Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en mayo de 1992.</i>• <i>Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en agosto de 1992.</i>• <i>Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en octubre de 1992.</i>• <i>Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en noviembre de 1992.</i>• <i>Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en mayo de 1993.</i>• <i>Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en septiembre de 1994.</i>• <i>Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde el 27 de diciembre de 1995.</i>• <i>Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en abril de 1998.</i> |
|---|

- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1995.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1996.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en marzo de 1997.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario publicadas en de junio de 1997.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en julio de 1997.*
- *Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en agosto de 1998.*
- *Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en septiembre de 1998.*
- *Reformas a la ley de Régimen Tributario realizadas en abril del 2000.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario publicadas el 4 de mayo de 2001.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario promulgadas el 15 de agosto del 2001.*
- *En las reformas a la ley de Régimen Tributario publicadas en mayo de 2001.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario de 30 de noviembre de 2001.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario de 16 de febrero de 2004.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario promulgadas el 28 de julio de 2004.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario publicadas el 11 de agosto de 2004.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde el 29 de diciembre de 2005.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes al 28 de marzo de 2006.*
- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde abril de 2007.*
- *Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde julio de 2008.*

- *Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde el 18 de diciembre de 2008.*

El cuadro anterior contiene todas las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario Interno, en las cuales no se produjeron reformas respecto al cálculo y pago del anticipo de impuesto a la renta.

A continuación se menciona cuáles fueron las codificaciones a la ley de Régimen Tributario Interno en las que si se realizó reformas respecto de anticipo.

4.1.1.- Ley vigente en diciembre de 1989

La ley 56 publicada en el Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989, en su artículo 41 manda, respecto al anticipo de impuesto a la renta, lo siguiente:

“Art. 41.- Pago del impuesto: Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuestos que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Los sujetos pasivos deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho período. Estos anticipos deberán pagarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, sin que sea necesaria la emisión de títulos de crédito para el pago por parte del sujeto pasivo.

De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración del impuesto a la renta, la Dirección General de Rentas procederá a emitir el correspondiente título de crédito para su cobro, el cual incluirá un recargo del 20% del anticipo, sin perjuicio de los intereses y multas que, de conformidad con las normas aplicables, se causen por el incumplimiento.

Los anticipos determinados por el declarante que no fueren cancelados por él dentro de los plazos previstos, serán cobrados por el sujeto activo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 158 y siguientes del Código Tributario.

El contribuyente podrá solicitar al Director General de Rentas la reducción o exoneración del pago del anticipo aplicable al impuesto a la renta, cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores en un 30% o más de las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente cubrirán el monto del impuesto a pagar en el ejercicio. El Reglamento establecerá los casos y condiciones en los cuales el contribuyente podrá solicitar reducción o exoneración del pago de anticipos.

Las personas acogidas al Sistema de Estimación Objetiva Global no están obligadas a pagar anticipo.⁵⁶

La carga tributaria establecida en la primera codificación a la Ley de Régimen Tributario Interno era inferior a la actual, pues se calculaba sobre la base del 80% del impuesto a la renta para el ejercicio anterior y a esta se restaba las retenciones soportadas en el mismo ejercicio, la forma de cálculo establecida era una sola, no había distinciones como lo hace la Ley de Régimen Tributario Interno actualmente.

⁵⁶ Ley de Régimen Tributario Interno, vigente desde diciembre de 1989.

Primera forma de cálculo del anticipo de IR.

Anticipo de IR = 80% del IR causado – retenciones soportadas por dicho período.

4.1.2.- Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1993.

Reformas introducidas por ley número 51 (Registro Oficial Suplemento número 349 de 31 de diciembre de 1993),

“Art. 41.- PAGO DEL IMPUESTO.

Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Los sujetos pasivos que sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, del impuesto a la renta del ejercicio corriente, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho ejercicio;

3.- Las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público, determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico

anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a.- Una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo;

b.- Una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de los siguientes rubros:

1. Las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo.
2. Las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento.
3. Los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior; y,
4. Las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos deducirán a más de los rubros contenidos en los numerales precedentes, los activos monetarios determinados en el Reglamento.

Para la liquidación de este anticipo, los activos de las arrendadoras mercantiles incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las empresas que suscriban o tengan suscritos contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, en cualquier modalidad, no estarán sujetas al pago de este anticipo por los activos utilizados o destinados a la exploración.

Las nuevas empresas o sociedades recién constituidas estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento. Se exceptúa de este tratamiento a las empresas urbanizadoras o constructoras que vendan edificaciones a terceros y a las empresas de corta duración que logren su objeto en un período menor a dos años, los cuales comenzarán a tributar en el ejercicio en que inicien sus ventas.

La administración tributaria fijará mediante reglamento las normas para el cómputo de la depreciación y corrección monetaria para la determinación del valor de los activos a los efectos de este anticipo.

En todos estos casos, para determinar el valor del anticipo se deducirán las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior.

c.- De las dos opciones precedentes el contribuyente deberá determinar el anticipo utilizando aquella que arroje el valor más alto;

ch.- Si el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a solicitar el reintegro sólo de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.

El saldo acumulado por anticipos no compensados será ajustado por corrección monetaria.

Si no compensare dicho crédito tributario en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo no compensado quedará como pago definitivo.

Si el valor del impuesto a la renta causado fuere superior a las retenciones más el anticipo, el contribuyente pagará la diferencia al momento de la presentación de la declaración correspondiente;

4.- Estos anticipos, que constituyen crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagarán en los plazos que establezca el Reglamento sin que sea necesaria la emisión de títulos de crédito.

5.- Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la Ley, se inicie el proceso de disolución. Sin embargo dichas sociedades estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación; y,

6.- Las personas acogidas al Sistema de Estimación Objetiva Global no están obligadas a determinar y pagar anticipo.

De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración del impuesto a la renta, la Dirección General de Rentas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente título de crédito para su cobro, el cual incluirá un recargo del 20% del anticipo, sin perjuicio de los intereses y multas que, de conformidad con las normas aplicables, se causen por el incumplimiento.

Los anticipos determinados por el declarante que no fueren cancelados por él dentro de los plazos previstos, serán cobrados por el sujeto activo de

*conformidad con lo dispuesto en el artículo 158 y siguientes del Código Tributario.*⁵⁷

A partir de las primeras reformas notamos que:

El porcentaje a pesar de esto no disminuye del 80%, pero se desarrolla una segunda fórmula de cálculo a parte de la que prevee el porcentaje mencionado.

Para el pago del anticipo de impuesto a la renta una vez que se ha calculado el valor de acuerdo a las dos fórmulas, se debe utilizar la que arroje el mayor valor para el pago del anticipo correspondiente.

Se concibe que el valor pagado por concepto de anticipo que exceda el valor del impuesto a la renta se constituye como crédito tributario.

En el caso de que no se genere impuesto a pagar y el contribuyente solicite la devolución del mismo, solo podrá pedir que se le reintegre el valor correspondiente al excedente que se desprenda del anticipo mínimo, una vez aplicadas las dos fórmulas.

El anticipo mínimo es aquel que se obtiene al calcular el valor del anticipo de impuesto a la renta aplicando las dos fórmulas, este corresponde al valor menor que se obtiene de la aplicación de ambas fórmulas.

Se prevee que las empresas que inician sus operaciones están exentas del pago del anticipo por un plazo de dos años. A partir de la inscripción de su escritura de constitución en el Registro Mercantil.

Esta es una comparación de las fórmulas por medio de las cuales se calcula en anticipo.

⁵⁷ Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente desde enero de 1994.

Primera forma de cálculo del anticipo de IR.	Segunda forma de cálculo del anticipo de IR.
Anticipo de IR = 80% del IR causado – retenciones soportadas por dicho período.	Anticipo de IR = 1% de activos totales. <ul style="list-style-type: none"> • (-) <i>las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo.</i> • (-) <i>las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento.</i> • (-) <i>los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior; y,</i> • (-) <i>las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE.</i>

4.1.3.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en marzo de 1994.

Reformas introducidas por el decreto Ley de Emergencia número 5 publicado en el Registro Oficial Suplemento número 396 de 10 de marzo de 1994,

En el artículo se incorporó:

“5. Las inversiones exentas, así como aquellas que originen rendimientos financieros exentos o gravados con el impuesto único del ocho por ciento.

6. El impuesto a la renta pagado por anticipado.”⁵⁸

⁵⁸ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario en marzo de 1994

Se agregan a la ley las deducciones antes mencionadas para el cálculo del anticipo.

También se incorporó:

“Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos deducirán, a más de los rubros contenidos en los numerales precedentes, los activos monetarios determinados en el Reglamento a esta Ley. Las sociedades sujetas al control de la Superintendencia de Compañías, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deducirán a más de los rubros contenidos en los numerales precedentes, las cuentas por cobrar.

Las empresas que suscriban o tengan suscritos contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, en cualquier modalidad, no estarán sujetas al pago de este anticipo por los activos utilizados o destinados a la exploración. Tampoco lo estarán las empresas cuya actividad económica consisten exclusivamente en la tenencia de acciones o participaciones de otras sociedades y sus ingresos provenga fundamentalmente de ingresos exentos exclusivamente en lo relacionado con los activos utilizados para el cumplimiento de esa actividad.”⁵⁹

Se prevee que las empresas que se dedican a la exploración y explotación de hidrocarburos, no deben calcular y pagar anticipo de impuesto a la renta en su etapa de exploración, debido a que en esta etapa las inversiones que realizan no son reembolsables y este es un período de riesgo que asume enteramente la compañía. Adicionalmente el legislador, tomó en cuenta que para este entonces muchas de las empresas que se dedican a esta actividad ya tenían firmados con el estado contratos en los que se preveen las condiciones económicas bajo las que estos se manejarán, de manera que añadir

⁵⁹ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario en marzo de 1994

complicaciones podría haber representado que estos contratos se vean afectados en su estabilidad económica.

Se exonera a la empresas que se dedican a la tenencia de acciones o participaciones de otras sociedades del pago del anticipo. Siempre que sus ingresos provengan de ingresos exentos.”⁶⁰

Por último esta reforma incorporó:

“El contribuyente podrá solicitar al Director General de Rentas la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando las retenciones en la fuente practicadas durante el año en curso excedan el monto de las retenciones realizadas durante el ejercicio anterior, reducción o exoneración que podrá ser autorizada únicamente hasta por el monto de dicho exceso.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, el Presidente de la República, previo informe favorable del Frente Económico, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo sobre el uno por ciento de los activos que deban pagar los contribuyentes del sector o subsector afectado, y si fuere del caso, exonerarles del pago de intereses y multas que puedan generar el pago de dicho anticipo fuera del plazo legal.

La reducción o exoneración del pago del anticipo a que se refiere el inciso precedente podrá ser autorizado por el Presidente de la República solo por un ejercicio fiscal a la vez.”⁶¹

En este caso la segunda fórmula de cálculo establecida para el anticipo se modifica agregando las siguientes excenciones:

⁶⁰ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario en marzo de 1994

⁶¹ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario en marzo de 1994.

<p>Segunda forma de cálculo del anticipo de IR.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Anticipo de IR = 1% de activos totales.</i> • <i>(-) las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo.</i> • <i>(-) las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento.</i> • <i>(-) los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior; y,</i> • <i>(-) las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE.</i> • <i>(-) las inversiones exentas, así como aquellas que originen rendimientos financieros exentos o gravados con el impuesto único del ocho por ciento.</i> • <i>(-) el impuesto a la renta pagado por anticipado.</i>
--

4.1.4.- Reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario realizadas el de 22 de agosto de 1995.

No hubo cambios respecto al anticipo de impuesto a la renta.

Hay una consideración respecto al anticipo en las disposiciones finales de la ley que manda:

“PRIMERA-A.- El saldo favorable, en caso de haberlo, que resulte de la compensación del anticipo pagado en el año 1994 con la determinación del impuesto a la renta del mismo ejercicio fiscal, que se liquidará en 1995, podrá ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta o sus anticipos a partir del ejercicio fiscal 1996.”⁶²

⁶² Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno realizada el 22 de agosto de 1995.

Debido a la dura situación que vivió el sector agrícola del país y en general la economía en el Ecuador ese año, a diferencia de años anteriores, nuestros legisladores permitieron que se acumule el saldo de crédito tributario por concepto de anticipo de impuesto a la renta incluso para que pueda utilizarse este hasta dos años después, en este caso hasta 1996. Es decir, el anticipo pagado en 1994 servía como crédito imputable a la renta causada en los dos ejercicios subsiguientes.

4.1.5.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario publicadas en el Registro Oficial de agosto de 1995.

No hubo cambios respecto al anticipo de impuesto a la renta.

A excepción de la disposición transitoria decimo sexta que ordenó:

“DECIMO SEXTA-I.- Las compañías de arrendamiento mercantil (leasing) pagarán el anticipo del impuesto a la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 1994, 1995 y 1996 y siguientes, liquidado con sujeción a lo dispuesto en la letra b) del numeral 3 del Art. 26 de la Ley Nro. 51, de acuerdo con la siguiente escala: en el ejercicio 1994, pagarán el 33% del valor liquidado como anticipo; en el ejercicio 1995, pagarán el 66% del valor liquidado; y, a partir de 1996, pagarán como anticipo el 100% del valor del anticipo liquidado con sujeción a las indicadas normas.”⁶³

Esta reforma se presenta una vez que se realizó el análisis del impacto económico que tiene para las empresas de arrendamiento mercantil el incorporar al cálculo del anticipo, los activos que estas tienen en su propiedad, entregados en arrendamiento como parte del giro ordinario de su negocio.

Es posible que debido a que, a diferencia de las otras compañías que no tienen este valor dentro de los rubros en sus balances para el cálculo del anticipo, las compañías de arrendamiento mercantil, vean incrementado el valor del anticipo

⁶³ Codificación y reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario Interno en agosto de 1995.

que deben pagar en relación al resto de compañías sujetas a esta obligación, debido a su actividad económica.

La ley prevee la posibilidad de reducir el valor a pagar del anticipo, de acuerdo a una tabla que contiene los porcentajes que se deben utilizar para el pago, durante los ejercicios económicos que van desde el 94 al 96, para que de esta forma, estas puedan adaptar sus estrategias económicas al valor de anticipo que deberán pagar anualmente, hasta llegar al 100%.

4.1.6.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario realizadas en diciembre de 1997.

Reforma introducida por la ley 41 reformó publicada en el Registro Oficial número 206 de 2 de diciembre de 1997.

Este año desapareció la Dirección General de Rentas y se creó el actual Servicio de Rentas Internas.

4.1.7.- Reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde julio de 1998.

Reformas que introduce la Ley 107, publicada en el Registro Oficial número 367 de 23 de julio de 1998.

En el numeral tercero del artículo cuarenta y uno, excepciona del cálculo y pago del anticipo a los fideicomisos mercantiles.

“3.- Las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o que suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en

*cualquier modalidad contractual, con excepción de fideicomisos mercantiles y, las empresas del sector público determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal correspondiente de conformidad con las siguientes reglas:*⁶⁴

Respecto a las empresas del sector público la exención del cálculo y pago del anticipo de impuesto a la renta responde a un fin lógico, aquellas que no compiten con empresas del sector privado en actividades comerciales, no tienen como fin último el lucro, de manera que obligar a estas empresas al pago del anticipo sería cobrar impuestos al Estado para devolverlos a éste, sin ningún beneficio.

En el caso de los fideicomisos mercantiles, al igual que en su momento en las empresas de arrendamiento mercantil, lo que buscan estas excepciones, es crear beneficios para que estos se desarrollen. De manera que por medio de la ley se impulsa el desarrollo de estas instituciones jurídicas, de la inclusión y aceptación de estas instituciones en el derecho ecuatoriano de tal forma que todos puedan beneficiarse de las mismas.

4.1.8.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en abril de 1999.

Reformas introducidas por la Ley 24 publicada en el Registro Oficial Suplemento número 181 de 30 de abril de 1999.

El artículo 30 de la ley 24 eliminó el anticipo de impuesto a la renta y reformó el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ordenando lo siguiente:

⁶⁴ Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno realizada en julio de 1998.

“Art. 41.- Pago del Impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta en los formularios y dentro de los plazos que se determine en el Reglamento.”⁶⁵

La disposición transitoria décimo sexta, en lo relativo al anticipo de impuesto a la renta manda lo siguiente:

“DECIMO SEXTA-Q.- En el año 1999 no habrá lugar al pago de los anticipos del impuesto a la renta, ni a las retenciones en la fuente previstas en los artículos 43, 44, 45 y 46 del Capítulo X del Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno.”⁶⁶

Este año se elimina la obligación de calcular y pagar el anticipo de impuesto a la renta debido a la pobre situación económica del país.

Entre los años 1999 y 2000 y al hecho de que en este último año nuestra moneda perdió rápidamente valor con respecto al dólar llegando, a un cambio de USD 25000 sucres por dólar, en relación al valor de USD 3650 que había mantenido durante un tiempo antes de su incremento.

4.1.9.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario en noviembre de 1999.

Reformas introducidas por la Ley 41 publicada en el Registro Oficial Suplemento número 321 de 18 de noviembre de 1999, la cuál estableció nuevamente la obligación de calcular y pagar el mismo de acuerdo a las siguientes condiciones:

“Art. 41.- Pago del Impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

⁶⁵ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario Interno realizada en abril de 1999.

⁶⁶ IBID.

1. *El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;*
2. *Las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo. Para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo será del 35%;*
3. *Este anticipo que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso se pagará en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de títulos de crédito;*
4. *Si el valor del impuesto a la renta causado fuere superior a las retenciones en la fuente del impuesto a la renta más los anticipos, el contribuyente pagará la diferencia al momento de la presentación de la declaración correspondiente;*
5. *Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.*

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

6. De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente título de crédito o auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento. Los contribuyentes que voluntariamente paguen los valores correspondientes a sus anticipos, fuera de los plazos concedidos para el efecto, solo pagarán intereses.

Los anticipos determinados por el declarante que no fueren pagados por él, dentro de los plazos previstos, serán cobrados por el sujeto activo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 158 y siguientes del Código Tributario;

7. El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones de la fuente de impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previstas, el Presidente de la República, previo informe favorable del Ministro de Finanzas y Crédito Público podrá reducir o exonerar el valor del anticipo que deban pagar los contribuyentes del sector o subsector afectado y, si fuere el caso, exonerarles del pago de intereses y multas que puedan generar el pago de dicho anticipo fuera del plazo legal.

La reducción o exoneración del pago del anticipo a que se refiere el inciso precedente, podrá ser autorizado por el Presidente de la República solo por un ejercicio fiscal a la vez; y,

8. El sujeto pasivo podrá interponer reclamo administrativo de pago indebido solo respecto del impuesto a la renta pagado, cuando la suma de retenciones en la fuente de impuesto a la renta más los anticipos de impuesto a la renta sea superior al impuesto a la renta causado. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, podrá ser utilizado solo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago".⁶⁷

En este caso se reestableció la obligación de calcular y pagar el anticipo de impuesto a la renta de acuerdo con la siguiente fórmula:

Nueva forma de cálculo del anticipo de IR.

Anticipo de IR = 50% del IR del ejercicio anterior – retenciones en la fuente soportadas.

Se elimina la distinción que establecida en legislaciones anteriores respecto a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y las obligadas, además de las sociedades y otros contribuyentes, respecto a la aplicación de dos fórmulas de cálculo del anticipo, quedando unificado el criterio de cálculo respecto a todos los sujetos pasivos.

Además la norma prevé que para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, el valor del anticipo se reduce en relación a este del 50% al 35%.

⁶⁷ Codificación realizada a la Ley de Régimen Tributario Interno en noviembre de 1999.

4.1.10.- En las reformas realizadas a la ley de Régimen Tributario en marzo de 2000.

No hubo cambios respecto al anticipo de impuesto a la renta.

Son importantes las modificaciones establecidas dentro de nuestro sistema tributario en este año ya que el país tuvo que enfrentar una situación económica muy difícil, debido al cambio de nuestro sistema económico de sucres a dólares, las consideraciones más importantes respecto a este tema que debemos tener en cuenta son:

- La creación de la LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR (TROLEBUS), publicada en el Registro Oficial suplemento número 34 de 13 de marzo del año 2000.
- La adecuación de un nuevo sistema contable para los ecuatorianos realizada por LA NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC 17, publicada en el Registro Oficial 57 el 13 de abril del año 2000.

Entre las disposiciones incorporadas a nuestro sistema por estas normas encontramos como importantes a las siguientes:

Dentro de las Disposiciones General en la ley Trole:

“PRIMERA.- La contabilidad de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, se llevará en dólares de los Estados Unidos de América y su capital se expresará en la misma moneda. Para el caso de la contabilidad gubernamental, las regulaciones que correspondan serán expedidas por el Ministerio de Finanzas y Crédito Público.

TERCERA.- Las declaraciones por impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, y las referidas a retenciones en la fuente del impuesto a la

renta y del Impuesto al Valor Agregado, a partir de la vigencia de la presente Ley, se efectuarán en dólares de los Estados Unidos de América.

El pago de los valores adeudados podrá efectuarse en sucres o en dólares de los Estados Unidos de América, para lo cual se tomará en cuenta la relación fijada por el artículo 1 de la Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado.

Los impuestos, tasas o contribuciones correspondientes al comercio exterior, se liquidarán y pagarán exclusivamente en dólares de los Estados Unidos de América.⁶⁸

De manera que a partir del plazo establecido por la reforma, la contabilidad se debía llevar en dólares de los Estados Unidos de América, además de las declaraciones de impuestos, el pago de los valores adeudados a la fecha, aún se podían realizar en sucres o en dólares, los impuestos, tasas y demás tributos se deben liquidar en dólares, con lo que se da un giro drástico en nuestro sistema.

Dentro de las disposiciones transitorias se incluyen las siguientes modificaciones:

“SEGUNDA.- Las sociedades y las personas naturales presentarán sus declaraciones del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio financiero de 1999 en sucres, con base en sus estados financieros y de resultados y en los registros de ingresos y gastos referidos al período mayo - diciembre de 1999.

Si el contribuyente decide efectuar el pago de su deuda por el Impuesto a la Renta en dólares podrá hacerlo, tomando en cuenta para ello la relación fijada por el artículo 1 de la Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado.

68 LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR (TROLEBUS), publicada en el Registro Oficial suplemento número 34 de 13 de marzo del año 2000.

TERCERA.- Los saldos de crédito tributario en sucres según la declaración del impuesto al valor agregado, correspondiente al período inmediato anterior a la vigencia de esta norma, será dividido para la cantidad fijada en el artículo 1 de la Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado. El valor resultante será utilizado como crédito tributario en las siguientes declaraciones del impuesto al valor agregado.”⁶⁹

A partir de que entraron en vigencia estas normas, se generó la obligación de a partir del año siguiente realizar la declaración de impuesto a la renta en dólares.

El crédito tributario de las empresas que se mantenga en sucres en el período anterior a la vigencia de esta norma deberá ser convertido a dólares con un cambio de US 25000.

Por último la séptima disposición transitoria, dispuso que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a lo dispuesto por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad 16 y 17 de la siguiente forma:

“ SEPTIMA.- Las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, efectuarán la conversión de las cifras contables de sucres a dólares de los Estados Unidos de América de conformidad con la Norma Ecuatoriana de Contabilidad que será promulgada por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador y aprobada conjuntamente por el Director del Servicio de Rentas Internas, Superintendente de Bancos y Superintendencia de Compañías.”⁷⁰

⁶⁹ LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR (TROLEBUS), publicada en el Registro Oficial suplemento número 34 de 13 de marzo del año 2000.

⁷⁰ LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR (TROLEBUS), publicada en el Registro Oficial suplemento número 34 de 13 de marzo del año 2000.

4.1.11.- En las reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes del 17 de noviembre de 2004.

No hubo cambios respecto al anticipo de impuesto a la renta.

Por medio de la codificación realizada este año, se derogaron todas las disposiciones transitorias vigentes durante las anteriores reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario Interno, de esta forma se redujeron los beneficios antes establecidos en la Ley, respecto del anticipo, para los fideicomisos, para las arrendadoras mercantiles y los demás incluidos con anterioridad en la ley.

4.1.12.- En las reformas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde diciembre de 2007.

Reformas introducidas por el Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

“Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a

pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

-El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

-El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta,

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las nuevas empresas o sociedades recién constituidas estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Director General del Servicio de Rentas Internas, de conformidad a lo antes establecido. Se exceptúa de este tratamiento a las empresas urbanizadoras o constructoras que vendan terrenos o edificaciones a terceros y a las empresas de corta duración que logren su objeto en un período menor a dos años, las cuales comenzará a pagar el anticipo que corresponda a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que inicien sus operaciones.

En todos los casos, para determinar el valor del anticipo (sic) se deducirán las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior. Este resultado constituye el anticipo (sic) mínimo.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito;

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.

e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.

f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.

g) Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo.

i) El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre

*que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio; y,*⁷¹

Mediante estas reformas se replantea la forma del cálculo del anticipo de impuesto a la renta, estableciendo un anticipo mínimo a pagar, nuevamente se crean dos formas diferentes de cálculo y la posibilidad de que el Estado se beneficie nuevamente del anticipo de impuesto a la renta con un impacto económico mayor al que tenía en años anteriores, para las personas a las que este involucra.

A pesar de esto vemos claras muestras de la reformulación de antiguos conceptos para el pago y cálculo del anticipo de impuesto a la renta modificando porcentajes y deducciones que se pueden realizar para el cálculo del mismo, como es la utilización de dos fórmulas para el cálculo del anticipo, o el establecer un recargo del 20% en caso de que el contribuyente no cumpliera con la obligación establecida en la ley respecto al mismo.

En este caso a diferencia de en el pasado ya no se calcula en base al 1% de los activos totales sino que se produce la suma de distintos rubros en diferentes porcentajes como se detalla a continuación.

Esto para las personas naturales.

El 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo ejercicio.

En el caso de las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, el anticipo se paga en relación al resultado mayor que se produzca de la aplicación de la fórmula anterior o:

71 Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno reformado por el artículo 96 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

El valor que resulte de la suma matemática de los siguientes rubros:

El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta,

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Menos el valor total de las retenciones soportadas en el ejercicio.

Hasta este momento el porcentaje que se aplica sobre el impuesto a la renta para el cálculo del anticipo evolucionó de la siguiente forma.

Evolución porcentual del valor a pagar del anticipo
<ul style="list-style-type: none"> • Vemos de esta forma que los porcentajes sobre el impuesto a la renta de los cuáles se calculo el anticipo han sido: • 80% • 50% • 35% • 50% (en la actualidad, de acuerdo a la primera fórmula)

4.1.13.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde 30 de julio de 2008.

Reformas introducidas por la Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008.

“e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo

indebida o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, disgregando en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo solo será redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; ésta nota de crédito podrá ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta. Para establecer los valores a devolverse, en caso de pago en exceso o indebido, al impuesto causado, de haberlo, se imputará primero el anticipo mínimo pagado.”⁷²

Se permite que el crédito tributario del anticipo de impuesto a la renta sea libremente negociable y no solo aplicable al pago de impuesto a la renta por parte del contribuyente como se estableció anteriormente, queda claro que no es posible que el contribuyente que la obtiene solo la utilice para el pago del impuesto a la renta.

Vuelve a introducirse en la ley el anticipo mínimo, el cual como antes se menciona en este trabajo se obtiene aplicando ambas fórmulas, y se refiere al valor arrojado de estas dos que sea menor.

⁷² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno reformado por el artículo 96 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

En resumen:

1 era Fórmula	2 da Fórmula
50% del IR causado menos las retenciones. IR = 100 Retenciones= 20 Total= 30	La suma que resulte de: (0.2%) del patrimonio total. = 10 (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta = 20 (0.4%) del activo total = 15 (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta = 15 Total = 60 Retenciones soportadas = 50 Total = 10

En el cuadro del ejemplo el anticipo mínimo sería el valor que resulta de la aplicación de la segunda fórmula debido a que este genera un valor de 10 de impuesto a pagar, a diferencia del primero que genera un valor de 30.

4.1.14.- En las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario vigentes desde 24 de diciembre de 2009.

“Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y

explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

“b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las sociedades recién constituidas, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Director General del Servicio de Rentas Internas, de conformidad a lo antes establecido”.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del

impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.

e).- Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;

g) Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación

de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo.

i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de

no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

Si al realizar la verificación o si posteriormente el Servicio de Rentas Internas encontrase indicios de defraudación, iniciará las acciones legales que correspondan.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado solo por un ejercicio fiscal a la vez.”⁷³

Entre las modificaciones importantes que se incluyen en la reforma encontramos las siguientes:

- Se eliminan las dos fórmulas de cálculo que podían aplicar las las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, quedando vigente solo la segunda.
- Para el cálculo del anticipo aquellas personas que estan obligadas a llevar contabilidad, que obtengan ingresos de actividades agropecuarias no incluirán en el cálculo del anticipo el terreno sobre el que desarrollen su actividad, con esta modificación el legislador busca que se reactive la agricultura en el país excluyendo a los inmuebles que utilicen las

⁷³ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno reformado por el artículo 13 de la LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR., publicado en Registro Oficial Suplemento 94 de 24 de Diciembre del 2009.

personas para la producción agrícola, siempre que estas se encuentren obligadas a llevar contabilidad.

- Se extiende la exención del pago del anticipo de impuesto a al renta por dos años a todas las personas obligadas a llevar contabilidad que inicien actividades. Esta es otra manera de buscar que se reactive la economía.
- Respecto a la presentación de reclamos a la administración para la devolución del anticipo de impuesto a la renta se divide en dos las formas de realizar la solicitud. En el caso de las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, la ley da derecho a estas a que se les reintegre el valor total de la suma de las retenciones y el anticipo pagado en la parte que estas sobrepasen el valor del impuesto a la renta causado.
En el caso de las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, estas solo tendran derecho a la devolución de las rentenciones en la fuente realizadas durante el ejercicio siempre que no se hubiere generado impuesto a la renta o de que el impuesto a la renta sea inferior al anticipo pagado o;
Por las retenciones efectuadas en la parte de estas que no hayan sido aplicadas al pago de impuesto a la renta o en el caso de que el impuesto a la renta causado sea mayor al anticipo pagado.
- Las condiciones para solicitar la reducción o exoneración del anticipo de impuesto a la renta no varían para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual.

En cambio para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, esta solicitud se puede realizar solo por un ejercicio económico cada trienio, solo cuando se vea afectada la actividad económica de estos contribuyentes ya sea por caso fortuito o por fuerza mayor.

- El valor de anticipo de impuesto a la renta que no sea acreditado al pago del impuesto o en el que la administración niegue la devolución será considerado como pago definitivo sin derecho a crédito tributario posterior.

Con esto se crea un impuesto adicional, el cual depende de la voluntad de la administración para ser devuelto.

Con la reforma se viola claramente el principio de igualdad y se elimina la opción de aplicar criterios de razonabilidad por parte de los jueces en caso de controversia; todos los conflictos generados quedan en manos de la administración.

CAPITULO 5

5.- Derecho Comparado

5.1.- Legislaciones:

5.1.1.- Peruana

Perú se caracteriza por tener varios fallos en los cuales se ha declarado inconstitucional a la recaudación anticipada de impuestos; algunos de los cuales cito a continuación.

Además la constitución peruana consagra el principio de no confiscatoriedad de los tributos, lo que ha permitido que en múltiples ocasiones los jueces de la República del Perú hayan declarado la inconstitucionalidad del pago del anticipo de impuesto a la renta.

Un ejemplo de estos criterios los podemos encontrar en las sentencias que citadas a continuación que constan como anexo a este trabajo de investigación.

Fallos de la Corte Constitucional Peruana

EXP. N.º 2727-2002-AA/TC

LIMA

COMPAÑÍA MINERA CAUDALOSA S.A.

Esta se refiere a el recurso extraordinario interpuesto por la Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior

de Justicia de Lima, de 24 de setiembre de 2002, que declaró infundada la acción de amparo que consta de autos.

“Con fecha 6 de febrero de 2001, la recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando se declare la inaplicabilidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.os 930-2-2000, 993-2-2000 y 1049-4-2000, vinculadas con el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, así como la devolución de los montos efectivamente pagados por el mismo impuesto, desde la fecha de su creación hasta el mes de junio de 1999, alega que dicho tributo afecta el principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad.

La SUNAT alega que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos no grava la renta, sino el patrimonio, de manera que carece de sentido decir que la empresa demandante no ha generado renta; asimismo, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa en lo que se refiere a la devolución de los montos efectivamente pagados.

A juicio de la recurrente dicho impuesto es inconstitucional, pues con él el legislador habría sustituido el impuesto mínimo a la renta, cuya inconstitucionalidad con anterioridad ya había sido declarada por el Tribunal Constitucional. Así, considera que el impuesto en referencia es confiscatorio, ya que grava el patrimonio y no la capacidad contributiva, como es su caso, dado que en los ejercicios correspondientes a los años 1996, 1997 y 1998, tuvo pérdidas financieras y tributarias.

En la sentencia mencionada los jueces peruanos analizan el principio de no confiscatoriedad de los tributos de la siguiente manera:

“El principio de no confiscatoriedad de los tributos

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria.

De modo que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la “Constitución tributaria”, establecida en la Ley Fundamental de 1993.

Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

En el Fund. Jur. N.º 5 de esta Sentencia, este Colegiado declara que, en términos generales, “se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y se ha considerado a la propiedad, como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.”⁷⁴

Otra sentencia de la Corte Constitucional que se refiere al tema es la siguiente:

EXP. N.º 033-2004-AI/TC

LIMA

CINCO MIL OCHENTA Y SIETE

CIUDADANOS CON FIRMAS

74 Sentencia de la Corte Constitucional Peruana en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC, LIMA, COMPAÑÍA MINERA CAUDALOSA S.A.

Este se refiere a la acción de inconstitucionalidad interpuesta por los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.°054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N.° 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.°27804.

“Con fecha 7 de junio de 2004, los recurrentes, en representación de más de 5,087 ciudadanos, interponen acción de inconstitucionalidad contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República, solicitando que se declare la inconstitucionalidad del artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR).

Sostienen que las normas que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), si bien pueden haber sido dictadas conforme a las atribuciones que emanan de la potestad tributaria de la cual goza el Estado, deben ejercerse respetando los límites constitucionales que dimanar del derecho de propiedad y con arreglo a los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad a los cuales deben sujetarse los tributos y las obligaciones de carácter tributario, y que se han visto afectados con la expedición de los dispositivos legales denunciados.

Principios rectores de la tributación en la Carta Magna

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

Los demandantes señalan que los límites a la potestad tributaria: “ [...] se encuentran representados por los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos, recogidos en el artículo 74° de la referida norma constitucional”. Estos principios, reconocidos expresamente en la Constitución Política o los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, son considerados como límites materiales del poder tributario sobre los cuales se estructura el sistema tributario.

Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.° 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.º 008-2003-AI/TC a l sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social),. Se trata, en efecto, de un ‘instituto’ constitucionalmente garantizado”.

Principios Tributarios y Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

Los demandantes sostienen que el AAIR debe respetar los límites de la potestad tributaria estatal, pues: “En nuestro sistema constitucional, el artículo 74º de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los tributos, pero debe advertirse que esa referencia al ‘tributo’ no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible sino a toda obligación de carácter tributario que deriva de ese poder tributario”. Añadiendo que: “Sin duda, la creación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta es una clara manifestación del ejercicio de dicho poder tributario y como tal ha de encontrarse sometida al respeto de los principios constitucionales”.

Tal alegato, es compartido por el representante del Poder Ejecutivo cuando afirma que “[...] el término tributos no solo implicaría el establecimiento de obligaciones tributarias principales [...] sino que ésta también alcanzaría a las obligaciones tributarias accesorias como son los ANTICIPOS O PAGOS A CUENTA, que tiene que ver con la posibilidad de efectivizar el cobro que en definitiva le corresponderá pagar al contribuyente del Impuesto a la Renta la (al) final del ejercicio gravable”.

Por su parte, el representante del Congreso ha señalado que están de acuerdo con lo precisado por los demandantes “[...] por la simple razón de que un pago adelantado o anticipado no es otra cosa que una modalidad del pago del tributo [...] y en virtud de ese vínculo, así como que se trata de una obligación tributaria en si misma, deben respetarse las pautas básicas establecidas por la Carta mediante los principios tributarios”.

La capacidad contributiva como límite del poder tributario

Como se adelantó en el Fundamento N.º 5., supra, este Tribunal considera necesario precisar el significado y los alcances que, dentro de la interpretación constitucional y dada su innegable vinculación con los límites a la potestad tributaria recogidos expresamente en la Carta Fundamental, adquiere el concepto de capacidad contributiva en tanto consideramos que sólo una vez determinado su contenido o marco conceptual podrá dilucidarse cuál es el límite de la potestad tributaria de la cual goza el legislador para la creación de un tributo y, dado el caso, para establecer alguna obligación legal derivada de aquel ya creado, sin que en tal actuación se rebase la limitación impuesta por el propio texto constitucional.

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya

determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva

Los demandantes sostienen que: “En el caso de los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el respeto al principio de capacidad económica se manifiesta en un doble sentido: (i) la propia cuantía del pago a cuenta ha de calcularse sobre la base de elementos representativos de capacidad económica (rentas netas, rentas brutas, ingresos) y, (ii) la proporcionalidad que ha de guardar la cuantía del pago a cuenta con el monto del Impuesto a la Renta anual que en definitiva tendrá que pagar el contribuyente”. Es evidente que en la fórmula planteada por los demandantes, la inobservancia o la deformación de cualquiera de estas dos situaciones mediante las que se pone

de manifiesto la capacidad económica, implicará una vulneración del principio de capacidad contributiva.

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

En tal orden de ideas, y de acuerdo a lo expresado en el Fundamento N.º 16., supra, concluimos en que, siendo inconstitucional el Impuesto Mínimo a la Renta en los casos en los que no existe renta, con mayor razón lo es el AAIR pues éste resulta exigible a pesar que bajo ningún supuesto de aplicación se genera una renta o ganancia.⁷⁵

Es igual el criterio que mantengo respecto al pago de un anticipo mínimo en el Ecuador, en el caso de que no se genere el impuesto, durante el ejercicio fiscal por que la autoridad tributaria se afana en exigir el pago del valor

75 Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano dentro del expediente. N.º 033-2004-AI/TC, LIMA, CINCO MIL OCHENTA Y SIETE.

anticipado de un impuesto el cual por distintos factores podría nunca generarse.

CAPITULO 6

6.- Conclusiones y Recomendaciones

6.1.- Revisión del acta 14 del Congreso Nacional, en la que consta el conocimiento y la aprobación de la ley para la Equidad Tributaria del Ecuador

Considero necesario analizar el espíritu de las últimas reformas realizadas al anticipo, de manera que este es un breve análisis de los criterios que los legisladores utilizaron para reformar la Ley de Régimen Tributario Interno, por medio de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador.

En esta última se introdujeron importantes reformas referentes a la declaración y pago del anticipo de impuesto a la renta.

Anexa a esta tesis se encuentra el acta de debate número 14 de la Asamblea Constituyente, en la cual se discutió y aprobó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, una de las leyes que introdujo las reformas legales más importantes en estos últimos tiempos.

Considero que no es adecuada la forma en la que se trató y aprobó esta ley en la Asamblea y que el método utilizado por el grupo de legisladores que aprobó esta ley que reformo al conjunto de normas tributarias en el Ecuador.

Si revisamos el acta 14 de debate de la Asamblea Constituyente, podremos ver que la mayor parte de la discusión se centra en el Reglamento de Funcionamiento de la misma, el cual es abordado por discusión de los

legisladores, e inclusive en parte de esta se comenta la Ley de Tránsito que no tiene que ver con el tema.

A continuación me permitiré citar parte de las intervenciones de los asambleístas, en el debate en la asamblea, previo a la aprobación de esta ley; para que el lector tenga una idea de cómo se aprobaron las reformas comentadas; y de cómo se creó este anticipo, que en ciertos casos puede ser catalogado como un nuevo impuesto.

Entre la página 19 y 20 el Asambleísta Pablo Lucio Paredes dice:

“..... Yo creo que a quién le interesó la Ley debió haberla leído antes, debió haberla bajado de internet, debió haber buscado una acceso a esa ley para leerla y en consecuencia hoy pasar tres, cuatro horas leyendo, no tiene ningún sentido, porque además no va a ser de utilidad para nadie,.....”⁷⁶

Uno de los Asambleístas capacitados en este tema y que mejores aportes podría haber realizado, debido a su preparación, determinando la forma en la que afectan los impuestos en la economía a nivel nacional y su comentario respecto a esta ley hace comentario inoportunos y que no son relativos al tema.

Y en la página 21 del acta 14, se lee que de común acuerdo, los participantes de este debate, no tienen la intención de discutir el proyecto, si no tan solo quieren votar sobre el mismo; a continuación cito esta intervención:

“Señor Presidente, la moción apoyada del señor Asambleísta Pablo Lucio Paredes, de no dar lectura al proyecto de ley y pasar directamente al debate, de la información entregada por los asambleístas escrutadores Lénin Hurtado y Luis Antonio Zhindón Espinoza, existen noventa votos a favor.”⁷⁷

⁷⁶ Acta 14, Asamblea Constituyente, de 27 de diciembre de 2007, Ley Reformatoria para la equidad Tributaria en el Ecuador.

⁷⁷ IBID.

Es decir, a los Asambleístas no interesó tratar el contenido de esta ley sino tan solo aprobarla, ya que todos deberían haberse informado por sus propios medios, de lo antes tratado por la mesa de legislación y fiscalización.

La Asambleísta María Paula Romo interviene y opina respecto a esta ley, (pág 31, del mencionado documento):

“Tratar y decidir sobre el tema de los impuestos es un tema delicado y es un tema sensible; pero, también es un tema responsable.....”

Todos aquí, y creo que todos, y puedo confiar en que también los colegas de la oposición, estamos de acuerdo en que en el Ecuador se necesita garantizar para toda la ciudadanía: educación, salud gratuita, de calidad, vías, agua potable, electrificación en el sector rural.....”⁷⁸

De esta forma se debaten las leyes que tratan los impuestos que se crean y se reforman en el país, no se realizan discusiones y análisis profundos respecto a este tema y tan solo se pretende aprobar leyes para justificar designaciones en cargos públicos. Un ejemplo es la intervención de María Paula Romo que considera que con las reformas de la ley de equidad tributaria, el país se va a salvar, a pesar de esto ha transcurrido mas de un año desde que estas reformas entraron en vigencia, y no se ven resultados favorables en el país.

El motivo por el cual adjunté a esta tesis las actas en las que se debatió la Ley de Equidad Tributaria es que pretendía demostrar que el nivel del debate previa a la aprobación de las leyes en estos últimos tiempos es bajo, debido a la falta de preparación de la mayoría de nuestros legisladores, de manera que no se puede pretender que las leyes a las que nos regimos se ajusten a nuestras necesidades y menos aún que cumplan con los principios jurídicos que estas deben tener para formar parte del marco legal de nuestro país.

⁷⁸ IBID.

Si se revisa a profundidad el debate contenido en el acta 14 de la Asamblea Nacional, en la que se encuentra contenida la discusión de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se ve varias discusiones vagas y comentarios inoportunos que los legisladores realizan respecto a esta ley, sin llegar en ningún momento a un debate puro de la misma.

La Legisladora Aminta Buenaño, en la página cuarenta y uno del acta catorce de debate dice en parte de su intervención:

“ Para muchos que se engolosinan la boca, diciendo protegemos, apoyamos al pueblo ecuatoriano, que es tan fundamental y tan importante. Uno de los deberes más sagrados que tiene una persona o el Estado, es velar por la salud de los ecuatorianos y de las ecuatorianas. Es que sin salud no somos nada, no podríamos estar aquí.”⁷⁹

Es parte de su intervención en el debate de la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador.

La misma Aminta Buenaño, en la página 44 en su intervención para la aprobación de la ley para la equidad tributaria en el Ecuador, en una segunda intervención dice:

“Por el uso irresponsable de un vehículo, como instrumento de muerte cuando está embriagado. Estas son las huellas de sangre, de violencia, de lágrimas, que dejan estas drogas letales. Por eso, lamento que se haya gravado sólo el cincuenta por ciento al cigarrillo, cuando la propuesta original era el doscientos por ciento.....”⁸⁰

Con este tipo de comentarios se demuestra la falta de conocimiento de los legisladores en la materia que legislan, y además la falta de previsión y conocimiento de la afectación que una ley de este carácter puede tener en la economía del país.

⁷⁹ IBID.

⁸⁰ IBID.

La primera conclusión de este análisis, es que el anticipo de impuesto a la renta, no es más que el producto de la imitación de la legislación de otros países y el cual no fue creado, entendido ni discutido por nuestros legisladores.

6.2.- Análisis de la aplicación y creación de políticas tributarias heterodoxas en América Latina y el Ecuador.

Después de analizar las políticas tributarias de algunos países de América Latina, vemos que los tributos (invaluables recursos para financiar el presupuesto de un Estado), no han sido manejados de una forma adecuada, por lo cual no se logrado al momento no se ha desarrollado una cultura tributaria en nuestros países.

Por supuesto los gobernantes tampoco se dan cuenta de que la distribución y utilización de los mismos debería ir aplicada directamente a la búsqueda del bien común, y no para subvencionar el elevado gasto público para el cual estos son destinados en la actualidad.

Espero que este trabajo además de ser un análisis de cuáles son los errores y cuáles serían las posibles soluciones que podríamos dar al manejo y la distribución de los tributos, sea el inicio de una forma distinta de ver, de qué manera el desarrollo de las políticas fiscales en los países de América latina que se encuentran en vías de desarrollo, sean optimizadas para lograr una mejor distribución y la optimización en la utilización de estos invaluables recursos del Estado.

América Latina y el Ecuador, se caracterizan por las constantes reformas legislativas que se realizan en su ordenamiento jurídico, las que buscan cubrir las falencias de las administraciones, al recaudar impuestos. En el Ecuador especialmente se han realizado más de seis reformas a la legislación tributaria en un lapso inferior a un año, estas reformas buscan aumentar la recaudación

de la administración tributaria como un método para solventar el elevado gasto público que caracteriza al actual gobierno ecuatoriano.

La ideología política actual, debido a la falta de cultura tributaria en el país cataloga a los ecuatorianos como defraudadores del estado, en lugar de analizar detenidamente los motivos por los que las personas no cumplen con sus obligaciones como lo establece la Ley.

Estos son los motivos por los que en el Ecuador y toda Latinoamérica, las administraciones han desarrollado una política tributaria distinta, denominada como política tributaria heterodoxa, la cual se desarrolla, no de un sistema planificado y organizado de manejo de la administración de los ingresos y egresos de un estado, sino de un sistema sin planificación, en cual se utiliza las leyes como salvavidas de una administración desorganizada y que constantemente busca recaudar y obtener la mayor cantidad de recursos posible de los contribuyentes, para con estos poder subvencionar los gastos en los que esta incurre.

Si comparamos los países de latinoamérica con otros países, por ejemplo los pertenecientes a la unión Europea, vemos que en estos la corriente de impuestos ortodoxa se ha mantenido desde su origen y los resultados de la aplicación de esta política son mejores y ha permitido que estos países se desarrollen de mejor manera, obteniendo definitivamente mejores resultados respecto a seguridad jurídica, certeza y la forma de ver el pago de tributos, consolidando en estos la cultura tributaria.

A continuación menciono las definiciones de la doctrina de las políticas tributarias ortodoxa y heterodoxa.

6.2.1. Política ortodoxa

La política tributaria ortodoxa es el método de organización por medio de la cual un gobierno, pone en vigencia las leyes tributarias dentro de un sistema, el cual a su vez se aplica a una nación.

El Diccionario Océano Uno Color define a lo ortodoxo de esta manera:

“Ortodoxo: rectitud dogmática o conformidad con un dogma o un conjunto de principios.”⁸¹

Sistema tributario.- se conoce como sistema tributario al conjunto de impuestos que se utilizan o se aplican en una nación; la utilización de estos obedece a distintas razones que pueden ser políticas, económico, sociales e incluso históricas.

La política tributaria ortodoxa se creó dentro del sistema europeo, el mismo que desde hace años aplica alrededor de todo el mundo.

La política tributaria ortodoxa forma parte de los países de América Latina se compone de impuestos directos (impuesto a la renta), e impuestos indirectos (impuesto al valor agregado e impuesto a los consumos especiales).

La política tributaria ortodoxa es aquella que se compone de impuestos directos e indirectos, los cuales sirven para subvencionar los gastos necesarios para la administración de estas naciones.

Vemos que en este sistema el desarrollo, la disciplina y la adecuada distribución de los recursos que provienen de los impuestos, los cuales se manejan de manera organizada y planificada, para que los recursos que se obtienen de la recaudación, permitan que en los países, en que estos se utilizan tenga un desarrollo mas equitativo.

⁸¹ Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color, Edición 1996, Grupo Editorial Océano S.A., Barcelona España.

6.2.2. Política Heterodoxa.-

Los países de América Latina, crean e implementan esta política como parte de un proceso de desarrollo social, posterior a la colonización.

La política heterodoxa se caracteriza por no mantener una tendencia predecible en la formulación y aplicación de impuestos sino solo de crear estos para cubrir necesidades o falencia de las administraciones tributarias.

Este es el motivo por el cual esta política no se ha podido desarrollar correctamente, lo cual ha causado en los países que se aplica, distintos problemas entre los cuales encontramos los siguientes:

- Elevados niveles de evasión.
- Controles y manejo de las administraciones tributarias deficientes.
- Elevadísimos gastos de las administraciones de los países, en las que estos se aplican, entre otros.

Esto ha fomentado que en la parte sur del continente americano, los gobiernos busquen implementar nuevas medidas para la obtención de recursos por medio de los impuestos de manera que, las políticas tributarias cambien constantemente causando confusión en los inversionistas y habitantes de estas naciones. El fin último de esta política es el disminuir la evasión de impuestos, mediante controles que a pesar de ser deficientes, han permitido que aumente la recaudación por parte de las administraciones tributarias.

A esta corriente que busca la diversificación de los métodos para la obtención de recursos de constantes cambios y la creación de nuevos impuestos se la conoce como política tributaria heterodoxa.

La política tributaria heterodoxa, se la distingue por la aplicación de impuestos ortodoxos más la creación de impuestos nuevos que son conocidos como heterodoxos.

A esta política se la conoce como heterodoxa debido a que en su aplicación es distinta a lo previsto por el derecho, o a la forma en la que esta crea tributos para resolver las falencias de las administraciones, que utilizan esta como una forma inadecuada de maximizar la obtención de recursos.

La definición del Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color respecto al término Heterodoxo dice:

“Heterodoxo: que es contrario o se aparta de lo admitido como válido en el aspecto doctrinal o moral.”⁸²

Se la califica de política tributaria heterodoxa, porque el método que utiliza, no sigue los principios jurídicos establecidos, valiéndose de distintos medio como justificativo para obtener recursos y además sin delimitar o encontrar un sistema racional de formulación de tributos, sino fundamentada en las diferentes formas de organización de los estados en épocas determinadas, de acuerdo a las necesidades que estos generan en el transcurso de las administraciones.

La segunda conclusión que se desprende de esta investigación, es que la necesidad de elevar la recaudación de recursos, ha generado una tendencia a que ciertos países cambien sus políticas tributarias, estableciendo sistemas que se encargan de cubrir los baches presupuestarios, los cuales se denominan en la actualidad políticas tributarias heterodoxas.

Es sumamente claro después de investigar estos conceptos, que el Ecuador es uno de los países que se ha sumado a esta corriente tributaria, y que debido a la situación en la que vivimos, la adaptación de estos sistemas en los contribuyentes en el Ecuador, por ser más agresiva y requerir de menos

⁸² Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color, Edición 1996, Grupo Editorial Océano S.A., Barcelona España.

planificación, aparentemente produce mejores resultados, de manera que esta política ha sido asumida por nuestra Administración Tributaria inmediatamente.

6.3. Reformas y aplicación de los sistemas Tributarios Heterodoxos en América Latina.

El principal problema de latinoamérica es que la mayor parte de los recursos que permiten financiar las administraciones (Estado), provienen de los recursos naturales, sean estos renovables o no renovables, la segunda fuente de ingresos más importante después de estos son los impuestos, lo que causa una gran polémica al momento de la recaudación de los mismos.

Los sistemas tributarios se tornan frágiles y los recursos que son el sustento de las naciones, dependen en los países subdesarrollados en un mayor grado de la recaudación que logren las administraciones tributarias.

Además la situación de los sistemas fiscales de países como el Ecuador, es crítica debido a que la estructura de los sistemas aplicados, es débil y propende a la evasión además los procesos de reformas son constantes, de manera que estos generan situaciones difíciles y hacen que la administración tenga problemas.

Los resultados de la aplicación de estas tendencias han hecho que la carga tributaria en el Ecuador y Latinoamérica aumente en la última década de un 14% a un 35%, produciendo resultados positivos a vista y criterio de las personas, pero que a pesar de las constantes reformas que se han realizado en las legislaciones de los distintos países, aún no se llegue a un nivel óptimo de aplicación de las leyes y que la recaudación se mantenga en bajos los niveles en nuestra región, en comparación con los otros continentes alrededor

del mundo. Esto no es más que el reflejo de una política tributaria mal aplicada.⁸³

La principal causa de todos estos factores, es que los gobiernos de los países en donde se han creado sistemas de impuestos heterodoxos, no administran de manera adecuada sus recursos y no los reinvierten en mejoras para que las personas que se encuentran bajo estas administraciones, no se sientan inconformes, y que por desidia o falta de interés, debido a las bajas contraprestaciones que reciben por el pago de impuestos, dificulten las acciones de las administraciones tributarias en su tarea de recaudar, lo que obliga a que estas se tengan que valer de los métodos mas inhóspitos para lograr una respetable recaudación de impuestos, que a pesar de todo no llega a ser en ningún momento uniforme.

Una de las conclusiones, a la que debemos llegar con esta investigación es que se debe dar una adecuada utilización de los recursos obtenidos de la recaudación, por parte de nuestros gobernantes, estos deberían destinarse a fines sociales, de manera que las administraciones tributarias además de preocuparse por la recaudación, deberían preocuparse de educar a las personas, ser completamente transparentes y de luchar en contra del fraude, de manera que las personas que pagan impuestos los vean como una obligación que se cumple por el bien de un país y no como una incomodidad que disminuye las rentas de las personas que los pagan.

Un ejemplo de este problema es la creación de el pago de un anticipo mínimo de impuesto a la renta.

Si analizamos dentro de la legislación ecuatoriana en casi todas las codificaciones de la ley de régimen tributario interno, ha existido el pago del anticipo de impuesto a la renta el cual se constituye como un mecanismo por medio del cual las administraciones tributarias recaudan este impuesto de

⁸³<http://elac.uca.edu.ni/pd/economia/files/891/2518/Dario+Gonzales+2002+La+politica+tributaria+heterodoxa+en+los+pa%C3%ADses+de+A.L.pdf>

forma anticipada, en dos cuotas, que corresponden al resultado de la aplicación de una fórmula matemática, de tal manera que se pague un porcentaje de impuesto correspondiente al valor del impuesto del año anterior sin considerar las constantes fluctuaciones en los mercados nacionales, produciendo que algunas de las personas que a este afecta tengan una considerable disminución de la liquidez dentro del ejercicio fiscal en el que este debe ser pagado.

Por supuesto la ley prevé un mecanismo por el cual si el contribuyente logra demostrar que va a sufrir una considerable disminución en sus ingresos en el período por el cual debe pagar el anticipo, la administración después de un minucioso análisis de la situación de la persona que solicita una rebaja de este; tiene el derecho a la misma, siempre que a criterio de la administración se demuestre el supuesto por el cual se solicita la rebaja y sin dejar de lado en ningún momento el pago de un anticipo mínimo.

En la poca experiencia que tengo respecto al tema he visto pocas veces que el Servicio de Rentas Internas ha dictado resoluciones en las cuales se acepta, un pedido de este tipo, a pesar de que el Registro Oficial Suplemento 613 de 16 de junio de 2009, se ha creado un procedimiento para solicitar la rebaja del pago del anticipo, antes de que se cree este proceso la mayoría de reclamos habían sido negados a los contribuyentes, en la actualidad y una vez establecido el procedimiento, se han dado algunas resoluciones favorables en beneficio de los contribuyentes.

Es este criterio fiscalista que va en contra del principio de libertad económica y de buena fe el que hace que la inversión de las personas dentro de nuestro país entre otros motivos se vea disminuida considerablemente en estos tiempos.

Además de esta existen muchas otras formas por medio de las cuales las administraciones tributarias aplicando claramente una política heterodoxa,

pretenden acortar las falencias que estas tienen en su funcionamiento como son las siguientes:

En el caso de México por ejemplo, el IETU, un impuesto creado para controlar, los ingresos que declaran los contribuyentes en su declaración de impuesto a la renta.

En España, Colombia y Argentina, el Impuesto al Patrimonio, nombrado de manera distinta en cada país, pero que funciona en todos ellos como un mecanismo de control de los ingresos y las actividades económicas de los contribuyentes, el cual ha servido como un mecanismo de control, por medio del cual se determina si los ingresos de los contribuyentes, realmente reflejan la realidad económica de cada una de las personas que conforman el universo de contribuyentes.

A pesar de esto en los últimos años en algunos de los países mencionados, se han derogado y se han creado nuevos impuestos con una raíz heterodoxa y esto se debe principalmente a la situación económica de estos países, si analizamos detenidamente la situación de los países donde se aplican estas vemos, que constantemente al igual que en el Ecuador, se producen modificaciones que ajustan los tributos a la necesidad de recaudación del estado, sin obedecer a un plan desarrollado dentro de la economía o de las políticas públicas; es aquí en donde encontramos una diferencia sustancial con los países en que a diferencia de este modelo o sistema utilizan políticas tributarias ortodoxas.

No es un problema jurídico, ni menos económico el que produce este fenómeno en los países a los que me he referido, seguramente a excepción de España la cual se ha desarrollado mucho más que países como el nuestro, considero que la mentalidad y la formación de las personas que se encargan de la creación de los sistemas en los cuales nos desenvolvemos no permiten

que se desarrolle o que se cree la posibilidad de que varíen las políticas y las formas de aplicación estas entre nosotros.

Deberíamos ir al fondo de los problemas para que de esta forma, las políticas que se apliquen en nuestros países no sean parches para cubrir las falencias de los gobiernos anteriores y que se pretenda que todas las personas que formamos parte de ellos seamos los culpables del subdesarrollo en el que nos encontramos sumidos.

Vemos un reflejo de lo que he mencionado incluso en las publicaciones de nuestra administración y me permito citar este a continuación.

“El Estado difuso y desgastado en la Administración Pública por la cantidad de actividades que realiza aparenta olvidar su naturaleza, por ello planteo un acercamiento a su finalidad: el interés público, a veces conceptualmente inalcanzable.”⁸⁴

En esta introducción del autor de este capítulo de las I Jornadas Jurídico Tributarias, que se refiere a la autotutela de la administración y la tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos administrativos tributarios, el abogado Juan Ignacio Maldonado Cornejo, funcionario de la administración, reconoce que es una falencia de la administración y demuestra que ni siquiera la que hasta la gente que trabaja como parte de la Administración, siente que es inalcanzable el que se produzca el cumplimiento de los principios rectores de nuestro derecho; siendo estas personas las que deberían guiar a la sociedad y tener una plena convicción de que el trabajo que realizan esta orientado a la prosecución y el cumplimiento de estos procedimientos y principios del derecho.

⁸⁴ Ser vicio de Rentas Internas, MALDONADO CORNEJO Juan Ignacio, I Jornadas Jurídico Tributarias, pág. 5. Publicación del Servicio de Rentas Internas.

6.4. La apreciación de los derechos de los contribuyentes y los procedimientos para la aplicación de las políticas tributarias.

Para que dentro de nuestro sistema jurídico existan derechos reconocidos para las personas, estos se deben encontrar plasmados principalmente en nuestra constitución, además de en cada una de las normas que rigen los distintos campos del derecho.

A su vez estos, deben ser aplicados por los representantes escogidos por las personas para que se encarguen de gobernar de guiar al país, de tal forma que además de tener facultades para normar procedimientos, crear instituciones y de cierta forma organizar la sociedad, estos busquen que se cumplan los fines para los que estos han sido escogidos.

Por este motivo la política en vez de tornarse en un mecanismo que de continuidad en el desarrollo de nuestro país, buscando corregir los errores que se han cometido en épocas pasadas, se ha convertido en un mecanismo del cual se ha perdido el control y que ha generado en los habitantes del país inseguridad e incertidumbre.

Un ejemplo claro de esto es la aplicación de políticas heterodoxas, no solo tributarias sino a todo nivel las cuales no se han preocupado de resolver los problemas existentes sino de sobrecargar el sistema con nuevas fórmulas, las cuáles generan confusión y desconfianza.

El principio básico para hablar del tema de los derechos de los contribuyentes es entender al principio concebido en nuestra constitución, conocido como el debido proceso, el cual se refiere a que en cualquier instancia que una persona pretenda defender sus derechos ante el Estado u ante otras personas, a este se le debe reconocer ya sea en instancia administrativa o judicial, un proceso que le permita defender los derechos que esta persona dice que le han sido conculcados, respetando los procedimientos que la constitución reconoce para

se considere a todo proceso como un proceso apegado a la constitución y las demás leyes que versen sobre este tema

Además de los principios constitucionales que son aplicables dentro de cualquier proceso a todas las personas, tengan el carácter que estos tengan, Existen otros principios los cuales me permito explicar a continuación.

El principio de legalidad.-

Consiste en la defensa de la normativa jurídica dentro de un sistema, con el fin de mantener la legalidad y la justicia dentro de una nación.

Dentro de este principio encontramos algunas características como son:

- La obligación de las administraciones y los gobernantes de una nación de regirse para todo procedimiento que realicen de acuerdo al ordenamiento jurídico positivo y por nada más que esto.
- Además de en la aplicación del principio de legalidad, regirse siempre por la jerarquía que tienen las normas dentro de un sistema para su aplicación, es decir en nuestro país por ejemplo el código tributario nunca debería estar por sobre la constitución como en algunos casos ha sucedido.
- Además de la generalidad y la igualdad con las que se deben aplicar las normas tributarias para de esta manera no beneficiar a grupos de personas en particular sino, buscar el bien común.
- Y por último la razonabilidad por medio de la cual las personas encargadas de la administración se encarguen de que la aplicación de las políticas que estos manejan vayan acorde con la realidad de las personas, en este caso particular de los contribuyentes.

Transparencia.-

Esta se refiere a la libertad de acceso que deben tener las personas a la información que manejan las administraciones.

Debido a la situación actual del mundo este es y siempre será un tema delicado y sobre el cual debemos considerar que en materia tributaria, es más restringido debido a la naturaleza de la información que se maneja en estos casos, por lo que el acceso a la información en materia tributaria, está permitido solo para los contribuyentes y sus abogados.

Defensa.-

Un derecho innegable a cualquier persona de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico y que se encuentra plasmado en la constitución además de en la mayoría de leyes y reglamentos inferiores en rango a esta y que se refiere a:

El derecho a ser oído y poder expresar sus alegaciones, e inconformidades con los actos que vayan en contra de las personas.

El derecho a realizar las peticiones que consideren las personas necesarias a la administración.

Ofrecer y producir pruebas con las que se demuestren las cosas de acuerdo a la realidad.

Y por último la posibilidad de acudir ante distintas instancias en el caso de que las personas consideren que en la resolución de las peticiones y reclamos que estas formulen ante las autoridades de un país, se pueda satisfacer sus necesidades, buscando siempre que el fin último de la aplicación de este principio sea el bien común de la sociedad e individual de los reclamantes.

Gratuidad.-

A este no se de que manera referirme, ya que a pesar de que en la actualidad se han eliminado las tasas judiciales para acudir ante la justicia en los tribunales y que los procedimientos administrativos no tienen costo alguno,

ante la administración, la ley tributaria prevé el pago de un afianzamiento para poder litigar ante el tribunal una obligación tributaria que ha causado controversia.

Oficialidad.-

El deber de la administración de impulsar de oficio sus actuaciones y el carácter inquisitivo de los procedimientos que esta maneja.

Este podría ser un principio que la administración aplica al momento de llevar a cabo su facultad determinadora, pero que no se aplica en todo caso dentro de las peticiones y reclamos de los contribuyentes especialmente en el caso del principio de revisión, los cuales en muchas ocasiones no son resueltos, y es peor la situación de este principio en los Tribunales de mayor grado en los cuales un procedimiento puede nunca terminar si es no es impulsado por parte de los afectados.

Celeridad y Eficacia.-

A estos principios nos podemos referir de esta forma:

- Los procesos a los cuales deben atenerse las personas para la recaudación de impuestos y la aplicación correcta de las políticas tributarias deben ser lo más simples posibles para que no causen problemas a la administración a las personas y que se eviten de esta forma algunas formalidades que con inútiles.
- Se deben concentrar los trámites en un solo acto de manera que su resolución se simplifique y no cree problemas.
- La eficacia es el resultado de la optimización de procesos para satisfacer las necesidades del Estado dentro de la búsqueda del bien de sus administrados.

Cooperación, buena fe y confianza.-

Por último estas que se refieren mas al comportamiento que deben tener los administrados (contribuyentes), para que el círculo se cierre de manera adecuada y la aplicación de la ley sea beneficiosa para todos.

La buena fe se refiere tanto a las administraciones como a los contribuyentes y se refiere a la lealtad que estos deben tenerse unos a otros para que en base a la confianza se apliquen las políticas y leyes que ordenan y rigen dentro de un Estado, nunca se deben buscar beneficios individuales sino el bien de la comunidad.

La cooperación y la coordinación en cambio se refieren a la coordinación de las acciones de la administración con la de los administrados para que el sistema se encamine hacia la búsqueda del bien común.

De manera que las administraciones respeten a las personas que estas controlan y estas a su vez se preocupen por respetar las competencias que tienen otorgadas por la ley.

6.5.- Conclusión

En la medida en la que se desarrolla el mundo, los países deben preocuparse de que el constante desarrollo no afecte a las personas sino que sea una fuente de progreso para todos.

Es decir en busca de un desarrollo a todo nivel los representantes de un país deben preocuparse de buscar los medios necesarios para que las personas a las que éstos representan puedan desarrollarse en conjunto, al mismo nivel que en el resto de naciones.

La aplicación de políticas tributarias heterodoxas ha producido que los sistemas se separen de las personas, creando un ambiente de inconformidad e inseguridad, como consecuencia del manejo que se ha dado de los regímenes a los que están sujetos los administrados.

Considero que el único mecanismo útil para que se de un desarrollo dentro de nuestro sistema tributario y en la Administración, es el formular un plan que permita que los empleados de las administraciones tengan continuidad en sus labores, procedan con más cuidado en sus deberes, se capaciten constantemente, de manera que las políticas tributarias se encuentren encaminadas correctamente hacia su fin último (el beneficio de la sociedad) y que estas no se transformen en una herramienta política para la obtención de recursos.

Además crear una conciencia tributaria en los contribuyentes, es el único método de que la administración logre sus objetivos en el manejo de impuestos y que de esta forma estos cumplan con lo principios tributarios establecidos en nuestra Constitución y las Leyes.

7.- BIBLIOGRAFÍA

- Constitución de la República del Ecuador.
- Código Tributario.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.
- Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y la Ley de Régimen del Sector Eléctrico.
- LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR (TROLEBUS), publicada en el Registro Oficial suplemento número 34 de 13 de marzo del año 2000.
- CABANELLAS DE TORRES Guillermo, Diccionario de Derecho Universitario, tomo II, 2da edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina (2004).
- Diccionario Océano Uno Color, Grupo Editorial Océano, Edición 1996, Barcelona España (1996).
- PLAZAS VEGA A. Mauricio, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, 2da edición, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia (2005).
- UCKMAR Víctor, Principios Comunes del derecho constitucional tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2002.
- VILLEGAS Héctor Belisario, Curso de Finanzas derecho financiero y tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires- Argentina, 2003, 8va edición.
- ASTE MEJÍAS, Christian, Curso sobre derecho y código tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago- Chile, 2007, 2da edición.

- ALMEIDA GUZMÁN, Diego, La retención de impuestos en la fuente, doctrina y análisis jurídico de su normativa, Namur Editores, Quito – Ecuador, 1era edición 1989.
- Sentencia de la Corte Constitucional Peruana en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC, LIMA, COMPAÑÍA MINERA CAUDALOSA S.A.
- Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano dentro del expediente. N.º 033-2004-AI/TC, LIMA, CINCO MIL OCHENTA Y SIETE.
- Acta 14, Asamblea Constituyente, de 27 de diciembre de 2007, Ley Reformatoria para la equidad Tributaria en el Ecuador.
- <http://elac.uca.edu.ni/pd/economia/files/891/2518/Dario+Gonzales+2002+La+politica+tributaria+heterodoxa+en+los+pa%C3%ADses+de+A.L.pdf>
- Ser vicio de Rentas Internas, MALDONADO CORNEJO Juan Ignacio, I Jornadas Jurídico Tributarias. Publicación del Servicio de Rentas Internas.

8.- ANEXOS

- Acta 14 del Congreso Nacional, Discusión de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador.