



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS JURÍDICO AL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Trabajo de titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos
para optar por el título de:

ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPUBLICA

PROFESOR GUÍA

DR. JOSÉ JAVIER JARRÍN BARRAGÁN

AUTOR

GABRIEL FERNANDO PINTO NAVARRETE

2012

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regula los trabajos de Titulación.”

DR. JOSÉ JAVIER JARRÍN BARRAGAN

C.C. 170335337-3

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”

GABRIEL FERNANDO PINTO NAVARRETE
C.C. 171624757-0

AGRADECIMIENTOS

Al finalizar una etapa muy importante de mi vida no tengo a nadie más que agradecer que a mis padres Segundo Pinto y Rocío Navarrete, quienes han sacrificado su vida por mí y se han esforzado sin límites para que esto sea el comienzo de un futuro.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis queridos hermanos Rigoberto y Pablo quienes son mi fuente de orgullo, admiración e inspiración para seguir adelante cada día y a la persona que me enseñó algo que no se puede aprehender en las aulas Piedad Ruiz.

RESUMEN

La Constitucionalidad de una norma provoca que esta sea atentatoria contra los derechos de los contribuyentes, por lo que se crea la necesidad de realizar un análisis a las afectaciones jurídicas que tiene la implementación de este tipo normativa, el inconveniente surge cuando el legislador haciendo uso de su facultad que tiene a través del Poder Tributario emite reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la que establece que el Anticipo del Impuesto a la Renta a partir del año dos mil diez será considerado como un pago mínimo del Impuesto a la Renta, violando flagrantemente Principios Constitucionales Tributarios el principal de ellos, el de la capacidad contributiva, además de tornarse confiscatorio en muchos de los casos. Esto nos llevo a realizar un análisis a cada Principio determinado en el Art. 300 de la Constitución del Ecuador, que se encuentra en vigencia desde el año 2008, para poder determinar si la aplicación de esta norma podría ser considerada como inconstitucional. Esto tuvo como resultado la determinación clara de las afectaciones que a tenido la aplicación de esta obligación tributaria en el sector empresarial principalmente, debido a que estos son los directamente afectados por la fórmula de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta y aun más cuando se torna como impuesto causado. Al ser el ciudadano común el afectado por la implementación de normativa atentatoria y al encontrarse en total indefensión podemos tomar como punto de partida que los Derechos y Garantías Constitucionales están por encima de cualquier norma que sea jerárquicamente inferior, por lo que la investigación que se realizo toma como pilar la Constitución, para determinar si la aplicación de la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno es violatoria o no a derechos y garantías Constitucionales. Porque si bien lo que se quiere lograr es que el Estado logre una mayor recaudación de recursos lo que se estaría teniendo como resultado es el establecimiento de una mayor carga tributaria a los mismos contribuyentes, lo que significa un simplismo del Estado en la recaudación.

Descriptores: Derecho Tributario, Anticipo del Impuesto a la Renta

ABSTRACT

The Constitutionality of a rule causes this is to undermine the rights of taxpayers, thus establishing the need for a legal analysis to the damages that has the implementation of such regulations, the problem arises when the legislature using its faculty through the Power has issued amendments to the Tax Law on Internal Taxation, which provides that the Deposit of income tax from the year two thousand and ten will be considered a minimum payment of Income Tax flagrant violation of Constitutional Principles Tax the main one, that of ability to pay, in addition to become confiscatory in many cases. This led us to perform a specific analysis of each principle in Article 300 of the Constitution of Ecuador, which has been in force since 2008, to determine whether the application of this rule could be considered unconstitutional. This resulted in the determination of the affectations clear that had the application of this tax liability in the corporate sector mainly because these are directly affected by the calculation formula of the Advance Income Tax and even more when becomes as tax generated. When ordinary citizens affected by the implementation of regulations that attempt and totally defenseless can be taken as a starting point that the Rights and Constitutional Guarantees are above any standard that is less hierarchical, so that the research was conducted takes as its cornerstone the Constitution, to determine whether implementation of the reform of the Organic Law on Internal Taxation is a violation or not Constitutional rights and guarantees. Because while what we want to achieve is that the State achieves higher collection of resources that would be resulting in the establishment of a higher tax burden to the taxpayers themselves, which means an oversimplification of the State in the collection.

Keywords: Tax Law, Advance Income Tax

INDICE

Introducción

Capítulo I

1.1. Concepto de Derecho Tributario.....	02
1.2. Sujeto Pasivo.....	02
1.3. Sujeto Activo.....	05
1.4. Definición Constitucional.....	05
1.4.1. Principio de Generalidad	06
1.4.2. Principio de Progresividad	07
1.4.3. Principio de Eficiencia.....	08
1.4.4. Principio de Simplicidad Administrativa.....	09
1.4.5. Principio de Irretroactividad	10
1.4.6. Principio de Equidad.....	11
1.4.7. Principio de Eficiencia.....	12
1.4.8. Principio de Suficiencia Recaudatoria	13
1.5. Principios Doctrinarios Constitucionales Tributarios	15
1.5.1. Principio de Legalidad.....	15
1.5.2. Principio de Capacidad Contributiva.....	17
1.5.3. Principio de Igualdad.....	18
1.5.4. Principio de No Confiscatoriedad.....	20

Capítulo II

2.1. Reseña Histórica Impuesto a la Renta.....	22
2.2. Definición de Renta.....	29
2.3. Definición de Impuesto a la Renta.....	31
2.4. Base Imponible.....	35
2.5. Hecho Imponible.....	38
2.6 Hecho Generador del Impuesto a la Renta.....	39

Capítulo III

3.1. Naturaleza Jurídica del Pago y del Anticipo.....	41
3.2. Análisis al Anticipo y del Pago Anticipado.....	43
3.3. Consideraciones Jurídicas del Anticipo	44
3.4. Análisis del Anticipo del Impuesto a la Renta.....	45
3.5. Análisis Comparativo del Sistema Tributario Peruano.....	49

Capítulo IV

4.1. Principios Tributarios Constitución 1998.....	51
4.2. Análisis Formula de Cálculo del Anticipo	52
4.3. Análisis Constitución del 2008.....	54
4.4. Análisis al Art. 41 de la LORTI	57
4.5. Formula de Calculo del Anticipo.....	58
4.5.1. Análisis al Art. 41 de la LORTI referente el Anticipo.....	60
4.6. Pago Indebido.....	63
4.7. Constitucionalidad del Art. 41 de la LORTI	66

Capítulo V

5.1. Principales Consecuencias.....	69
5.2. Conclusiones.....	71
5.3. Recomendaciones	73

Bibliografía	75
---------------------------	-----------

Anexos.....	76
--------------------	-----------

INTRODUCCION

Analizar jurídicamente una norma es de suma importancia y aun mas dentro del ámbito Tributario, debido a que las posibles afectaciones, podrían terminar vulnerando los derechos y garantías de los contribuyentes, quienes son la parte más débil debido que por medio del Poder Tributario el Estado puede imponer cargas tributarias de obligatorio cumplimiento. Por lo tanto es necesario realizar una profunda investigación sobre el hecho de considerar al Anticipo del Impuesto a la Renta como un Impuesto Mínimo causado, para poder lograr tener una visión más clara sobre la naturaleza y efectos de este hecho. Dentro de esta investigación realizaremos un profundo análisis sobre la implementación de considerar al Anticipo del Impuesto a la Renta como un Impuesto Mínimo causado, para lograr una mejor forma de comprensión el trabajo se encuentra dividido en cinco Capítulos, los cuales toman como punto de partida el desarrollo de los conceptos y principios fundamentales del Derecho Tributario.

Tomando como base primordial de la investigación la Constitución del Ecuador vigente desde el año 2008, además de realizar una comparación a través de los procesos históricos y evolutivos que a sufrido el Impuesto a la Renta. Finalizando con el establecimiento si la norma que permite considerar al Anticipo del Impuesto a la Renta como Impuesto causado, se torna violatoria o no a derechos Constitucionales y en caso de serlo determinar qué principios se estarían violentando. Para facilitar la comprensión dentro del trabajo de investigación, este se encuentra dividido en cinco Capítulos, los cuales abarcan desde los conceptos más elementales pero de suma importancia del Derecho Tributario, para poder al final del trabajo concluir mediante la exposición de fundamentos la importancia de conocer que abarca el considerar al Anticipo del Impuesto a la Renta, como un Impuesto Mimo causado con el contribuyente, además de realizar un análisis comparativo tanto con normativa internacional como nacional.

CAPITULO I

1.1. CONCEPTO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para el maestro Giuliani Fonrouge, el Derecho Tributario o derecho fiscal como también lo define es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos. “GIULIANI FONROUGE, C, 1980, Pág. 4”

Para Héctor B. Villegas, el Derecho Tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos al conjunto de normas y también de principios. “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 3”

Para Juan Carlos Luqui, el derecho tributario comprende aquellos recursos para cuya creación el Estado no necesita contar con la voluntad del particular, como es necesario en los demás recursos. Para crear la obligación tributaria le es suficiente su poder de imperium y que conforman la clásica trilogía de impuestos, tasa y contribuciones especiales. “SACCONI, M. A, 2002, Pag.2”

Tomando en consideración los conceptos expuestos, podemos definir al Derecho Tributario como la ciencia que estudia la implementación de las normas dirigidas a regular la normativa jurídica en materia tributaria y especialmente los tributos y la potestad que tiene el Estado para crearlos, respetando los principios que limitan ese poder.

1.2. EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Partiendo del concepto que sujeto es la persona natural, jurídica o colectiva que es susceptible de contraer derechos y obligaciones, entre ellas y con el estado, podemos empezar a tener un punto de partida para llegar a concluir lo que se entiende por sujeto pasivo. “www.lexis.com.ec/diccionario/sujeto, 09/03/2011”

Dentro del concepto anteriormente establecido empezaremos a realizar una diferenciación entre los diversos tipos de sujetos que existen dentro del

ordenamiento jurídico y que se encuentran definidos dentro de nuestra legislación.

Dentro del Art. 42 del Código Civil Ecuatoriano se define a la persona natural como:

“Art.41.- Son personas todos los individuos de la especie humana, cualesquiera que sean su edad, sexo o condición. Dividense en ecuatorianos y extranjeros.”
“Código Civil Ecuatoriano, codificación 2012”

Después de establecer la definición que da el Código Civil, podemos considerar que las personas naturales, dentro del Ordenamiento Jurídico ecuatoriano, somos todos los individuos de la especie humana, únicamente haciendo una diferenciación entre los que somos ecuatorianos que pueden ser por nacimiento, por tener padre o madre ecuatoriana o por naturalización y los que se consideran por extranjeros, que son personas que se encuentran residiendo temporal o permanentemente en el Ecuador, pero que poseen una distinta nacionalidad.

Otro sujeto que se desprende de nuestro concepto inicial son las llamadas personas naturales, las cuales dentro del Art. 564 del Código Civil Ecuatoriano, se encuentran definidas de la siguiente manera:

“Art. 564.- Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.” “Código Civil Ecuatoriano, Codificación 2012”

De esta definición podemos determinar que las personas jurídicas, son aquellos entes que no existen físicamente como tales, sino de una forma ficticia, pero que por sí solas no pueden contraer obligaciones, porque para ello necesitan de una persona que las represente y que actué a nombre de ellas, dentro del Derecho civil Ecuatoriano se los considera como incapaces relativos,

porque como ya se menciono necesitan que alguien actué en su representación porque por sí sola no pueden.

Ahora que hemos realizado una diferenciación entre los sujetos que pueden contraer obligaciones y hemos realizado una diferenciación entre ellos, podemos de decir que el sujeto pasivo dentro de la obligación tributaria se puede dividir en dos, que puede ser el sujeto generador del impuesto y el sujeto obligado a cancelar la obligación, por regla general cuando hablamos que una persona natural a generado la obligación tributaria, podemos determinar que es la misma persona quien se obliga a cancelar dicha obligación.

Por otro lado tenemos la posibilidad que una persona jurídica sea la generadora de la obligación tributaria y como ya definimos anteriormente esta por sí solo no puede realizar ningún tipo de acto, por lo tanto aun que la persona jurídica sea quien genero la obligación tributaria, por representación el representante legal de la persona jurídica es el obligado a cancelar dicha rubro.

Para tener más claro lo antes explicado podemos realizar un ejemplo en el cual por representación una persona está obligada a zacear el pago de un tributo que no a generado directamente: Una compañía que realiza actividades económicas en el Ecuador al final del año está obligada a pagar el impuesto a la renta, la compañía es la generadora de la obligación tributaria, pero como la compañía en si es considerada un incapaz relativo, porque no puede valerse por sí misma sino que todas sus operaciones tiene que realizarlas a través de su representante legal, es este ultimo el que sin haber generado la obligación tributaria, en representación de la compañía está obligado a cancelar y en caso de no hacerlo responder legalmente ante el Estado por su omisión de ser el caso.

1.3. EL SUJETO ACTIVO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El Sujeto Activo dentro de las obligaciones tributarias por excelencia es el Estado a través de sus diversas manifestaciones (Ej. Municipios, Consejos Provinciales, Organismos Estatales, etc), debido a que este haciendo uso del poder tributario que ejerce a través del llamado contrato social, el cual nos vincula a ser parte de un Estado y nos obliga a acatar las disposiciones que de él emanan, sin que podamos rehusarnos a cumplirlas, porque son obligaciones que coercitivamente nos pueden obligar a cumplirlas.

1.4. DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

El Derecho Tributario Constitucional comprende el conjunto de normas y principios que los estados las acogen es sus constituciones como es el caso del Ecuador, como una forma de regulación del poder tributario que ejerce el Estado, con lo que se logra dar al contribuyente derechos y garantías frente a este.

En nuestra Constitución vigente podemos constatar que estas limitaciones son acogidas dentro del artículo 300 que a continuación citaremos, dentro del cual se mencionan los principios que limitan el poder tributario.

“Sección quinta.- Régimen Tributario

Art. 300.- 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.

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir 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.”
“Constitución de la República del Ecuador 2008”

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, estos principios son acogidos como de obligatorio cumplimiento, debido a que la norma suprema los determina, y por lo tanto ninguna norma jerárquicamente inferior puede contraponerse a lo determinado en ella.

Para comenzar nuestro análisis empezaremos desglosando los Principios Tributarios que se encuentran acogidos en la Constitución, para posteriormente hacer referencia a los Principios Tributarios contemplados por la doctrina.

1.4.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El Principio de Generalidad acogido en nuestra Constitución no busca es dar un trato discriminatorio a un segmento en específico, sino lo que busca es que una vez que se cumpla el hecho generador del nacimiento de la obligación tributaria esta se cumpla, sin importar el sujeto que lo haya generado, siendo lo único que importa es que sea hayan cumplido los supuesto para que se configure el hecho generador.

Como establece el Dr. Guilliani Fonrouge

“El gravamen se debe establecerse en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señala como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.” “GIULIANI FONROUGE, C, 1980, Pág. 375”

Este principio tiene una extrema vinculación con el principio de igualdad el cual desarrollaremos completamente más adelante, pero que tiene como fin crear excepciones temporales a la aplicación del principio de Generalidad, basándose en razones económicas, sociales o políticas, como determina el Dr. Saccone, en su obra Manual de Derecho Tributario. “SACCONE, M.A, Pag.20”

“este le reconoce al Legislador el derecho de liberar total o parcialmente del cumplimiento de una obligación tributaria a una persona o categoría de personas, que por razones calificadas racionalmente merezcan dicho beneficio”
“ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 33.”

Lo que debemos considerar es que las exenciones y los beneficios que el estado de en materia tributaria deben tener un carácter temporal, nunca deben ser permanentes y sus efectos deben ser valorados y estudiados por la administración antes de ser otorgados porque esto puede tener repercusiones en otros ámbitos.

“las exenciones tributarias constituyen excepciones a la regla de la generalidad, pero ella no se conceden por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico.. para lograr una efectiva justicia fiscal o fomentar el desarrollo” “ALTAMIRANO, M, 2006, Pág. 34.”

Además las exenciones y los beneficios deben aplicarse a un segmento de la economía en específico que necesita de ella para tener por ejemplo un mayor crecimiento en mercados externos o una recuperación por causas de pérdidas externas, pero nunca deben ser dadas tomando en cuenta factores políticos, religiones, nacionalidad, sexo, etc., porque de ser así lo que se estaría haciendo es una discriminación entre iguales y no se estaría cumplimiento el principal objetivo que tienen estos beneficios.

1.4.2. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El Principio Constitucional de Progresividad tiene como fin que las contribuciones no son estáticas ni permanentes, sino que en proporción a cómo van variando las condiciones del contribuyente, como del mercado donde se desenvuelve esta también va creciendo en la misma proporción, pero nunca en una proporción mayor, porque eso daría como resultado una norma confiscatoria.

Este principio se guarda un estrecho vínculo con el principio de proporcionalidad, mismo que determina la magnitud en la que las

contribuciones deben crecer con respecto a los ingresos que las personas tengan, debido a que si por lo contrario las contribuciones aumentaran desproporcionadamente frente a los ingresos lo que se tendría es una norma que tendría como resultado la confiscación de los ingresos de los contribuyente, debido que estos no generarían ganancias sino únicamente ingresos para pagar contribuciones al Estado.

1.4.3. PRINCIPIO DE EFICIENCIA

El Principio Constitucional de Eficiencia tiene como fin aprovechar al máximo los recursos que posee el Estado y el Contribuyente, es decir optimizarlos al máximo para tener el resultado más favorable, que sería el cumplimiento de la obligación tributaria al menor costo posible.

Para fundamentar de mejor manera esta posición, **La Corte Constitucional Colombiana, dentro de la Sentencia C-419 de 1995** ha establecido el siguiente criterio sobre la eficiencia *“se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”*. *“www.gerencie.com/category/impuestos, 15/02/2011”*

Analizando este criterio podemos determinar que la eficiencia tributaria debe ser aplicada por los órganos administrativos obligados a receptar la recaudación de los tributos, creando mecanismos que busquen la optimización de recursos, sin necesidad de implementar más recursos de los estrictamente necesarios.

Además como determina la Sentencia dentro de este principio también juega un papel muy importante el legislador debido a que está obligado a realizar normativa más clara y de fácil interpretación par el contribuyente debido a que eso ahorraría recursos que podrían ser utilizados en otras actividades que no sean la interpretación de la aplicación de las normas. Porque esta complejidad obliga al contribuyente a realizar gastos extras como es la continúa

actualización de conocimientos y la continúa actualización normativa, entre otros.

1.4.4. PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA

El Principio de Simplicidad Administrativa se encuentra dentro de la Constitución en lo concerniente a los principios tributarios, los asambleístas constituyentes crearon este nuevo principio, que doctrinariamente no está acogido ni desarrollado, pero que tiene como único fin el que los procesos tanto para calcular, pagar y recaudar los impuestos, tasas y contribuciones especiales sean más eficientes y eficaces, generando un ahorro tanto en el contribuyente como en el Estado.

Este principio se basa en la necesidad de agilizar los procesos de cobro de tributos, debido a que de conformidad a un estudio realizado por Doingbusiness, (Ranking del Banco Mundial que determina la factibilidad de nuevos negocios en un país), en el cual se detallan los tiempos que una empresa dentro de su ejercicio económico anual le dedica al proceso de declaración de impuestos, colocando al Ecuador en el año dos mil nueve, en el puesto 165, entre 181 países. “www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2012, 20/02/211”.

Dentro del análisis realizado se llegó a la conclusión que en promedio una empresa en el Ecuador dedica alrededor de 600 horas al año para pagar sus impuestos entre los que están: IVA, ICE, Impuesto a la Renta y Aportaciones al IESS. Mientras que en países como Estados Unidos se requiere 187 horas y en Colombia 256 horas al año.

Tomando como punto de partida esta realidad podemos determinar que el principio de Simplicidad Administrativa, busca lograr que los procesos se vuelvan mucho más ágiles y menos complejos para el contribuyente. Una de las principales barreras que se debe sobrepasar, para que este principio se pueda cumplir es dejando la administración de solicitar documentación que ya posee en medios magnéticos, en forma física y cumpliendo varios formalismos, cuando podrían obviarse dichos formalismos, teniendo como resultado

procesos más ágiles reduciendo el tiempo que lleve cumplir las obligaciones tributarias al contribuyente, logrando una eficacia y eficiencia de los recursos.

El único resultado que busca la simplicidad administrativa es la necesidad de menos personas para realizar las gestiones de pago de tributos es decir que todas las personas, de forma personal sin la necesidad de un contador, abogado, etc., puedan por sí mismas declarar sus impuestos.

1.4.5. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

El Principio de Irretroactividad de la ley es uno de los principales dentro del derecho, no solo Tributario sino del derecho en general, es el pilar fundamental, debido a que las personas celebran actos y contrato valiéndose de la realidad y las circunstancias que en ese momento les afectan y siempre tomando en cuenta como les puede afectar lo venidero, nunca se piensa que lo que realizamos en el pasado nos puede afectar, por una norma que al momento que se realizaron las acciones no existía, es decir no se incurre en ninguna falta cuando no se las cumple, solo por el simple hecho que al momento de cometer los actos no existían, es decir que al momento que se cometieron dichos actos el ordenamiento jurídico no determinada ninguna consecuencia.

Este principio guarda una relación con el principio que la doctrina tributaria lo define como de legalidad el cual más adelante profundizaremos, pero que determina no hay tributo sin ley anterior que lo ampare “nullum tributum sine lege”, motivo por el cual la irretroactividad de la ley tiene su sustento.

Referente a este tema la **Corte Constitucional Colombia en Sentencia No. C-549/93** ha expresado lo siguiente: “En general -escribe Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo”. “VALENCIA. A, 1989. Pág. 184.”

Valiéndonos de este criterio podemos ver que la irretroactividad lo que busca es dar esa confianza y seguridad a las personas en las normas, creando seguridad en el ordenamiento jurídico y normativo actual, por que posteriormente no se va a crear normas para juzgar hechos cometidos con anterioridad, dentro del Art. 7 del Código Civil Ecuatoriano, podemos ver que este principio no solo es aplicable en el ámbito tributario sino en general, y determina que la ley solo afecta a lo venidero y que nunca va a tener efectos retroactivos.

Dentro del principio de irretroactividad debemos considerar ciertas excepciones, tal como el doctor César Talledo Mazú señala: “es plausible que la Constitución contenga como principio rector la irretroactividad de las leyes, admitiendo como excepción la retroactividad benigna en materia tributaria cuando es favorable al contribuyente, ya que ello permite que sea la Constitución la que los reconozca como derechos constitucionales y con ello, hacerse efectivos incluso por la vía de amparo.”“www.galeon.com/realidadjuridica/investigaciones,20/02/2011”

Tomando en consideración el criterio expuesto, podemos determinar que el principio de irretroactividad tiene excepciones, las cuales son aplicables cuando vayan en beneficio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, como puede ser la disminución de los montos a pagarse, en el caso del Impuesto a la Renta la disminución del porcentaje, etc., siempre y cuando esto sea emanado por el órgano competente esto tendría validez, porque se lo podría considerar como una condonación o exoneración, total o parcial tributaria por parte del Estado.

1.4.6. PRINCIPIO DE EQUIDAD

El Principio de Equidad que se encuentra consagrado en nuestra Constitución guarda mucha relación con el principio Constitucional Tributario acogido por la doctrina que es el de Igualdad, para algunos autores estos dos principios buscan crear desigualdades entre las personas, para lograr que la carga tributaria no sea excesiva en algunos casos y demasiado blanda en otros,

logrando que entre personas con capacidades iguales se tenga el mismo trato y con personas con capacidades diferentes se tenga un trato diferente.

Adicionalmente, La Corte Constitucional de Colombia, en su sentencia C-734/02, ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal, tomando en cuenta que para establecer la carga tributaria se debe tener presente la capacidad de pago de los individuos. Estableciendo que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. “[www.gerencie.com/ category/impuestos](http://www.gerencie.com/category/impuestos),15/02/2011”

La equidad horizontal lo que busca es que los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares sean tratados todos de la misma manera, logrando una igualdad ante la ley eliminando cualquier privilegio que tengan.

Por otro lado la equidad vertical se basa en el llamado principio de la contraprestación el cual determinan que las personas que tiene una mayor capacidad económica reciben mayores contraprestaciones del Estado, entendiéndose estas como los servicios de carácter administrativo, es decir que usan mas el aparato burocrático debido a su actividad económica, deben pagar más que las personas con menor capacidad económica las cuales reciben menores contraprestaciones del Estado y por lo tanto deben pagar menos.

Tomando en cuenta todo lo antes expuesto podemos decir que las desigualdades que busca crear este principio, da como resultado que todos tengan un trato igual, sin crear beneficios o exenciones, cuando no sean necesarias porque si esto pasaría podría tener un resultado contraproducente en los demás contribuyentes, porque estarían viéndose afectados sus derechos en relación a los que gocen de dichos beneficios sin razón.

1.4.7. PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

El Principio Constitucional de transparencia lo que busca es que se quite en este caso el velo en materia tributaria, es decir que la información de las

personas este a disposición de todos y que no tenga un carácter de reservado, logrando que cada ciudadano ejerce un control sobre el cumplimiento de estas obligaciones por parte de todos los contribuyentes.

Dentro de la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, podemos determinar que uno de los fines que busca esta norma es la implementación de este principio, logrando garantizar y normar el ejercicio de un derecho fundamental que tienen las personas para acceder a su información y a la de los demás de una forma segura y confiable.

Porque de conformidad al Artículo 4 literal a del mencionado cuerpo legal, podemos determinar que la información es de propiedad de cada personas motivo por el cual las instituciones del sector publico están obligadas a entregar la toda la información y garantizar el acceso a la misma a quien lo necesite, de una forma gratuita y por solo por excepción cobrada, tomando en cuenta los gastos administrativos que genere.

Por lo tanto lo que se busca con la implementación de este principio es que las personas tengan el derecho constitucional a saber qué información o datos tiene el estado sobre cada uno y garantizar que esta información no sea mal utilizada por personas ajenas.

1.4.8. PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA

El Principio Constitucional de Suficiencia Recaudatoria es uno de los principios acogidos dentro del Art. 300 de la Constitución, pero de la misma forma que su antecesor doctrinariamente no se lo puede definir como un principio Tributario como tal, debido esté no busca poner un límite al poder tributario del Estado, sino lo que busca es que existan los suficientes recursos dentro del presupuesto del Estado para poder solventar todos los gastos.

La finalidad de este principio es lograr que los rubros provenientes de la recaudación fiscal, sean el mayor ingreso dentro del financiamiento del presupuesto general del Estado, logrando que el aparato fiscal sea quien aporte en mayor cantidad a dicho presupuesto. Además lo que busca es que la

mayor cantidad de personas contribuyan a través del pago de impuestos, logrando que cada vez sean menos las personas que no tributan y más las que de una u otra forma a través de los sistemas simplificados de tributación lo hagan.

Lo que se debe tomar en cuenta dentro de este principio es que valiéndose de la premisa que hay que cumplir con el objetivo de este principio se creen normas tributarias que se podrían tornar confiscatorias, debido a que cada persona debe contribuir en proporción a su capacidad contributiva como ya se expuso anteriormente, por lo que la eficiencia de este principio está muy relacionada con el crecimiento económico que tengan los contribuyentes, porque no se puede aumentar el porte de los sujetos al estado si tomar en cuenta la verdadera capacidad que tiene cada uno de ellos para hacerlo.

Dentro de la Suficiencia Recaudatoria el Estado debe considerar las variaciones y agentes externos que intervienen en el mercado que podrían hacer que los contribuyentes no pudieran correr con el total del monto, por lo que para cubrir con esta suficiencia el Estado debería buscar formas alternas de financiamiento que aseguraría esta Suficiencia.

Una vez analizados los Principio Tributarios Contémplanos en nuestra Constitución vigente, podemos concluir diciendo que muchos de ellos son afines y aplicables en todos los ámbitos jurídicos, no solo son aplicables dentro del Derecho Tributario, sino que son aplicables para toda la organización política en general, por lo tanto doctrinariamente no están tomados en cuenta como Principios Tributarios como tales, sino que son Principios Generales del Derecho.

Muchos también guardan concordancia con principios que no son afines al Administrado sino al Administrador, lo que quiere decir que quien debe aplicar estos principios es el Estado, para mejorar los procesos burocráticos, como es el caso del principio de Simplicidad Administrativa y para poder financiar su presupuesto como es el caso del principio de Suficiencia Recaudatoria.

Para lograr tener una mejor visión de los principios tributarios, analizaremos algunos que la doctrina los a denominado como Principios Constitucionales Tributarios.

1.5. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Al referirnos a los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria, el doctor Tulio Rosembuj dice que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico.

Considerando a la Constitución como una norma suprema por lo que tiene carácter de vinculante tanto al Estado como a los ciudadanos, pero únicamente los principios que esta acoge tienen este carácter los demás son tomados como principios supletorios y no vinculantes.

1.5.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El Principio de Legalidad se basa en que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca “nullum tributum sine lege”, por lo que se debe seguir el debido proceso para su creación, no siendo posible que dentro de un Estado de derecho se quiera obligar al contribuyente al pago de un tributo que no tenga una norma que lo ampare.

Por lo que tomando este principio las leyes deben ser interpretadas con forme a su letra y espíritu, sin realizar excepciones o beneficios extras que no estén considerados.

Por lo tanto la norma se debe aplicar tal como se encuentra expresada sin que por acuerdo entre los contribuyentes o con el Estado, se deje sin efecto y aplicación las disposiciones por ella emanada.

La obligación de pagar tributos por parte de los contribuyentes, en estos tiempos se basa en lo determinado en las leyes y ya no tienen otra forma de ser exigidos, sino estrictamente mediante leyes creadas siguiendo el debido proceso porque si una norma no ha sido creada siguiendo el debido proceso se torna totalmente atentaría a todo el Ordenamiento Jurídico, por lo que este

principio se a convertido en el principal dentro de todo el Derecho y claro esencialmente dentro del Derecho Tributario.

El Juan Eduardo Figueroa Valdez, considera que este principio tiene su razón de existir:

“ por la necesidad de protección de los contribuyentes, principalmente en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos lo que hacen es precisamente afectar ese derecho, por la vía de restarle recursos a los patrimonios particulares” “ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 27.”

Como ya hemos establecido este principio nace de la necesidad de establecer un limitante a la imposición de tributos a los contribuyentes por parte del Estado y principalmente para precautelar los recursos que poseen cada uno, debido a que si no existiese este principio el Estado podría exigir el cumplimiento de cualquier tipo de obligación a las personas, sin que esto se encuentre normado o regulado en ningún cuerpo normativo.

Para poder tener un concepto más claro dentro de este principio dentro de la doctrina podemos determinar que existen dentro de este principio dos figuras jurídicas que debemos considerar, una es llamada principio de legalidad administrativa o también llamada preeminencia de la Ley y la llamada Reserva de Ley.

Para Garrido Falla la legalidad administrativa supone “el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes, y finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad, o incluso, por autoridad de grado inferior siempre que actúe en el ámbito de su competencia” “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 15”

Lo que podemos determinar es que la legalidad administrativa engloba tanto los actos que realiza la administración, desde el punto de vista que no puede dentro de sus actuaciones abarcar competencias que no tiene o que

jerárquicamente le conciernen a otro ente administrativos, conjuntamente con la imposibilidad de crear normativa y que esta sea de obligatorio cumplimiento para el contribuyente, fuera del área de competencia.

Por otro lado la Reserva de Ley, la podemos definir como la norma suprema que establece la forma o procedimientos que se deben llevar a cabo para la creación de Leyes que son de obligatorio cumplimiento, la cual dentro del Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano se encuentra contemplado en la Constitución, en otras palabras esta reserva de Ley no es más que respetar el debido proceso para la creación normativa.

1.5.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Principio de Capacidad Contributiva es uno de los más importantes dentro del Derecho Tributario y esencialmente dentro de nuestro análisis, porque este constituye un límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad establece un límite formal a la forma de crear normas.

Este principio tiene ya un punto de partida dentro de la declaración Francesa de Derechos realizada en 1789 y al pasar de los años a sido incluida en las constituciones de algunos países como es el caso de la Constitución Italiana misma que en su Art. 53 expresa “todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva”.

La doctrina Italiana determina “que se tiene capacidad contributiva general al poseer fiscalmente una riqueza cierta” “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 31”

Dentro de la doctrina Italiana se determina que las personas deben contribuir con el Estado, tomando en cuenta los beneficios que obtuvieron de este, ellos consideran que entre las riqueza cierta genere el contribuyente, es porque a recibido en mayor porcentajes beneficios por parte del Estado y en ese porcentaje debe contribuir al mantenimiento de las cargas públicas.

La capacidad contributiva es uno de los principios Tributarios fundamentales, porque dependiendo de cuando posee una persona, se puede determinar en qué proporción debe contribuir para el sostenimiento de las cargas públicas. Porque se tornaría impensable que una persona genera riqueza únicamente para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

“la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de la tributación, es, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación... y que el legislador no está autorizado para establecer cargas tributarias donde la riqueza no se manifieste” “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 38”

Principalmente este principio debe tomar en cuenta la capacidad monetaria gravable que tiene una persona, motivo por el cual el Estado debe tomar más del que tiene más riqueza no porque lo que pague le afecte menos o sienta en menor proporción el pago, sino simplemente porque tiene una mayor capacidad para contribuir.

“el legislador busca la riqueza susceptible de tributación lo hace sobre hechos de riqueza ciertos, evitando el gravamen sobre aquella otra de naturaleza ficticia” “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 38”

Por lo que podemos terminar diciendo que siempre el legislador debe respetar que no puede establecer tributos que tengan como objetivo gravar una riqueza que aun no se a creado, es decir que el contribuyente aun no posee actualmente o que tal vez nunca posea en el futuro.

1.5.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El Principio de Igualdad consiste esencialmente en no establecer privilegios o exenciones a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias, es decir no se debe establecer diferencias entre iguales; y que en el evento que se establecieran estas diferencias sean para todos los que se encuentran en las mismas circunstancias.

La Igualdad ante la ley se encuentra consagrado en nuestra Constitución, motivo por el cual dentro del Derecho Tributario no se podía dejar de aplicar esto, si bien el Principio de Equidad Vertical busca crear diferencias entre las personas para que las cargas tributarias sean aplicadas en igual magnitud a todos, este principio busca que esas diferenciaciones entre iguales no varíen y que todos los contribuyentes reciban el mismo trato ante la ley.

Para el doctor Héctor Villegas determina que “los gravámenes deben adaptarse a la capacidad contributiva de los diversos sujetos pasivos, tratando de exigir un sacrificio idéntico de cada uno de ellos, ya que imponer la misma contribución a quienes están en diferente situación económica, implicaría una irritante desigualdad” “ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 30.”

Si bien es complejo hablar de dar un trato igual a iguales y diferente a diferentes, creando diferencias entre los sujetos, es la única forma que se puede llegar a dar una igualdad entre los contribuyentes, debido a que si no existiese estas diferencias el Sistema Tributario se tornaría abusivo para un segmento y beneficioso para otro.

El doctor Eduardo Soto realiza una definición de lo que se debe entender por el principio de igualdad estableciendo que “el contenido y el sentido del principio de igualdad no se reduce a prohibir las disparidades o diferencias de tratamiento, puesto que a veces él mismo lo exige. Lo que caracteriza a este principio es la prohibición de discriminaciones arbitrarias, irrazonables o infundadas, debiendo calificarse como tales aquellas que no encuentran respaldo ni apoyo en criterios o principios acogidos por el ordenamiento jurídico” “ALTAMIRANO, M, 2006, Pág. 30.”

Considerando el concepto anteriormente expuesto, toma aun mayor fuerza nuestra postura que la inaplicabilidad de este principio dentro de nuestro ordenamiento jurídico, tornaría menos equitativo las obligaciones tributarias que deben pagar unos contribuyentes, en consideración con otros.

1.5.4. NO CONFISCATORIEDAD

Dentro de este principio no se puede establecer o determinar un patrón común dentro de alguna norma para determinar que puede ser confiscatorio o que no puede serlo, esto se puede llegar a establecer únicamente cuando se aplica y se ven que los resultados son abusivos para el contribuyente.

El Principio de No Confiscatoriedad, busca dar una seguridad al Contribuyente, porque este principio impide que el Estado valiéndose del Poder Tributario, se adueñe de los bienes del Contribuyente.

Dentro del análisis el doctor Héctor Villegas establece que la confiscatoriedad opera cuando “ la aplicación de un tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad” “ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 38.”

La Confiscatoriedad en este tema opera cuando un Estado a través del sistema fiscal se llega apropiarse indebidamente de los bienes y recursos que tiene los contribuyentes, mediante la aplicación de imposiciones que se tornan excesivas y hasta cierto punto insostenibles a los contribuyentes, por lo que se torna violatorio a la propiedad privada debido que estos deben deshacerse de sus propiedades y recursos para zacear las obligaciones tributarias y por otros casos se les impide el ejercer una actividad económica hasta que las obligaciones sean canceladas.

“un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que sucede cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o de cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad” “ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 37.”

Por medio de la implementación de este Principio Tributario se logra que la Administración, no use al Derecho tributario, como medio para violar el derecho

a la propiedad privada de una forma arbitraria, debido a que la imposición tributaria es vinculante y por lo tanto el contribuyente está obligado a satisfacerla, por lo que este principio pone fin a esta posible vulneración del derecho a la propiedad del contribuyente.

El doctor José Vicente Troya ha determinado que los países desarrollados aplican, singularmente en el impuesto a la renta, tarifas muy elevadas, algunas que serían inconcebibles en nuestro medio. Estableciendo que en el evento que eso se llegara a aplicar en nuestro medio se tornaría violatoria el Principio de No Confiscatoriedad, porque los tributos deben enmarcarse en la capacidad contributiva de las personas. “www.revistajuridicaonline.com/index.php?&Itemid=57, 02/04/2011”

De lo determinado por el doctor Troya podemos confirmar que el concepto de lo que se debe entender por el principio de no confiscatorio en el ámbito tributario, va muy apegado al principio de la capacidad contributiva, porque cuando hay afectación a esta capacidad podemos determinar que un tributo se está volviendo confiscatorio.

CAPITULO II

2.1. RESEÑA HISTORICA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN ECUADOR

Ahora empezaremos a realizar una pequeña reseña historia del Impuesto a la renta, para entender cuáles fueron sus principios y esencia y como ha ido evolucionan a través del paso del tiempo y de las necesidades del Estado.

Dentro de la historia del Ecuador para encontrar el primer vestigio que tenía como fin crear un impuesto que tenga como objetivo gravar las rentas que generaban las personas, debemos retroceder hasta el año de 1921 dentro de la Presidente del doctor José Luis Tamayo, en el cual se creó el impuesto especial sobre la renta, que para ser cancelado por las personas se calculaba en 5% de la productividad que tenían y sobre esa renta se pagaba al fisco el 1%.

Para 1921 el profesor Robert Murray Hig consideraba que la renta era el aumento del poder que tenían las personas para satisfacer sus necesidades, tomando en cuenta un periodo de tiempo, a través de dinero o cualquier otra cosa que podía tener un valor monetario.

El impuesto creado en 1921 con la revolución Juliana se lo abolió y en 1925 uno de los principales objetivos de la revolución era crear un impuesto nacional a la renta, la cual empieza a discutirse y a crearse a través de la Misión de Edwin Kemmerer, quien era un profesor de finanzas internacionales de la Universidad de Princeton.

En el año de 1926 se crea la ley de impuestos internos la que remplazo a varios impuestos pequeños que existían en el ecuador como era los que buscaban gravar a las apuestas, también al consumo de alcohol, la emisión de pasaportes entre otros.

El impuesto a la renta que fue presentado por el profesor Edwin Kemmerer, incluyo por primera vez los términos “contribuyente” y “agente de retención” dentro de la normativa tributaria ecuatoriana, determinando que se debía entender como contribuyente a toda persona sujeta al impuesto y como agente de retención a cualquier persona que estaba obligada a deducir o retener en los montos determinados por la ley el impuesto que gravaré a la renta, para entregarlo directamente al Estado.

Además este impuesto estableció una diferencia entre la forma que se debía gravar las rentas que provienen del trabajo o servicios, de las que provienen del capital, teniendo entre sus principales objetivos la progresividad de la tarifas que debían pagar los contribuyentes las cuales iban subiendo conforme iba aumentando los ingresos, existiendo la posibilidad que el contribuyente realice deducciones en la base y también por cargas familiares.

Para lograr la regulación de este impuesto implemento una reforma dentro del Estado creando instituciones de que buscaban el control de las finanzas públicas y privadas del Ecuador, mediante la creación de organismos de control como el Banco central del ecuador, la Superintendencia de Bancos, la Contraloría General del Estado y la dirección de Aduanas.

La creación de este impuesto venia desde la corriente que para esta fecha en diversas partes del mundo ya tenía una gran aceptación por otros Estados a nivel mundial para poder financiar sus presupuestos.

Dentro de la historia se menciona que de múltiples entrevistas que se realizaron por parte de la Misión Kemmerer a los empresarios de esta fecha, la mayoría estuvieron de acuerdo que a través de la creación de este impuesto deban contribuir al Estado, pero que para ello siempre se consideraría la capacidad de pago que tenían porque de lo contrario esto les afectaría.

La misión Kemmere estableció principios que se debían seguir para la correcta implementación de este impuesto y para que el mismo tenga los réditos que se esperaban los cuales eran uno tratar de recaudar el impuesto desde el mismo momento en que este se genera es decir desde la fuente y dos que los registros debían ser públicos es decir que las personas debían conocer cuando se generaba el impuesto y en qué cantidad deberían cobrarlo.

Para la implementación del impuesto para los servicios prestados se creó una tabla que determinaba los montos desde los cuales las personas estaban obligadas a pagar el impuesto a la renta y los porcentajes en los que debían contribuir, para hacer una valoración actual, en esa fecha existía en el Ecuador un tipo de cambio de 5 Sucres Ecuatorianos por 1 Dólar de la estados Unidos de Norteamérica. (Ver anexo 1), y estableciendo que para las rentas provenientes del capital la base que se debía tomar era la del 8% sobre los réditos que obtuvieron en un periodo de tiempo, dentro de las rentas de capital que se encontraban exentas en este proyecto eran las provenientes de sociedad extranjeras.

En el año de 1928 tomando en consideración las reformas planteadas por la Misión Kemmerer, se procedió a sustituir la ley de impuestos internos, para remplazarla por la Ley de Impuesto a la Renta, la cual se considera que era ya un instrumento realizado de una forma técnica, la cual también incluyo la obligación que tenían los contribuyentes de cada año cancelar el impuesto, estableciendo multas económicas como pena al incumpliendo del pago por parte del contribuyente obligado a hacerlo.

Dentro de los principios sobre los cuales se implemento este impuesto estuvieron que este debía cumplir principalmente una función redistributiva de los recursos, tomando como base que debían pagar más quienes más ingresos tengas y menos o no debían pagar ningún valor los que tengan ingresos inferiores.

Cumpliendo como fin que los recursos provenientes de las personas que debían contribuir en un porcentaje mayor al Estado sean utilizados para

desarrollar proyectos que tengan como objetivo el fomento de las personas más necesitadas, a través de la implementación de obras de infraestructura que brinden un beneficio a la colectividad.

Pero lamentablemente esta ley se presto para que las personas busquen la manera de evadirlo de diversas formas, lo que degenero en que este impuesto no tenga los réditos que se buscaban con su implementación, siendo las únicas personas que no se podían librar del pago de este impuesto las personas que trabajaban en relación de dependencia, porque dentro de esta ley ya se hablaba de los agentes de percepción, quienes tienen la obligación de retener el impuesto de la personas, pero para las demás personas que generaban ganancias de forma independiente fue difícil y los controles que ejerció el Estado se tornaron insuficientes.

En el año de 1937 se empiezan a contemplar varias reformas que debía tener esta ley, mismas que para llegar a su entera aplicación tardaron varios años, pero dentro de este periodo se llevo a definir lo que se debería que también se debía aplicar el impuesto a la renta a las sociedad extranjeras que realicen actividades económicas dentro del territorio Ecuatoriano, aun que no tengan un establecimiento propio, pero que vendan mercadería a través de terceros como agentes o comisionistas.

El 29 de marzo de 1941 se realiza una reforma al Impuesto a la Renta, mediante la cual se incluye el concepto de deducciones por amortización, depreciaciones del activo y el arrastre de pérdidas de años anteriores, dando el derecho a los contribuyentes de considerar estos valores para realizar deducciones en el pago del impuesto.

El primera paso al Impuesto a la Renta tal como lo conocemos el día de hoy se realiza en 1945, cuando se decreta el Impuesto a la Renta Global, lo que se logro con la implementación de este impuesto es la eliminación de otros pequeños impuesto que gravaban de forma distinta las rentas de capital neto y

del trabajo. Con la implementación de este impuesto se hacen pre asignaciones a los gobiernos seccionales es decir a los Municipios, los cuales provenían de los aportes de los contribuyentes en una misma circunscripción.

Desde esta fecha hasta los años setenta dentro del Sistema Tributario, en lo referente al impuesto a la renta no sufre grandes variaciones, lo único que se hace son modificaciones en los términos financieros y de mercado, pero no grandes cambios estructurales ni de fondo.

Dentro de un estudio que realizo una revista en el año de 1968 dio como lamentable resultado que el Ecuador por concepto del Impuesto a la Renta, solo pudo recaudar el 30% de lo que efectivamente hubiera podido hacerlo, si los controles hubieren funcionado correctamente.

En el año de 1971 se expidió una nueva Ley de Impuesto a la Renta, la cual dejo sin efecto la anterior, estableciendo un factor nuevo dentro de su texto, el cual estableció que solamente las empresas que operaban en ese entonces con un capital mayor a cincuenta mil sucres o que vendieran dentro del año doscientos mil sucres, actualmente entre dos mil y veinte mil dólares, estaban por ley obligadas a llevar contabilidad, estableciendo que quienes no se encuentren dentro de este rango no estaban obligados hacerlo.

Se debe considerar que para esta época en el Ecuador se vivía el bum petrolero y gracias a la estabilidad tributaria que vivía el Ecuador, se llego a determinar que la participación de los impuesto directos entre los que se encontraba el impuesto a la renta era del 48,1% dentro del Presupuesto General del Estado, mientras que los impuesto indirectos como puede ser el caso de los impuesto que gravaban el consumo tenían una participación del 40% dentro del presupuesto.

Para el año de 1972 en que el Ecuador empezó a recibir los primero recursos provenientes de la explotación petrolera, los ingresos empezaron a incrementar, por lo que el estado planteo una nueva reforma al impuesto y

procedió a dividirlo en dos, por una parte las personas naturales estaban obligadas a contribuir mediante un sistema de tarifas las cuales iban entre el 10% al 42% en 9 intervalos y por otro lado las personas jurídicas nacionales pagaban un impuesto del 20% sobre sus ganancias y las empresas que tenían capitales extranjeros muchas de ellas dedicadas a la explotación petrolera debían pagar un 40% sobre sus ganancias.

Después en el año de 1980 se realizó una actualización de los valores que debían tener las sociedades para llevar contabilidad estableciendo que estaban obligadas las sociedades a llevar contabilidad cuando su capital propio sea quinientos mil sucres y un valor un millón de sucre en ventas, lo que en nuestros tiempos sería veinte mil dólares y cuarenta mil dólares respectivamente.

Además dentro de esta ley ya se estableció el RUC, el cual era el número que tenía cada sociedad para ser identificada y que la contabilidad que llevaban debía estar totalmente sustentada en boletas y facturas, mismas que debían cumplir con los requisitos que se estableció para que estos documentos tengan validez, estando entre ellos el nombre del contribuyente (razón social), el número de boleta o factura la cual debía ir en orden consecutivo, el valor total de las ventas realizadas, la forma de pago en que se realizó, el nombre de la persona que compró o que adquirió el servicio y el número de RUC de la sociedad. Lo que tuvo como resultado que el margen de empresas que estaban obligadas a llevar contabilidad disminuyó.

Para el año 1989 se expidió la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual modificó radicalmente la obligatoriedad de llevar contabilidad estableciendo que todas las sociedades que ejerzan actividades económicas dentro del territorio ecuatoriano tengan la obligación de llevar contabilidad y además dentro de esta ley por primera vez se impone una medida a las personas que realizan actividades económicas con capitales propios, estableciendo que están obligados también a llevar contabilidad estas personas cuando su capital

dentro de cada ejercicio fiscal supero a los diez millones de sucres o que sus ingresos anuales superen los 30 millones de sucres.

Pero tal vez los cambios más radiales dentro de esta reforma fueron la creación de la obligatoriedad del pago de un anticipo del impuesto a la renta, dentro de esta reforma se crea esta obligación de los contribuyentes que de una forma anticipada debían aportar al financiamiento del Estado Central, determinaban que este era igual el 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal anterior, además se modifico los valores que debían pagar las personas y las sociedades.

Estableciendo que las personas naturales debían aportar del 10% al 25% en 5 intervalos, los ingresos que percibían y también se logro la unificación del impuesto que debían cancelar las sociedades nacionales y las sociedades que funcionaban con capitales extranjeros, estableciendo que debían pagar el 25% de sus ganancias.

Para el año de 1993 la economía Ecuatoriana sufrió un retroceso debido a la caída del petróleo lo que genero que el Estado busque nuevas formas de financiarse, entre las medidas que tomo fue cambiar la formula de cálculo del anticipo del impuesto a la renta, estableciendo que para su cálculo se debe tomar el valor del 1% de los activos declarados en el ejercicio fiscal anterior.

Posteriormente debió a la profunda crisis económica que azotaba al Ecuador en 1999 se remplazo el Impuesto a la renta, por el Impuesto a la Circulación de capitales, el cual gravaba con el 1% cualquier movimiento económico que se realizaba en el Ecuador el cual estuvo en plena vigencia hasta noviembre del año 2000.

Posteriormente el Impuesto a la renta es retomado y en el año 2007 el Impuesto a la Renta fue reformado mediante la Ley de Equidad Tributaria, misma que fue emitida el 29 de diciembre del mismo año, misma que ha sufrido

algunas modificaciones hasta llegar a la presente Ley. “www.sri.gov.ec/web/10138/103, 15/08/2011”

2.2. DEFINICIÓN DE RENTA

Para el doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, la renta es la obtención de una rendimiento después de haber ejercido una actividad económica pero que en realidad lograr un crecimiento del patrimonio del contribuyente, pudiendo este direccionar dicha utilidad a lo que considere conveniente y beneficio para sus intereses, como puede ser el ahorro, la inversión o el consumo, quedando a su discrecionalidad el uso que desea darle. “ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 60”

El doctor Belsunce García considera a la renta como una riqueza nueva, que puede ser percibida de una forma material como inmaterial, pero que siempre va a derivar de una fuente productora. “En ALVARADO ESQUIVEL, M, 2005, Pág. 60”

Por su parte el licenciado Augusto Sagardi considera a la renta como la utilidad obtenida de la explotación de los bienes o del trabajo de los contribuyentes, la cual se obtiene realizando una operación matemática que consiste en restar los ingresos que se han generado dentro de un ejercicio fiscal menos los gastos que incurrió el contribuyente para generarlos, quedando como resultado la utilidad neta que a generado el sujeto. “SAGARDI, A.,1999, Pág. 25”

Dentro de los dos citados conceptos podemos determinar que para el doctor Esquivel, se debe considerar renta todo lo que aumente positivamente el patrimonio de una persona y que este tenga a su disposición para deferente fines, pero el licenciado Sagardi añade otra variable para que se considere como renta, y dice que de todos los ingresos que percibamos para que sean consideramos como renta debemos restar todos los gastos en los que incurrimos para generar dicha renta y que una vez hayamos restado los gastos

incurridos para la generación de renta, podemos decir que ese residuo efectivamente aumenta positivamente nuestro patrimonio, es decir llegamos a tener una utilidad efectiva.

Dentro del concepto de renta muchas veces tendemos a confundirlo con el de ingreso, y debemos diferenciarlos uno del otro, porque no se puede decir que todo ingreso es renta, pero si toda renta se puede decir que es ingreso.

Para Roscher quien desde 1869 señaló que “el ingreso incluye todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un periodo de tiempo; el término ingreso incluye todas las entradas tales como regalos, ganancias de lotería, ganancias accidentales y herencias. Por su parte señala que la renta incluye solamente aquellos ingresos que provienen como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe”.... “Los ingresos es un concepto más amplio porque este acaba todo lo que una persona percibe, mientras que la renta incluye únicamente los ingresos gravables que son aquellos que reflejan una modificación patrimonial positiva.” “SAGARDI, A, 1999. Pág.23”

Dentro del pensamiento citado con anterioridad, podemos determinar que se incluye una nueva variable para que un ingreso sea considerado como renta, el cual es que si un ingreso gravable, es decir que provengan de una actividad económica permanente y no de forma accidental o excepcionalmente, como podría ser por ejemplo la venta un activo dentro de una compañía, esta se consideraría como una actividad excepcional y no un generador permanente de ingresos para dicha compañía.

Por lo que podemos determinar que los ingresos son todo lo que una persona recibe sin importar de la fuente de la que provengas, mientras que la renta para ser considerada como tal debe venir de un ingreso gravable, es decir generador de utilidad proveniente de una actividad permanente.

2.3. DEFINICIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA.

El Impuesto a la Renta o también llamado como el impuesto al Ganancial, está considerado como uno de los ingresos más importantes, que tiene el Estado Central dentro del presupuesto General del Estado.

La definición que dentro del sistema jurídico ecuatoriano se encuentra acepta es la que se desprende de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su artículo 2 determina que se considera renta para fines tributarios en nuestro ordenamiento jurídico.

“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 servicios; y,
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.” “Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011”

Una vez citada la Ley de Régimen Tributario Interno, se puede establecer que nuestra legislación mantiene los mismos lineamientos, sobre el concepto de renta, que con anterioridad habíamos analizado, añadiendo además, como primer factor para ser considerado como un ingreso sujeto al pago del Impuesto a la Renta en nuestro ordenamiento jurídico, el que debe ser de fuente ecuatoriana, cuyo concepto se encuentra definido dentro del artículo 8 del mismo cuerpo legal, que analizaremos a continuación.

INGRESOS DE FUENTE ECUATORIANA

“Art. 8. Ingresos de fuente ecuatoriana. Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en

territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5. Las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país;

6. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8. Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9. Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.” “Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011”

Tomando como punto de partida lo que se define dentro de los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podemos establecer que renta es todo lo que genere en ganancial sea en dinero, en especie o servicio, una persona ecuatoriana o extranjera domiciliada en el Ecuador, cuyo rédito económico sea producto de ejercer actividades dentro del territorio ecuatoriano, y sobre dicho rédito es aplicable el impuesto.

Pero se debe considerar que el reeditó económico debe tener como fuente de creación una actividad continua y no excepcional como ya mencionamos anteriormente, por lo que podemos llegar a determinar que la renta es lo efectivamente ganado dentro de un ejercicio fiscal fruto de la actividad económica realizada dentro del giro habitual del negocio.

Una vez defino lo que se considera como fuente ecuatoriana dentro del artículo 2 de la Ley de Régimen tributario Interno, debemos analizar un segundo factor que se establece dentro del mencionado artículo, referente a que se debe entender por sociedad para fines tributarios, debido a que este abarca un concepto más amplio que el establecido en el Art 2 de la Ley de Compañías. Que establece la existencia de cinco tipos de compañías, dotadas de personería jurídica:

“Art. 2.- Hay cinco especies de compañías de comercio, a saber:

La compañía en nombre colectivo;

La compañía en comandita simple y dividida por acciones;

La compañía de responsabilidad limitada;

La compañía anónima; y,

La compañía de economía mixta.

Estas cinco especies de compañías constituyen personas jurídicas.”

La Ley reconoce, además, la compañía accidental o cuentas en participación.
"Ley De Compañías, Codificación, 2010"

En concordancia con el precitado artículo 2 de la Ley de Compañías, el artículo 98 de la Ley de Régimen tributario Interno, determina lo que se debe considerar como sociedad únicamente para efectos tributarios las que poseen personería jurídica y las que no poseen personalidad jurídica, como lo determina al Art. 98 de la siguiente forma:

Art. 98. Definición de sociedad. Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros. "Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011"

Después de analizar el Art. 98 podemos determinar que para efectos tributarios se considera sociedad tanto a las personas que gozan de personería jurídica, como también a las que no gozan de esta, por lo que podemos concluir el análisis determinando que únicamente para efectos tributarios los entes que no poseen personería jurídica son considerados como sociedad para el pago del impuesto a la renta.

Y por lo tanto les rigen los mis derechos y obligaciones que tienen las demás, porque para el régimen tributario son considerados sociedades como tales y que deben contribuir de la misma forma.

Una vez analizado lo que determina la Ley de Régimen Tributario Interno, pasaremos a analizar lo que el Servicio de Rentas Internas en adelante (S.R.I) que es la entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar

los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente, determina sobre cuándo se debe aplicar el Impuesto a la Renta:

“El Impuesto a la Renta se aplica sobre aquellas rentas que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades sean nacionales o extranjeras, dentro del ejercicio impositivo el cual comprende desde el primero de enero al 31 de diciembre

Para calcular el impuesto que debe pagar un contribuyente, sobre la totalidad de los ingresos gravados se restará las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. A este resultado lo llamamos base imponible.” “www.sri.gov.ec/web/10138/103,15/08/20111”

Como podemos establecer el concepto del SRI, guarda gran concordancia con el concepto establecido por la Ley de Régimen Tributario Interno, al determinar que el Impuesto a la Renta no se determina sobre la totalidad de los ingresos, sino que se determina una vez deducido todos los costos, gastos y de más beneficios, que se utilizaron para la generación de la renta.

A su vez establece que el Impuesto a la Renta va a gravar al remanente que queda entre los ingresos obtenidos dentro del ejercicio fiscal menos los costos y gastos que se utilizaron dentro del mismo ejercicio fiscal, llamándolo Base Imponible.

2.4. BASE IMPONIBLE

Está constituida por los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, excepto disposición en contrario, siendo “ingreso bruto” el valor o monto total, en dinero, en especie o en servicios-“devengado por el ejercicio de la actividad gravada”.

Por lo tanto podemos decir que la Base Imponible es el monto sobre el cual se va a aplicar el impuesto, porque esta sería la utilidad o ganancial que efectivamente se ha generado, es decir que solo en este momento se configura

el hecho generador del Impuesto a la Renta, porque dentro de su naturaleza lo que busca gravar es la renta o ganancial.

Dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno la define de la siguiente manera:

“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.” “Ley de Régimen Tributario Interno, 2011”.

Dentro del Reglamento de la Ley de Régimen tributario Interno, encontramos la siguiente definición:

“Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio....

Art. 47.- Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos”. “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2011”

Dentro de las definiciones de la Ley de Régimen tributario Interno como en su Reglamento, podemos determinar que la base imponible es el valor sobre el cual el contribuyente debe determinar el impuesto a pagar.

En el Art. 46 del Reglamento podemos notar que menciona que la base imponible se podrá determinar una vez realizada la Conciliación Tributaria, siendo esta conciliación el momento en que se determinara la existencia efectiva de ganancial o no, siguiendo las operaciones determinadas en los numerales siguientes del Art. 46.

Dentro de este proceso se eliminan los ingresos que se generaron de forma excepcional y como se hacía referencia anteriormente no fueron producto de la actividad cotidiana del contribuyente sino que por lo contrario con ajenos a éste y cuyo reeditó no genera un aumento patrimonial que la ley debe gravar, además también se suman los gastos que no fueron generadores de renta es decir que no se utilizaron para generar la utilidad que provoco un aumento en el patrimonio, siguiendo la consideración ingreso exento gasto no deducible.

Dentro de la conciliación tributaria se sigue el siguiente procedimiento ingreso gravado gasto deducible por simple lógica si una persona realizo un gasto para obtener esta renta, el mencionado gasto que se realizo debe ser restado del ingreso para obtener como resultado la ganancia y dicha ganancia que se obtiene debe ser sujeto del impuesto.

Pero si por lo contrario se trata de un gasto que no genero ningún tipo de ingreso es decir que no genero un aumento en el patrimonio del contribuyente este no se puede excluir debido a que no es generador de renta y por lo tanto aun que contablemente sea un gasto, tributariamente no se lo reconoce así, motivo por el cual el contribuyente no puede restarse este valor para disminuir su base imponible.

La única excepción a las reglas antes determinada es el pago de utilidades a los trabajadores, la décimo tercera y décimo cuarta remuneración, los cuales son gastos deducibles para el empleador e ingresos exentos para el trabajador, esta es la única excepción a la regla.

Como pudimos determinar dentro de las operaciones que se deben tomar en cuenta dentro de la conciliación tributaria, son la separación de los ingresos exentos de los grabados, los gastos deducibles (los que sirven para generar renta) de los gastos no deducibles (gastos que no generan renta), las deducciones, el crédito tributario y demás factores que la ley determina que se deben tomar en cuenta.

Una vez realizada esta depuración el producto es la Base Imponible sobre la que efectivamente se va a tributar, porque está a su vez determinara si el contribuyente efectivamente creo utilidad o si por el contrario al cierre del ejercicio fiscal genero pérdida.

En conclusión a la que podemos llegar es que la Base Imponible es el producto de todo el ejercicio fiscal y que antes de que efectivamente se determine la base imponible al final del ejercicio fiscal lo que tiene el contribuyente es una mera expectativa de generar utilidad, por lo que estaría incorrecto determinar un impuesto a algo que aun no se tiene la certeza que exista.

2.5. HECHO IMPONIBLE

“El hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados.” “JARACH, D, 1996, Pág. 167”

El hecho imponible es el presupuesto creado por la ley mediante el cual se configura o no la obligación para que el sujeto pasivo deba cumplir o no con el pago de las imposiciones que la ley establece.

“La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.” “JARACH, D, 1996, Pág. 73”

La consecuencia jurídica que se produce una vez cumplido el hecho que la ley determina que debe ser gravado se genera la obligación de pagar o contribuir al Estado, en dinero los valores determinados por este, los cuales se determinan por ley.

“Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal como el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva”..“El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y , si se me permite la expresión, es obligado por la naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo”
“JARACH, D, 1996, Pág. 168”

Como podemos establecer dentro del impuesto a la renta la capacidad contributiva es la causa del nacimiento de la obligación y que es el sujeto pasivo quien está obligado al pago del tributo, debido a que es en su persona donde se determina el nacimiento de esta.

2.6. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO A LA RENTA

El hecho generador del impuesto a la renta nace de la presunción que determina la ley para que esto ocurra, nace la obligación de estar sujeto al pago de este impuesto y esto se produce cuando se configuran los supuestos que la ley ha establecido para ello.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico como ya hemos determinado la obligación nace después de la conciliación tributaria y se logra tener la base imponible, en este momento los contribuyentes están sujetos al pago de este impuesto.

Por lo que un procedimiento que tenga como objeto recaudar anticipadamente el impuesto a la renta estaría errado debido a como se estableció anteriormente los contribuyentes lo único que tiene hasta antes del cierre del ejercicio fiscal es la mera expectativa de generar renta.

Pero dejando a un lado por un momento el saber si sería errado crear legislación que tenga este objetivo, debemos tomar en cuenta que el hecho generador nace de la ley y que los contribuyentes a través del poder tributario que lo ejerce el Estado tiene la obligación de acatar y cumplir la ley so pena de tener una sanción que puede ir desde ser pecuniaria hasta privativa de la

libertad, pero no obstante el Estado valiéndose de ese poder puede crear legislación que viole los derechos que tiene a las personas.

Llevo a cabo esta reflexión debido a que si bien la ley determina que el impuesto a la renta debe ser pagado tomando en cuenta la base imponible, caería en una contradicción al determinar que se debe cancelar anticipadamente un valor en concepto de anticipo del impuesto, debido a que si bien se entiende que una empresa tiene como objetivo generar riqueza también hay que tomar en cuenta los factores externos que podrían afectar ese objetivo, por lo que el mismo anticipo del impuesto a la renta sería una norma arbitraria porque aun no se ha dado el Hecho Generador del Impuesto a la Renta que es la Base Imponible y ya se le obliga al contribuyente a cancelar un incremento del patrimonio o utilidad que aun efectivamente no ha sido creado.

Por lo que podemos llegar a concluir que el Hecho Generador del Impuesto a la Renta se da cuando efectivamente al cierre del ejercicio fiscal cuando tenemos la base imponible y esta determina que sea generada utilidad, solo en este momento se configura la obligación, y que el estado a través del poder tributario pueda solicitar a los contribuyentes que se cumpla con la obligación y que este pueda usar métodos coercitivos para obligarnos a hacerlo.

Un factor importante también dentro de la determinación del hecho imponible es el de la temporalidad, como es el caso del Ecuador el ejercicio fiscal va desde el primero de enero hasta el treinta y uno de diciembre de cada año, motivo por el cual no se puede determinar una base para el pago tomada del ejercicio fiscal anterior, porque este es otro factor que se necesita para que se configure la obligación tributaria.

Debemos considerar que el Hecho Generador del Impuesto a la Renta, se establece una vez que el ganancial o utilidad se haya separado por completo de su fuente productora, por lo que no se puede terminar el pago del impuesto antes que se de esta separación, debido a que esto podría afectar al contribuyente porque aun no se puede determinar cuál es la efectiva ganancia y cuál es el patrimonio que posee.

CAPITULO III

3.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO Y DEL ANTICIPO

Si bien aparentemente el Pago y el Anticipo dentro de nuestra normar jurídica no se encuentran totalmente definidos y en algunos casos pueden llegar a ser considerados en sus efectos como si fueren sinónimos es necesario determinar las principales diferencias, consecuencias y efectos que tiene lo que denominamos “Pago” de lo que denominamos “Anticipo”.

Por una parte dentro de nuestra legislación en el artículo 1583 párrafo dos del Código Civil Ecuatoriano se determina que el Pago es una forma de extinguir las obligaciones.

“Art. 1583. Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:

2. Por la solución o pago efectivo” “Código Civil 2011.”

Como podemos determinar el pago efectivo es una de las formas de extinguir las obligaciones, porque según lo determina el artículo 1584 del Código Civil “Pago efectivo es la prestación de lo que se debe”, es decir tomando en cuenta lo que determinan los artículos antes citados se puede hablar de Pago cuando la obligación ya sea a creado es decir existe y puede ser efectivamente exigida por el acreedor en el caso del impuesto a la renta esta obligación puede ser exigida por el Estado, porque el hecho generador ya se a cumplido y la obligación es exigible.

Por otra parte el Anticipo no podría ser tomado como una forma de extinguir obligaciones, debido a que la obligación aun no existe dentro del impuesto a la renta, el hecho generador de la obligación no se a determinado por lo que mal estaría decir que mediante el anticipo se extingue una obligación, además por su naturaleza y efectos jurídicos son diferentes.

El doctor Pablo Guevara Rodríguez, dentro de un ensayo realizado realizo una análisis en el cual determino las principales diferencias y consideraciones que

se deben tener en lo concerniente al “Pago” y al “Anticipo”, estableciendo que el Pago si bien dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno no se encuentra definido debemos tomar en cuenta que como norma supletoria se encuentra el Código Civil el cual lo define como la “prestación de lo que se debe”, y en el caso del Impuesto a la Renta la forma en la que se debe cancelar es en efectivo. Y por lo tanto el principal efecto que tiene el pago es dejar extinta una obligación impositiva, es decir tiene un carácter liberatorio que en este caso se tiene con el Estado por lo que su efecto es inmediato, porque una vez cancelada la obligación se extingue. “www.fides.ec/joo/index.php/legislacion,.09/09/2011”

Por otro lado lo que la ley determina como Anticipo, una vez cumplido no puede ser considerado ese cumplimiento como una forma de extinguir las obligaciones ni puede tampoco tener un carácter de liberatorio, porque este se aplica a una obligación que aun no se encuentra determinada es decir que aun no se puede saber realmente si existe o no y en el caso de existir no se puede determinar su magnitud, por lo que se puede determinar que el Anticipo en si es una obligación adjetiva, es decir que el contribuyente está obligado a entregar una cantidad de dinero, para cumplir la obligación impositiva que en este caso es el Impuesto a la Renta, la cual esta aún por determinar al final del ejercicio fiscal.

Como podemos determinar lo que se logra a través del Pago es la extinción de cualquier obligación en este caso concreto tributaria, que las personas naturales o jurídicas tengan con el Estado; por otra parte lo que busca el Anticipo es dar un flujo de dinero al Estado de una forma anticipada, para que este pueda financiarse, tal vez en concordancia con el principio establecido en la Constitución de suficiencia recaudatoria, pero en ninguna caso el Anticipo podría considerarse como una forma de extinción de las obligaciones tributarias, como lo estaría haciendo en la aplicación al considerar al Anticipo del Impuesto a la Renta, como un Impuesto Mínimo en el evento que se cumplan las causales establecidas en la ley, porque como se dijo anteriormente

su naturaleza no es la de extinguir obligaciones, sino más bien una forma de financiarse el Estado.

3.2. ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y DEL PAGO ANTICIPADO DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Antes de continuar con nuestro análisis es necesario realizar una diferenciación entre lo que se debe considerar como un Anticipo del Impuesto a la Renta de lo que es el Pago Anticipado del Impuesto a la Renta, porque podrían ser considerados como sinónimos pero los efectos jurídicos que tiene son totalmente diferentes por que es necesario realizar esta diferenciación.

Como definíamos anteriormente el Anticipo del Impuesto a la Renta tiene como su principal objetivo el lograr que el Estado Central tenga una forma de financiarse a través de la recaudación anticipada del impuesto, pero lo que se debe tomar en cuenta es que por su naturaleza no se podría considerar a este anticipo como el impuesto causado por el contribuyente, debido a que su fórmula de cálculo toma en cuenta parámetros que por sí mismo no son generadores de renta.

Por otra parte el Pago Anticipado del Impuesto a la Renta, estaría inmersa en la facultad que le otorga al Presidente de la Republica el artículo 165 numeral 1 de la Constitución, el que establece que una vez decretado el estado de excepción, el Presidente de la República puede decretar la recaudación anticipada de tributos de una forma obligatoria.

“Artículo 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la republica 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” “Constitución del Ecuador 2008”

Como podemos determinar dentro de las facultades del Presidente de la republica se encuentran la recaudación anticipada de tributos, pero esto es solo puede ser considerado de una forma excepcional y tomando en cuenta todos los requisitos que la ley determina para que se llegue a declarar.

Por lo tanto podemos establecer que el Pago anticipado de Impuestos tiene su base constitucional en el artículo antes citado y que de provocarse esto el contribuyente estaría obligado a cumplir con esta imposición, pero por lo contrario si al contribuyente se le obliga a realizar un Pago Anticipado de Tributos mediante una norma que obligue a esto, el contribuyente podría oponerse y hasta demostrar su inconstitucionalidad debido a que como quedo expresado la única posibilidad para realizar esta acción sería el decreto de estado de excepción, porque de lo contrario lo que se estaría haciendo es una violación a los derechos consagrados en la Constitución mismos que ponen límites al poder tributario que lo ejerce el Estado.

3.3. CONSIDERACIONES JURÍDICAS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Dentro de las consecuencias jurídicas que tiene la anticipación de tributos y para este caso concreto la de cancelar un anticipo del impuesto a la renta tomando en cuenta una base presuntiva para su cálculo y no real, la doctrina ha considerado algunos problemas conceptuales dentro de la misma, estableciendo:

“la raíz de todos de todos los problemas conceptuales que él mismo suscita reside en la circunstancia que cuando el ingreso anticipado se efectúa no puede jurídicamente saberse si el hecho imponible anticipado será finalmente realizado o no, ni tampoco, consecuentemente, el importe de la eventual deuda tributaria” “LEJEUNE VALCARCEL, E, 1983, Pág. 101.”

Tomando en cuenta el concepto antes establecido podemos determinar que dentro del anticipo no se está tomando en cuenta la verdadera capacidad contributiva de las personas, al tal punto que no podría ser ni considerado una aproximación porque la renta no es una constante en la cual no existan variables, por lo que no podemos establecer una deuda tributaria con certeza.

Para el doctor Sainz De Bujanda el factor del tiempo dentro del anticipo debe ser considerado uno de los más importantes porque únicamente cuando este se ha cumplido la obligación puede ser exigible y determinada con certeza por parte del Estado, por lo que se ha pronunciado diciendo:

“el aspecto material en la percepción de la renta no es susceptible de existir ni, por tanto, de ser jurídicamente ordenada sin la existencia de tal periodo; la renta entraña, por esencia, una comparación entres dos situaciones patrimoniales separadas por el tiempo; el periodo constituye, pues, un ingrediente irrenunciable del elemento material del hecho gravado: si se somete a imposición la renta de cada periodo no es solo para prolongar el sometimiento al tributo de esa realidad económica llamada renta, sino porque no es posible teóricamente proceder de modo distinto. Quiere esto decir que ha de esperarse a que cada periodo termine, no sólo para que la obligación surja (como acontece en los impuestos que gravan la tenencia de un bien, cuyo elemento no material- la tenencia- ha existido a lo largo de todo el periodo), sino para conocer si existe o no el elemento material, es decir, para determinar si el sujeto ha obtenido o no renta en el periodo considerado” “LEJEUNE VALCARCEL, E, 1983, Pág. 118.”

Como hemos podido determinar el problema más importante que tiene jurídicamente el anticipo del impuesto a la renta, es que no se puede obligar a una persona a cumplir con una obligación que no se a determinado, principalmente por razones de tiempo como ha queda expresado, debido a que solo cuando el periodo termina se puede establecer la existencia de renta o no.

3.4. ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIDERADO COMO IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA

Una vez analizado los diversos factores que se deben considerar para poder determinar que se debe entender como Anticipo del Impuesto a la Renta, entraremos a analizar porque dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno se

lo llega a considerar como un Impuesto Mínimo a la Renta, además de analizar la legalidad o no que tenga la aplicación de esta norma.

El punto de partida para realizar esta aseveración es el artículo 41 de la Ley de régimen Tributario Interno, el cual nos establece la forma en la cual los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben satisfacer la misma.

Determinando también la forma en la que se debe realizar el cálculo para pagar el anticipo del impuesto, determinando los rubros y los porcentajes que se deben tomar en cuenta para ello.

Pero lo más importante y que es el eje y punto medular para asegurar que el Anticipo del Impuesto a la Renta se puede convertir en un pago definitivo lo tenemos en el literal "i" del mismo artículo 41 mismo que determina que en caso de no haber devolución del anticipo este debe considerarse como impuesto mínimo a la renta del contribuyente sin que este tenga opción a realizar reclamo alguno.

"Art 41. Pago del Impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: 2. Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades.... deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas...:

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.

i) **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.** (LO SUBRAYADO ES MIO) “Ley de Régimen Tributario Interno, 2011”.

Después de realizar un análisis al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno podríamos determinar que el Estado a través de esta norma está creando un impuesto al funcionamiento a las personas que realizan actividades económicas dentro del territorio ecuatoriano que se encuentran descritas en el mismo articulado o también se podría considerar que se está creando un impuesto al patrimonio de las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, debido a que este artículo faculta a que se pueda considerar como Impuesto Mínimo a la Renta el Anticipo Tributario, porque en el evento que la administración no autorice la devolución del mencionado anticipo en el evento que el impuesto a la renta causado fuere menor que el anticipo este no será devuelto al contribuyente, como se realizaba anteriormente a esta reforma.

Por lo tanto esto daría como resultado la desnaturalización en sí del Impuesto a la Renta que como hemos podido establecer en capítulos anteriores su objetivo o fin es únicamente gravar la generación de Renta o Ganancial, buscando que el contribuyente a través de sus ganancias reales que a obtenido dentro de un ejercicio fiscal aporte en la misma proporción que genero ganancia, aporte al sostenimiento de las cargas Públicas a través del pago del Impuesto a la Renta.

Debemos tener en cuenta que antes de la reforma tributaria, la Ley de Régimen Tributario Interno la contemplaba la obligación que el contribuyente deba realizar un anticipo al impuesto a la renta, para lo cual consideraba un porcentaje del impuesto a la renta causado y pagado en el año anterior menos las deducciones que se habían realizado.

Ahora si bien consideraríamos que la sola implementación de un Anticipo del Impuesto a la Renta afecta y en si al contribuyente porque este se ve en la obligación de inhibirse del uso de fondos del Anticipo, que podrían ser utilizados por el contribuyente para la generación de nueva Renta y podemos determinar que en sí el contribuyente no es el único afectado sino que también perjudica al Estado debido a que el dinero utilizado en el pago del Anticipo podría ser utilizado dentro del ejercicio fiscal para la generación de más renta gravable, ahora hay que suponer que aun más perjudicial se puede considerar que el Anticipo sea considerado como Impuesto Mínimo debido a que si una empresa al final del ejercicio fiscal establece perdida dentro de su balance, debe considerar adicionalmente al Pago del Anticipo realizado que no será devuelto, lo que podría tener como resultado final el cese de operaciones por parte del contribuyente, que va en desmedro de todas las personas.

Lo que se podría tener como una conclusión es que el Impuesto de la forma que está siendo tomado, se estaría convirtiendo en un impuesto al patrimonio o al funcionamiento pero ya no cien por ciento a la renta.

Otro factor a tomar en cuenta es que no se está gravando una verdadera capacidad contributiva, debido a que el cálculo del anticipo toma en cuenta factores que no son renta en sí, motivo por el cual no se ve reflejada la verdadera capacidad contributiva de las personas.

La implementación de este Anticipo como un impuesto mínimo a la renta estaría violando flagrantemente el principio de capacidad contributiva de las personas, que pone un límite al poder tributario del Estado, a demás de hasta cierto punto volverse confiscatorio, por lo que se estaría logrando una fácil recaudación prescindiendo de los Principios Constitucionales Tributarios.

Respaldando la teoría que el Anticipito del Impuesto tal como se lo está considerando se tornaría confiscatorio, citaré lo que establece la Constitución Chilena en su Art. 19 número 24.

“Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en

virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios patrimonial efectivamente causado, la que se fijara de común acuerdo o en sentencia dicta conforme a derecho por dichos tribunales. A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado.”
“ALTAMIRANO, M, 2006,Pág. 35.”

Al igual que en nuestra Constitución la Constitución Chilena también acoge la imposibilidad que se puede confiscar los bienes de las personas, si bien esto se trata únicamente a la expropiación de bienes he traído a consideración debido a que la imposición de un tributo exagerado al contribuyente como podría ser el caso del Anticipo considerado como impuesto mínimo, como ya hemos determinado anteriormente tendrá como consecuencia que el contribuyente se tenga que deshacer de sus bienes para satisfacer la obligación tributaria, lo que tendría como resultado una confiscatoriedad de bienes pero sin ningún tipo de indemnización.

3.5. ANÁLISIS COMPARATIVO SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

Ahora entraremos a realizar un análisis a sistema Tributario Peruano al que hace algunos años se considero dentro del pago del Impuesto a la Renta a los activos que tenía una sociedad, estableciendo ellos el criterio que eso estaría correcto si se tratase de un impuesto de tipo patrimonio pero no un impuesto que busca gravar a la renta del contribuyente, este impuesto dentro del sistema tributario Peruano esta denominado Impuesto Mínimo a la Renta.

Por lo que podríamos establecer que no es conveniente añadir un factor a un impuesto que tiene por fin gravar otro tipo de actividad, para hacerlo más sencillo podemos decir que si el fin es gravar la renta ya existe el Impuesto a la Renta, ahora si por otro lado el fin es gravar el Patrimonio que tiene las personas existe el impuesto Predial Urbano y Rural que pagan las personas por los bienes inmuebles que posee y el impuesto al rodaje en el caso de los vehículos a motor y si por último se quiere cobrar un impuesto a los consumos

que realizan las personas dentro de nuestro sistema tributario ya se encuentra contemplado el Impuesto al valor Agregado (IVA) o el Impuesto a los consumos Especiales (ICE).

Por lo que podemos establecer que cobrar dentro de un impuesto factores que ya están siendo tributados mediante la imposición de otras obligaciones tributarias, daría como resultado que el contribuyente deba realizar en algunos casos una doble tributación por los bienes que posee.

Dentro del sistema Tributario peruano el llamado Impuesto Mínimo a la Renta fue abolido porque lo consideraron confiscatorio partiendo que para que se debe el hecho generado de la obligación tributaria dentro de este impuesto debe existir por lo menos una Renta Tributaria como mínimo y que se torna arbitrario considerar para el cálculo a los activos que por sí solos no son generadores de renta.

Dentro del sistema Peruano al dejar sin efecto el Impuesto Mínimo a la renta en el cual para su cálculo también se considera a los activos que tenían los contribuyentes crearon el Impuesto Temporal a los activos netos denominado por sus siglas (ITAN), mismo que por su naturaleza es considera un impuesto de tipo patrimonial ya que para ser calculado se toman en cuenta los activos que posee el contribuyente, pero con la diferencia que este pago es considerado como un crédito tributario para la declaración anual del Impuesto a la Renta.

Lo que se logra con la implementación de este tipo de normativa es que se está gravando de la misma forma a los activos que tienen los contribuyentes pero se lo hace de una forma más directa y clara al considerarlo un impuesto patrimonial, pero con el beneficio que el pago puede ser considerado como crédito posterior en el pago del Impuesto a la renta.
“<http://perugestion.org/blog/?p=964>”

CAPITULO IV

4.1. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIÓN 1998

Dentro de nuestro análisis nos centraremos en ver los principios constitucionales tributarios que se venía cogiendo como tales en la Constitución de la Republica que se encontraba vigente hasta el 2008, misma que entro en vigencia en 1998.

Para empezar nuestro análisis haremos referencia al artículo 256 de la Constitución Publicada en el año de 1998, en el cual se determinado los principios tributarios que aplicaban dentro del sistema tributario.

Estableciendo como los principales el de igualdad, proporcionalidad y generalidad, mismos que se encuentran acogidos en nuestra Carta Magna vigente, pero al igual que en nuestra normativa vigente no se menciona el principio de la capacidad contributiva, como un límite que tiene la administración, para imponer a los contribuyentes la carga tributaria y que esta no se torne excesiva, ni exagerada de conformidad a los réditos obtenidos.

“Capitulo 3

Del régimen tributario

Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.” “Constitución Política de la Republica del Ecuador, codificación 1998”

Ahora si bien podemos verificar que anteriormente el principio de capacidad contributiva no se encontraba amparado consagrado expresamente en la

Constitución, este era considerado de alguna forma en la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en 2007, que regía en el Ecuador en ese entonces, al considerar la devolución del anticipo del impuesto a la renta.

4.2. ANÁLISIS A LA FORMULA DE CALCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA ANTERIOR A LA REFORMA

Dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno que se encontraba vigente hasta la publicación de la reforma el anticipo del impuesto a la renta loas personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, etc., debían considerar para el pago del anticipo el 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente practicadas en el mismo ejercicio fiscal.

El Artículo 41 de la anterior Ley de Régimen Tributario Interno determinada de una forma totalmente distinta a la actual.

“Art. 41. Pago del Impuesto.- La personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector.... 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 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..” “Registro Oficial Número 463, 17 de Noviembre de 2004.”

Como podemos determinar en la formula de cálculo del impuesto a la renta del año 2007, el legislador tomaba en cuenta no una renta presuntiva para el cálculo sino una renta real, lo que quiere decir es que el contribuyente si había generado esa renta, que no era producto de una proyección, pero igualmente

esta fórmula no garantizaba que en el nuevo ejercicio fiscal efectivamente el contribuyente logre generar dichos ingresos, pero la sobre que se tomaba el cálculo era real.

Teniendo en cuenta que la sola implementación de un anticipo ya se tornaría atentatoria al contribuyente, porque como ya hemos mencionado merma la cantidad de liquidez del contribuyente pueda usar en la generación de una renta nueva, esta ley otorgaba el derecho al contribuyente de recuperar el anticipo indebidamente pagado o la posibilidad de considerarlo crédito fiscal para el siguiente ejercicio fiscal.

“Art 46. En el caso de que la retención a la que se refiere este artículo y/o los anticipos sean mayores al impuesto causado, el contribuyente podrá a su opción solicitar el pago en exceso, sin perjuicio de la devolución automática prevista en el Código Tributario, o compensarlo con el impuesto del cual fue objeto la retención o anticipos, que cause en ejercicios impositivos posteriores la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que esta establezca.” “Registro Oficial Número 463, 17 de Noviembre de 2004.”

Basándonos en el artículo citado podemos determinar que se tenía en consideración la capacidad económica del contribuyente y no se estaba atentando al principio de no confiscatoriedad, debido a que el Estado otorgaba al contribuyente mecanismos por medios de los cuales este podía recurrar el anticipo del impuesto a la renta, por lo que si bien la norma de pagar un anticipo es perjudicial, la devolución del mismo tenía una repercusión menor que la no devolución que actualmente la ley determina.

Esta fórmula de calcular el anticipo tomaba en cuenta la posibilidad que el contribuyente al finalizar el ejercicio fiscal genere perdida, sin tener la necesidad de demostrar a la administración tributaria las causas por las cuales

ha generado dicha situación, porque en primer lugar al considerar en la formula de cálculo los resultados del ejercicio fiscal anterior las empresas que no tuvieron ganancias se encontraban exentas de cancelar el anticipo, pero esto no quería decir una exoneración del pago del impuesto a la renta en el evento que en el nuevo ejercicio fiscal generan ganancias, porque al no tener el contribuyente que pagar un anticipo podía ocupar su capital en la inversión y generación de renta.

Por otro lado en la reforma del 2009 en la que se obliga a cancelar un anticipo del impuesto a la renta considerando otros factores, lo que se estaría logrando es imponer un castigo a los contribuyentes que dentro del ejercicio fiscal anterior no tuvieron ganancias, lo que la reforma del 2007 no contemplaba esto que se podría denominar un castigo, debido a que en la reforma del 2009 el contribuyente a más de afrontar las pérdidas tiene que afrontar la carga tributaria del anticipo.

4.3. ANÁLISIS CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA 2008 EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Centraremos este análisis en determinar si dentro de los Principios Constitucionales Tributarios la Constitución de la República del Ecuador que fue aprobada en el año 2008, contempla los principios que a lo largo de nuestra investigación hemos determinado que se encontrarían flagrantemente violentados en la implementación de cómo podríamos llamar pago mínimo del impuesto a la renta.

Es importante determinar la existencia o no de esos principios en la norma suprema que en el caso Ecuatoriano es la Constitución debido a que si esta los recoge, ninguna norma que jerárquicamente inferior podría establecer parámetros que vayan en contradicción, como podría ser el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, que según lo establece la pirámide jerárquica de Hans Kelsen, esta norma al ser inferior en jerarquía se encuentra

subordinada a lo que la norma suprema determine y considere sin establecer contraposición alguna.

“Art. 300.- 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.” “Constitución de la Republica, codificación 2008.”

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

Como bien establece este artículo dentro de la tendencia política que está siguiendo el Ecuador de buscar una mejor distribución de los recursos para lograr hacerlo de una forma más equitativa, no debe olvidar las garantías constitucionales consagradas previamente, es decir que no se debe modificar totalmente el ordenamiento jurídico, porque esto daría como resultado que se creen desigualdades que podrían afectar a los contribuyentes, porque como se menciona lo que se estaría logrando es que la brecha entre el fisco y el contribuyente cada vez sea más grande, estando este último en una desigualdad total frente al otro, porque no se ve amparado por el ordenamiento jurídico.

El principio de suficiencia recaudatoria, no puede ser el motivo para que se vulneren otros derechos, so pena que el Estado necesita cumplir con el mencionado principio crear tributos que violen flagrantemente el principio de capacidad contributiva, en este caso el anticipo del impuesto a la renta tomado como un impuesto mínimo, podría considerarse como una violación al principio de capacidad contributiva porque si bien el Estado cumple con el principio de eficiencia recaudatoria no se estaría tomando en cuenta la verdadera capacidad económica del contribuyente.

Si bien se podría considerar que especialmente el principio de capacidad contributiva que hemos venido a lo largo de nuestra investigación determinado

que sería el directamente violentado por el Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen tributario Interno, en el artículo 300 de la constitución no se encuentra expresamente establecido, debemos considerar otros factores para poder establecer si este principio que la doctrina lo acoge nuestra Carta Magna también, con lo cual podría establecer que el artículo 41 en especial se tornaría inconstitucional

Dentro del artículo antes mencionado podemos determinar que uno de los principales objetivos del régimen tributario es priorizar los impuestos directos, que en este caso es el Impuesto a la Renta, debido a que es un rubro importante para el financiamiento del Estado, pero esto no quiere decir que por considerar esto, debe crearse normativa que se torna atentatoria al contribuyente.

Otro principio que hemos venido tratando a través de nuestra investigación es el de No Confiscatoriedad, el cual busca que la administración no se adueñe de los recursos de las personas abusando de su poder y ventaja que tiene sobre el contribuyente en este caso a través del poder tributario entregado a este.

En nuestra constitución este principio no se encuentra cogido como constitucional tributario, pero posteriormente el artículo 323 establece que en el Ecuador se encuentra prohibido cualquier tipo de confiscación de recursos, lo que perfectamente se puede entender que es aplicable también en el ámbito tributario.

“Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. **Se prohíbe toda forma de confiscación.**”
“Constitución de la República, codificación 2008.”

Si bien de una forma directa no se determina que un límite al poder tributario es el principio de no confiscación, al determinar la Constitución que se prohíbe cualquier forma de confiscación, da la posibilidad de establecer que mediante

un acto legislativo el Estado este implementando una norma que tiene como una consecuencia a su aplicación en el ámbito legal este fin, de lograr una confiscación del patrimonio que tiene el contribuyente.

Al establecer la Constitución la prohibición de cualquier forma de confiscación por parte del Estado, podríamos determinar como ya lo hemos venido haciendo al considerar que en cierta forma la aplicación del anticipo como impuesto mínimo se tornaría confiscatorio, la posibilidad de esta hablando que el Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno sería inconstitucional, debido a que se estaría violentando flagrantemente un principio por acogido por la Constitución.

Pero por otro lado al ver que la Constitución no considera como un principio la capacidad económica del contribuyente para establecer la carga tributaria, podríamos llegar a considerar que la aplicación de la formula de cálculo del anticipo no estaría violentando ningún principio constitucional y que en consecuencia estaría su implementación en el sistema tributario totalmente legitimada.

4.4. ANÁLISIS JURÍDICO AL ART 41 DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Para el doctor Armando Serrano lo novedoso de esta reforma es que el anticipo se va a venir pagando de la misma forma que se lo ha venido haciendo hasta ahora, pero que lo mas novedoso es que se considera ahora como el impuesto mínimo a pagar por el contribuyente y considera que los elementos que cuantifican el valor no son reales sino que son meramente presuntivos.

El criterio de considerar a la reforma como la creación de un impuesto mínimo a la renta nace como determina el doctor Serrano que la reforma niega la posibilidad al contribuyente de realizar un reclamo de pago en exceso en el evento que el impuesto a la renta causado fuere menor, porque únicamente limita a deducirse las retenciones efectuadas por el contribuyente en el mismo

ejercicio fiscal, por lo que el anticipo se convierte automáticamente en un impuesto mínimo a las renta.

Las primeras consecuencias que tendría el contribuyentes con la implementación de esta norma es que debe considerar dentro de sus balances que el anticipo que realiza ya no va a ser devuelto en el evento que el impuesto causado fuere menor, siendo esto mas grave si mediante la formula de calculo el anticipo a pagar es un valor considerable, por lo que debe realizar reservas en ele evento que esto sucediere.

Además debemos considerar que esta no devolución del anticipo solo opera para las personas descritas en el literal “b”, del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dejando de lado a las personas descritas en el numeral “a” del mismo artículo que son 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. Estableciendo claramente que para las demás personas descritas en el literal b no podrán interponer ningún tipo de acción para el reintegro del anticipo, aunque los valores pagados por este concepto fueren mayores al impuesto causado.

Por lo tanto para el grupo mas numeroso es decir que abarca la mayor cantidad de contribuyentes la implementación de esta norma, da como resultado una mayor recaudación de tributos para el Estado sin la necesidad de como se dijo anteriormente gravar actividades mas complejas.

4.5. FORMULA DE CÁLCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Para empezar a realizar un análisis a la formula de calculo del pago del anticipo del impuesto a la renta es necesario determinar cales fueron los cambios que se realizaron.

Hasta antes de la reforma realizada a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del 2009, los contribuyentes debían pagar el anticipo en dos partes, en los meses de junio y septiembre y para realizar el cálculo se consideraba el cincuenta por ciento del impuesto a la renta generado en el ejercicio fiscal anterior menos las retenciones que se habían hecho.

En la actualidad el anticipo considera otros conceptos para determinar cuanto el contribuyente debe pagar en razón del anticipo del impuesto, los cuales son el 0,2% del patrimonio total, 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total, el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Actualmente al considerar para la fórmula de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta un porcentaje del patrimonio y los activos totales del contribuyente se estaría hablando de un impuesto al patrimonio es decir a los bienes que posee el contribuyente, sin considerar que los bienes en si no son generadores de riqueza, sino que son inversiones que por el transcurso del tiempo llegaran a generar riqueza y en ese momento debería operar el impuesto.

Porque debemos tomar en cuenta que en muchos casos los activos que adquiere el contribuyente en muchos casos son para lograr un crecimiento, pero los mismos necesitan tiempo para entrar en funcionamiento y también hay que considerar que los mismos también puede sufrir daños o averías por lo que no siempre se encuentran al cien por ciento de operatividad, lo que se refleja en un perjuicio al contribuyente mediante la baja de la producción y mediante esta medida recibiría un doble castigo debido a que debe soportar la carga tributaria que dicho activo tiene en el anticipo.

Teniendo como consecuencia la implementación de la fórmula de cálculo tal como se encuentra establecida considerando un porcentaje del patrimonio y de los activos totales del contribuyente es que el impuesto a la Renta se desnaturalice debido a que se está teniendo en cuenta factores que por si mismos no son generadores de renta, por lo que tomaría más fuerza la teoría que se estaría tratando de un impuesto patrimonial en sí.

Tomando en cuenta lo que determina Vito Tanzi, quien es un funcionario del Fondo Monetario Internacional quien piensa que uno de los fines que tendría el considerar dentro de la formula para realizar el calculo del Anticipo del Impuesto a al Renta los activos de una empresa es para que estos sean adecuadamente explotados, debido a que los activos por si mismos no generar ningún tipo de ganancia, pero siendo adecuadamente explotados pueden generarla, teniendo como resultado que los empresarios se ven en la obligación de explotar adecuadamente los activos que tiene en su poder muchas veces en desuso otras veces mal utilizados. “www.lanacion.com.ar?sort=default&offset=20, 10/10/2011”

Teniendo en consideración lo que establece el funcionario del Fondo Monetario podría determinarse y entenderse que la razón al porque se están realizando este tipo de normativas es al llamado simplismo o facilismo en la recaudación tributaria, porque en vez de enfrentar el reto de gravar hechos imponibles cada vez mas complejos, que podrían tomar la capacidad contributiva de las personas en consideración, se esta tratando de lograr que la recaudación sea cada vez mas grande con la implementación de este tipo de medidas, este es uno de los principales problemas que afronta esta reforma tributaria

4.5.1. ANÁLISIS DEL ART. 41 DEL LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO REFERENTE A LA FORMULA DE CALCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Cuando los contribuyentes obligados a cumplir con la obligación de pagar un anticipo del impuesto a la renta, se encuentran que el legislador ha determinado los parámetros contemplados en el Art. 41 de la Ley de régimen Tributario Interno, debe tomar principalmente en consideración que el dinero entregado para cubrir esta obligación viene a afectar su liquidez directamente, porque como ya establecimos anteriormente la base que se toma para hacer el calculo es meramente presuntiva y aun mas importante el contribuyente debe tomar en cuenta que el dinero entregado por este concepto no será devuelto por la administración.

El contribuyente debe tomar en cuenta que esta reforma elimina la posibilidad de que si el impuesto a la renta causado es menor al anticipo este valor pagado en exceso, no será devuelto por una parte ni tampoco podrá ser considerado como crédito tributario para el ejercicio fiscal siguiente, debido a que la reforma elimina cualquier posibilidad de interponer un recurso que busque la devolución total de los valores indebidamente pagos por el contribuyente a la administración.

Como ya hemos establecido el legislador dentro de esta reforma esta considerando para realizar el calculo del anticipo del impuesto a la renta el patrimonio total, el total de costos y gastos deducibles, el activo total, y los ingresos gravables, pero lastimosamente estos no reflejan en verdad una verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, desviando totalmente el espíritu de la Ley que quiere gravar la obtención de Renta.

Lo que está creando el legislador al implementar esta formula de calculo a los contribuyentes es la creación de lo que doctrinariamente se conoce como renta presuntiva, que si bien mediante los bienes que tiene el contribuyente se realiza una apreciación de generación de renta futura que puede llegar a tener, este se torna engañoso en la medida que los contribuyentes al final del ejercicio fiscal no generan riquezas en igual volumen de lo que se esperaba y aun mas grave que el Estado esperaba y basándose en ello ya cobro anticipadamente tributos.

Dentro del Art. 41 que esta en análisis debemos considerar que el legislador realiza una discriminación entre los contribuyentes, como veremos a continuación este hace diferenciaciones entre los contribuyentes "a" entre los que se encuentran las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos con el estado de explotación Hidrocarburíferas y los contribuyentes "b" se encuentra formado por las sociedades, las personas naturales obligadas a

llevar contabilidad, etc., estableciendo diferencias en la forma que deben realizar el reclamo de pago en exceso para cada grupo de contribuyentes.

Pero dentro del literal “i” del mencionado artículo se encuentra la posibilidad que tiene el Estado en el evento de no aceptar la reclamación de pago indebido presentada por el contribuyente, para solicitar la devolución de lo pagado en concepto de Anticipo del Impuesto a la Renta, de considerar este pago como un pago definitivo sin derecho alguno por parte del contribuyente a realizar un reclamo.

“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.**”(EL SUBRAYADO ES MIO) “Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011.”

Como podemos determinar esta norma es el eje medular de nuestro análisis debido a que es mediante la implementación de esta, por la que el Estado queda facultado a considerar lo pagado en exceso del anticipo como un impuesto mínimo causado, por lo que los contribuyentes quedan sin ninguna posibilidad de realizar un reclamo posterior ni considerarlo como crédito para el siguiente ejercicio fiscal.

Del análisis de esta norma nace la posibilidad de considerar como ya antes establecimos que se esté tratando de otro tipo de impuesto, porque la implementación de esta norma hace que los contribuyentes anualmente deban cancelar esta obligación al Estado aun cuando hayan generado pérdidas dentro del ejercicio fiscal en curso, lo que se torna en una violación flagrante a los principios sobre los cuales el Impuesto a la Renta se creó desde sus inicios.

Uno de los factores mas importantes que esta norma no esta considerando es la verdadera capacidad económica que tiene el contribuyente debido a que si bien la formula de cálculo puede resultar beneficia para lograr el financiamiento del Estado, por otro lado esta yendo en desmedro del contribuyente porque le esta haciendo afrontar una obligación tributaria que no se a generado, por lo que se estaría claramente presentando el pago de lo no debido.

Además sin tomar en consideración las posibles consecuencias económicas perjudiciales que tendría este norma en los contribuyentes, porque como bien se dijo al imponer al contribuyente una obligación tributaria que no va de acuerdo a su capacidad contributiva real, lo que se estaría logrando es que este tenga que buscar una forma de financiar el pago de las cargas fiscales, lo que seria una violación al principio de no confiscatoriedad, porque si bien el Estado de una forma directa no se va a adueñar del patrimonio del contribuyente lo va hacer de una forma indirecta.

La forma indirecta que tendría el Estado para hacerse del patrimonio del contribuyente es mediante lo que se podría decir “Trabajar para pagar tributos”, aunque suene exagerado una de las principales consecuencias perjudiciales de no considerar la capacidad contributiva de las personas, en impuestos que aunque su fin no tenga la idea directamente de crear un impuesto mínimo como se lo podría establecer pero que en muchos casos este anticipo se va a considerar como impuesto mínimo, es que el contribuyente todo lo que genere lo utilice en el pago de esta obligación por lo que se estaría violentado directamente el principio de no confiscatoriedad y en el pero de las escenarios que tenga de deshacerse de su patrimonio y lo que tendría un resultado aun mas fatídico que utilice los recursos destinados a la generación de nueva renta.

4.6. EL PAGO INDEBIDO

Ahora cuando ya tenemos en panorama mas claro sobre los cambios que se han realizado mediante la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario

empezaremos a referirnos a lo que debemos entender como pago de los no debido y algunas acciones que contempla la misma Ley como mecanismo para que el contribuyente tenga el derecho a exigir a la administración la devolución de los haberes económicos erróneamente o indebidamente cancelados.

Como ya hemos determinado en los párrafos anteriores la administración mediante la implementación de considerar al anticipo del impuesto a la renta como impuesto mínimo a pagar por los contribuyentes que al final del ejercicio fiscal su impuesto causado sea menor al anticipo, genera en que estos estén realizando un pago de lo no debido, porque si bien la norma establece que se debe considerar esos rubros como impuesto causado, debemos considerar que el hecho generador en la obligación tributaria aun no se ha configurado, porque como ya establecimos el hecho generador en este impuesto es la creación efectiva de nueva renta, misma que en el caso de este tipo de contribuyentes no se configura por lo que en estricto derecho no podría ser exigible por el Estado.

Dentro del Código Tributario en su artículo 103, la misma Ley establece como unos de los deberes que tiene la administración tributaria es recibir y dar trámite a los reclamos que tengan como fin el reconocimiento del pago indebido, esto con el fin de garantizar al contribuyente el derecho de reclamar cuando se le esta perjudicando.

“Capítulo IV

De los deberes de la administración

Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación

de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos.” “Código Tributario, Codificación 2009”

Dentro de mismo Código Tributario se realiza una definición de lo que se debe considerar como Pago Indebido, determinando que se deben cumplir ciertos factores y circunstancias para poder reclamar a la administración tributaria el derecho que tiene el contribuyente a solicitar su devolución.

“Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; **el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria**, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.” (EL SUBRAYADO ES MIO) “Código Tributario, Codificación 2009”.

Tomando en consideración lo que establece el artículo 122 del Código Tributario, podemos determinar que la misma Ley establece que el pago indebido opera cuando se ha efectuado un pago sin que la obligación tributaria haya nacido, por lo que debemos tener en consideración este artículo y hacer una comparación con lo que determina el Art 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la que sin necesidad que nazca la obligación tributaria porque el hecho generado no se a producido, se produce un pago por parte del contribuyente, el cual encaja perfectamente en lo que la Ley determinada que se a producido un Pago Indebido.

Como podemos determinar todo nos lleva al mismo punto que es la inexistencia de la obligación por parte del contribuyente, lo que estaría violentando el principio de legalidad, porque si bien la norma fue creado siguiendo las normas del debido proceso, en si misma esta atentando contra otros derecho del contribuyente, además con esto estaría existiendo un retroceso en la administración tributaria debido a volveríamos a la aplicación

del principio “solve et repete” (pago y después reclama), que para el doctor Guillermo Rodríguez en su conferencia dictada en la Universidad Andina, determino que en algunos países latinoamericanos se esta aplicando de una forma muy sofisticada este principio a través de la creación de legislación que tiene este fin.

Lamentablemente debemos considerar que en países Europeo y especialmente en Italia, este principio fue declarado inconstitucional porque es atentatorio a los derechos del contribuyente, porque con la implementación de este pago indebido el contribuyente esta obligado de antemano al pago y posterior reclamo, lo que provocaría por los altos costos que el contribuyente se quede en indefensión total violando flagrantemente el principio Constitucional de acceso gratuito a la justicia.

Para referirnos al caso concreto del impuesto a la renta tal como lo determinar la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, podemos decir claramente que este principio se estaría aplicando, porque en cualquier caso el contribuyente siempre estar obligado haya o no generado el impuesto a cancelarlo y posteriormente a solicitar a la administración la devolución por los mecanismo administrativos que la misma Ley otorga.

4.7. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 41 DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Después de haber realizado varios análisis y de haber considerado múltiples criterios en entorno a la constitucionalidad o no del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para llegar a establecer un criterio final debemos considerar varios factores quedarían como resultado esta consideración.

Uno de los factores primordiales que fundamentarían la inconstitucionalidad de este articulo es la implementación de la imposibilidad del contribuyente para

poder recuperar los montos que se cancelen en concepto de anticipo al considerándolo un impuesto causado.

La inconstitucionalidad tendría cabida cuando esto se torne confiscatorio, como bien determinamos anteriormente mientras el contribuyente solo genere recursos para saquear obligaciones tributarias se estaría violentando este principio constitucional consagrado.

Otro argumento que sostendría esta hipótesis es que el contribuyente que no genere utilidad o su impuesto a la renta causado fuere menor al anticipo, se le estaría afectando el principio constitucional de la legalidad, porque el contribuyente cumpliría con una obligación inexistente.

Por lo tanto podríamos llegar a establecer que el hecho de considerar en si el anticipo, como un impuesto mínimo causado se tornaría totalmente inconstitucional porque estaría afectando directamente el principio de no confiscatoriedad y de legalidad.

En lo que se refiere a la capacidad contributiva como un límite a la administración en materia tributaria, después de haberlo analizado podríamos decir que no podría ser invocado este argumento como mecanismo para buscar la declaración de inconstitucionalidad, debido a que en primer lugar no se encuentra acogido por la Constitución y que la doctrina dentro de nuestro ordenamiento jurídico no es una fuente principal de derechos sino secundaria, por lo tanto podríamos determinar que principalmente la formula de calculo del anticipo no podría ser considerada inconstitucional debido a que en estricto derecho no debe considerar la capacidad contributiva de las personas para su calculo, esto en concordancia con lo que determina la constitución.

El no considerar la capacidad contributiva dentro de los principios tributarios, va concatenada a que existen otros principios que la administración debe cumplir especialmente el referente a la suficiencia recaudatoria que debe tener el Estado para poder financiarse.

Pero aquí dentro de nuestro análisis entra una consideración final si bien el principio de capacidad contributiva no se encuentra acogido dentro de nuestra constitución de una forma directa, debemos considerar que el principio de no confiscación sí, por lo que nos lleva a establecer que si bien el anticipo considera como impuesto mínimo causado, se tornaría inconstitucional cuando se demuestre que se ha vuelto confiscatorio, para poder demostrar que al contribuyente la carga tributaria impuesta por el Estado se torno confiscatoria, seria necesaria verificar la verdadera capacidad contributiva, por lo que llegamos a determinar que aunque la capacidad contributiva no se encuentre acogida expresamente en nuestra normativa jurídica esta se encuentra intrínseca dentro del principio de no confiscatoriedad.

CAPITULO V

5.1. PRINCIPALES CONSECUENCIAS

El Poder Tributario que lo ejerce el Estado debe encontrarse sometido a algunas limitaciones, que deben ser emanadas por los Principios Constitucionales los cuales la norma suprema los acoge, principalmente el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

Desde que se implemento la consideración de tornar al Anticipo del Impuesto a la Renta como Impuesto Mínimo causado, desde el año dos mil diez, siendo este el primer año que su cumplimiento fue obligatorio para todos los contribuyentes que la ley establece que deben cumplir, ha tenido como la principal consecuencia para el contribuyente la posibilidad que este no tenga suficiente flujo para zacear la obligación y tenga de deshacerse de sus activos para cumplir con lo determinado por la ley.

Por lo que debemos llegar a comprender que si el contribuyente no tiene capacidad contributiva, no se le puede imponer una obligación que tenga como fin gravar esta capacidad, porque de hacerlo se estaría violentando el principio de equidad, mismo que en definitiva dispone que el que más tiene más pague y por el contrario el que menos tiene menos pague, sin tomar en cuenta que el contribuyente sea obligado a cumplir con el pago de la obligación y tenga para ello que deshacerse de su patrimonio, porque en este caso se estaría violentando el principio constitucional de no confiscatoriedad, principios que son fundamentales dentro de la doctrina tributaria.

Ahora se puede determinar que la implementación de esta norma en el ejercicio fiscal del año dos mil diez significo un incremento del cuarenta y dos millones de dólares, los cuales para el criterio de un empresario significo que la carga impositiva para los contribuyentes aumente en un treinta y ocho por ciento, por lo que se podría determinar que las afectaciones que se están provocando por la aplicación de esta norma, son mayores que los beneficios

que el Estado tiene, lo que podría derivar en que no se estaría cumpliendo el Principio de Eficiencia que se reconoce dentro de la Constitución, porque se estarían empleando mayores recursos, para tener como resultado ganancias ínfimas y además que el principio de suficiencia recaudatoria que también se encuentra establecido en la Constitución, porque el resultado que buscaba la aplicación de esta norma era el crecimiento sustancial de las recaudaciones.

Por otro lado si bien la aplicación ha significado un incremento lo que no se ha logrado es que la cantidad de contribuyentes aumente en consideración, debido a que las cargas impositivas para los mismos contribuyentes han aumentado y se podrían tornar desmesurados y afectar directamente a sus negocios, porque tanto los beneficios que reciben del Estado son mínimos para aumentar la producción y las ganancias podrían convertirse únicamente en contribuciones.

5.2. CONCLUSIONES

Que al considerar al Anticipo como Impuesto Mínimo a la Renta, se está logrando una desnaturalización de este impuesto, debido que ya no grava la generación de renta propiamente dicha, sino que está considerando otros factores totalmente diferentes a la naturaleza misma del impuesto.

Que con la implementación de esta medida no se está cumpliendo el Principio de Eficiencia Recaudatoria, porque si bien se ha aumentado en una pequeña proporción los ingresos mediante la aplicación de esta, no se está logrando que la gran masa de personas que evaden el Impuesto a la Renta, debido a que si bien por una parte deben pagar un porcentaje, siempre va a ser mejor que pagar la totalidad como debería ser el fin que se busque.

Que mediante la creación de este tipo de normativa, lo que se logra es imponer mas obligaciones a las personas que cumplen, es decir se aumenta la carga tributaria a los mismos contribuyentes.

Que mediante la imposición de la obligación tributaria basándose solo en presunciones y no renta real se está generando un perjuicio al contribuyente, debido a que este puede verse afectado, porque se le impone una carga tributaria mayor a la que puede soportar.

Que si bien el Estado a creado esta normativa respetando el ordenamiento jurídico es decir se ha respetado el debido proceso para su creación, esta tiende a vulnerar derechos a los contribuyentes entre ellos el de no Confiscatoriedad, porque en muchas ocasiones la carga tributaria es excesiva.

El Anticipo del Impuesto a la Renta a través de la historia desde el momento que fue creado tenía como único fin la financiación del presupuesto del Estado, pero como hemos establecido en nuestro análisis doctrinariamente el Anticipo debe cumplir únicamente con este fin solo financiar el presupuesto

anticipadamente, pero este se desnaturaliza al tomarlo como impuesto causado, debido a que el Estado está tomando en cuenta para sus análisis una producción que no sea generado.

Una de las cosas más importantes que se deben realizar dentro del Ordenamiento Jurídico es que las normas no necesariamente Tributarias, es que deben ser permanentes y no deben ser variables, es decir que no deben cambiar continuamente, porque esto únicamente da como resultado una constante inversión en capacitación tanto en el servicio público como en el servicio privado, recursos que podrían ser utilizados en generación de renta.

La eliminación de trámites burocráticos para poder realizar gestiones que tengan como fin la satisfacción de obligaciones Tributarias, tiene como resultado el cumplimiento oportuno por parte de los Contribuyentes lo que significa que el Estado debe designar menos recursos para verificar el cumplimiento y evitar la evasión

Para finalizar solo cabe decir que la implementación del Anticipo, tal como se establece en la Ley Orgánica de Régimen Tributario se torna inconstitucional, porque vulnera varios Principios Constitucionales del Derecho Tributario, que nuestra misma Constitución y la doctrina establecen como tales, para limitar el Poder Tributario del Estado.

5.3. RECOMENDACIONES

El legislador para crear una nueva normativa, debe tomar en cuenta la naturaleza de cada impuesto y que se busca gravar a través de cada uno para no desnaturalizarlo, debido a que cada actividad puede ser regulada por medio de un impuesto que va directamente a gravar la actividad determinada.

La principal función del Estado es que los principios Constitucionales y las Garantías Constitucionales sea respetadas, dando a los contribuyentes la suficiente confianza para creer en el ordenamiento jurídico, debido a que si no existe seguridad jurídica dentro de un Estado, esto genera que la inversión no quiera arriesgarse y por lo tanto eso tiene como fin una baja en la productividad.

Se debería realizar controles cada vez más rigurosos para erradicar definitivamente la evasión del Impuesto a la Renta, porque recaudar una porción no significa que se está logrando una eficiencia en la recaudación y por lo contrario se tiene como resultado que las personas que contribuyen correctamente y no realizan evasión se vean perjudicados con la implementación de una nueva carga tributaria.

Que el Estado debe buscar una nueva forma de financiarse debido a que el Impuesto a la Renta debe ser cálculo tomando en cuenta bases o parámetros reales y no presuntivos, porque éste tiene como fin gravar la renta nueva y no presunciones de ésta, debido a que como hemos visto a lo largo de la historia el impuesto lo que busca es gravar a la renta o ganancial.

Que se debe tener en cuenta al momento de crear una norma, que la carga impositiva que va a pesar sobre cada contribuyente no debe ser exagerada, es decir no debe vulnerar sus derechos especialmente el de la propiedad, porque si creamos legislación que tiene como fin la vulneración de la propiedad esto no

va a poder tener los mismos réditos año a año sino únicamente va a ser eficiente en un tiempo corto.

Si bien el Anticipo en si ya se torna abusivo para el Contribuyente, es una forma que el Estado pueda financiarse, pero se debe respetar la naturaleza de éste debido a que desde el momento en que no se lo hace se está violentando los derechos de los contribuyentes

Lo más importante dentro de cualquier ordenamiento jurídico es el respeto a los Principios Constitucionales, por lo que de no existir este respeto principalmente por parte del Estado lo único que se está logrando es que los Contribuyentes busquen la forma de evadir las obligaciones, lo que no soluciona los problemas definitivamente sino únicamente son soluciones temporales, pero el problema de³ las soluciones temporales son que a través del tiempo van desapareciendo, por lo que es mejor tener una norma que respete todos los derechos y garantías de los contribuyentes y que no varíe, así se lograría un ahorro por parte del Estado y además del Contribuyente, porque ambos se ahorrarían en capacitaciones innecesarias.

Si bien el Estado está eliminando pasos burocráticos innecesarios para el cumplimiento de las obligaciones Tributarias, aun se torna necesario que cada vez sean eliminados algunos requisitos formales y la solicitud de documentación físicamente para que se sistematice y se logre una eficiencia en el tiempo y en los recursos.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

ALTAMIRANO CATALÁN, M, *Derecho Tributario Parte General*, Santiago de Chile, 2006.

ALVARADO ESQUIVEL, M, *Manual de Derecho Tributario*, México, 2005.

GIULIANI FONROUGE, C, *Derecho Financiero*; Volumen I; 1980

JARACH, D, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1996.

LEJEUNE VALCARCEL, E, *La Anticipación de Ingresos en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas*, Madrid 1983.

SACCONI, M.A., *Manual de Derecho Tributario*, Tucumán 1471 Buenos Aires 2002.

SAGARDI, A. *Reflexiones para una Reforma ISR. El Mercado de Valores*, México Año LIX. Agosto 99.

VALENCIA ZEA, A. *Derecho Civil*, Tomo I, Bogotá, Temis, 1989.

Legislación

Código Civil Ecuatoriano, Codificación 2011.

Código Tributario, Codificación 2011

Constitución del Ecuador 2008.

Constitución Política de la Republica el Ecuador 1998.

Ley De Compañías, Codificación 2011.

Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011.

Registro Oficial Número 463, 17 de Noviembre de 2004

Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Codificación 2011.

Sitios Web

www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2012, 20/02/211

www.elcomercio.com/negocios/Anticipo-Impuesto-Renta-.html, 02/03/2012

www.fides.ec/joo/index.php/legislacion, 09/09/2011

www.gerencie.com/category/impuestos, 15/02/2011

www.lanacion.com.ar?sort=default&offset=20, 10/10/2011

www.lexis.com.ec/diccionario/sujeto, 09/03/2011

www.revistajuridicaonline.com/index.php?&Itemid=57, 02/04/2011

www.sri.gov.ec/web/10138/103, 15/08/2011

ANEXO UNO

Cuadro 1
Cuadro de Impuesto a la Renta por servicios prestados
Año 1926

En sucres del Ecuador

Montos en S	Fracción en S	Tarifa en %	
0	3.000	0	2%
3.001	6.000	70	3%
6.001	9.000	180	4%
9.001	12.000	360	5%
12.001	15.000	600	6%
15.001	25.000	900	7%
25001 en adelante		1750	8%

Fuente: Misión Kemmerer, 1926
 Elaborado por: El autor

“<http://www.sri.gov.ec/web/10138/103,15/08/2011>”

ANEXO DOS

El Anticipo al Impuesto a la Renta generó USD 42 millones extras



El 2010, el primer año de vigencia del Anticipo al Impuesto a la Renta, fue positivo para el control de las recaudaciones de los contribuyentes del país, según la autoridad tributaria.

Con la aplicación de esta normativa, que fue duramente criticada por varios sectores empresariales, el Fisco recaudó USD 42 millones extras, como efecto del ajuste a lo que las sociedades declararon como Impuesto a la Renta (IR) causado durante ese año.

Carlos Marx Carrasco, director del Servicio de Rentas Internas (SRI), explica que en el 2010 se detectó a 48 grandes contribuyentes que mantenían “la mala práctica de declarar su tributación en cero. Con la aplicación del Anticipo se logró que al menos ese valor sea pagado. Esto nos ha dado toda la razón, de que era imprescindible que a este Anticipo era necesario convertirlo en un impuesto mínimo”.

Según las cifras del SRI, el Impuesto a la Renta causado en el 2010 en los 201 grandes contribuyentes llegó a USD 828 millones. Con el ajuste a través del

Anticipo ese valor se incrementó a USD 851 millones, es decir, 23 millones más. Esta cifra representó más de la mitad de lo pagado por el Anticipo el año pasado.

Desde el 10 de julio del 2010, el SRI arrancó con la aplicación de la normativa. Los resultados del ejercicio fiscal del 2011 recién podrán conocerse luego de que las sociedades reporten sus operaciones contables hasta abril de este año, según el cronograma de declaración del IR.

Este impuesto es obligatorio para las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad y se calcula mediante la suma aritmética del 0,2% del patrimonio total, más el 0,2% de los gastos y costos deducibles. Además, el 0,4% del activo total y el 0,4% de las ventas. Una vez realizado el cálculo, el monto total resultante se divide para dos y ese valor es el que se debe cancelar en julio y septiembre de cada año.

Para Pablo Aguirre, consultor de la firma PwC Asesores Empresariales, lo que hace el anticipo es obligar a las compañías a pagar al menos un valor mínimo por su renta causada, así no generen utilidades. “Es una forma que tiene el Fisco para garantizarse un pago, aunque mínimo, en el año”.

Pero esto aún es considerado una carga tributaria adicional por varios empresarios. El director de una de las empresas consideradas como grandes contribuyentes, que pidió la reserva, señaló que con esta decisión la carga impositiva para la empresa aumentó a un 38% .

“Estoy de acuerdo que la autoridad tributaria utilice este mecanismo para que tenga una mayor presión sobre los que no pagan. Pero al hacer eso, nos mete a todos en la misma bolsa y, al final, quienes no pagaban, ahora pagan al menos un mínimo, y quienes pagábamos ahora tenemos que pagar un adicional. La carga fiscal sin duda es mucho mayor”.

Y en eso coincide Francisco Romero, el jefe financiero de una productora de alimentos, para quien la normativa, tal como se advirtió en el momento de su

discusión, iba a “meter presión sobre las compañías. Nos obliga a pagar por anticipado dinero que aún no tenemos en nuestras manos. Es como si compráramos en planos una vivienda, con la única diferencia que ahí nos entregan la casa al final y acá, en teoría, lo deberíamos ver en servicios públicos”.

En cambio, el contador Manuel Naranjo considera que la medida es acertada en cuanto permite al Gobierno controlar la mala práctica de ciertas empresas de declarar en cero, a propósito, para no pagar impuestos. No obstante, señala que “la autoridad tributaria debe ser un mejor papá. No solo con látigo funcionan las cosas. También se puede dar incentivos a las empresas que sí cumplen. Esa parte le falta al Gobierno”.

Pero el Director del SRI asegura que las empresas sí pueden beneficiarse con el Código de la Producción y otras reglas de juego.”<http://www.elcomercio.com/negocios/Anticipo-Impuesto-Rentahtml,02/03/2012>”