



FACULTAD DE DERECHO

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA RELATIVO AL IMPUESTO A LA RENTA, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES, ENMARCADO EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

Proyecto de Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos para optar por el título de ABOGADO DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Profesor Guía

DR. JOSÉ JAVIER JARRÍN BARRAGÁN

Autor

DANIEL ERNESTO NIQUINGA SALAZAR

2011

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a todos quienes fueron parte de este proceso de tesis: a mis papás que siempre estuvieron preocupados y brindándome el 100% de su tiempo para ayudarme en este trabajo; a mi hermano que nunca dejó de creer en mí; a mis maestros por sus enseñanzas; a mi novia que supo darme palabras y gestos de aliento; a mi querida ñaña que a la distancia y con mis ingratitudes, estuvo pendiente del avance de este trabajo. Quedan otras personas igual de importantes que no han sido mencionadas y que supieron brindarme su ayuda y sus valiosos consejos. A TODOS, MUCHAS PERO MUCHAS GRACIAS!

### **DEDICATORIA**

A mis sobrinos Isaac y José Miguel  
que está en camino.

A los amigos compañeros  
estudiantes de la UDLA  
investigadores del Derecho a  
quienes espero les sirva como  
aporte.

### **DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, Daniel Ernesto Niquinga Salazar, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

Dr. José Javier Jarrín Barragán  
CC. 1703353373

### **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.”

Daniel Ernesto Niquinga Salazar  
CC. 1714822762

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación realiza un estudio para determinar si el endurecimiento de las penas y la tipificación de nuevos actos como delitos de defraudación tributaria han provocado un retroceso legal o permitirán una mayor recaudación del Impuesto a la Renta, IVA e ICE.

Determina si se respeta o no el derecho a la defensa del contribuyente, para lo cual, la investigación se basó en las disposiciones de la Constitución de la República del Ecuador en cuanto al principio de legalidad en materia tributaria, así como, en la ley tributaria y en la doctrina.

De la misma manera, se recurre a las fuentes doctrinarias y legales antes mencionadas para definir al delito de defraudación fiscal y se analizó jurídicamente un caso específico para demostrar que en el Ecuador no existen sentencias judiciales que castiguen al delito tributario.

La conclusión principal después de esta investigación es que el endurecimiento de las penas ha logrado una mayor recaudación de dichos impuestos, en especial del Impuesto a la Renta, lo que se demuestra con cuadros estadísticos obtenidos del Servicio de Rentas Internas. También se demuestra mediante el caso práctico expuesto, que el derecho a la defensa del contribuyente es respetado.

Termina recomendando que el Estado debe crear en el sujeto pasivo de la obligación tributaria una cultura del pago de sus impuestos, pero no solo a través del endurecimiento de las penas sino mediante la educación.

## ABSTRACT

This research work makes a study to determinate if the hardening of the punishments and the typification of new acts as tributary fraud crimes have caused a legal recoil or will allow a bigger collection of the income tax, the VAT and the ICE.

Determines whether or not respecting the right to defend the taxpayer, for which, the investigation was based on the provisions of the Constitution of the Republic of Ecuador, on the principle of legality in tax matters and in tax law and doctrine.

The same sources mentioned above, doctrinal and legal, were used to define the crime of tax evasion and a legal analysis was used in a specific case to demonstrate that in Ecuador there are no court decisions to punish the tax crimes.

The main conclusion after this research is that the increased penalties have allowed a greater collection of such taxes, particularly the Income Tax, which is demonstrated with statistical tables obtained from the Internal Rents Service. Also it is shown by the case studied, that the right of defense of the taxpayer is respected.

It is recommended that the Government succeeds in creating the tax payer's a tax liability and a culture of paying taxes, not only through increasing penalties, but also through education.

# ÍNDICE

Introducción	1
1. Capítulo I Generalidades del Principio de Legalidad y de la Relación Jurídico Tributaria	3
1.1 El Principio de Legalidad en Materia Tributaria	3
1.2 El Principio de Legalidad en Materia Tributaria en la Constitución del Ecuador	6
1.3 La Relación Jurídico Tributaria	16
1.3.1 El Sujeto Pasivo	26
1.3.2 El Sujeto Activo	28
2. Capítulo II Impuestos Nacionales	32
2.1 Impuesto a la Renta	32
2.1.1 Generalidades Teóricas del Impuesto a la Renta	32
2.1.2 El Impuesto a la Renta en el Ecuador	40
2.1.2.1 Ingreso de Fuente Ecuatoriana	42
2.1.2.2 Tarifas	44
2.2 Impuesto al Valor Agregado	47
2.2.1 Generalidades Teóricas del IVA	47
2.2.2 El IVA en la legislación tributaria Ecuatoriana	53
2.2.2.1 El Hecho Generador	53
2.2.2.2 Tarifas	55
2.3 Impuesto a los Consumos Especiales	60
2.3.1 Generalidades Teóricas del ICE	60
2.3.2 El ICE en la Legislación Tributaria Ecuatoriana	62
2.3.2.1 El Hecho Generador	67
2.3.2.2 Tarifas	68
2.3.2.3 Declaración	70
3. Capítulo III El Delito de Defraudación Tributaria	71
3.1 Generalidades del Delito	71
3.1.1 El Delito Penal y sus Componentes	71
3.2 El delito de Defraudación Tributaria	75

en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria	
3.2.1 Generalidades del Delito Tributario	75
3.2.2 El Delito de Defraudación Tipificado en el Código Orgánico Tributario	79
3.3 Análisis caso práctico del Delito de Defraudación Tributaria	82
Conclusiones	89
Recomendaciones	92
Referencias	94
Anexos	97

## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 Resolución Tribunal Constitucional	
Anexo 2 Ensayo “La visión neoliberal de la imposición” Luis Jiménez.	98
Anexo 3 Registro Oficial No. 936 de 13 de Octubre de 1943.	99
Anexo 4 Registro Oficial No. 663 de 13 de Noviembre de 1950.	100
Anexo 5 Decreto Ley No. 18, R.O. 1123 de 18 de mayo de 1960.	101
Anexo 6 Registro Oficial No. 273 de 19 de Junio de 1964.	102
Anexo 7 Registro Oficial No.652 de 22 de Diciembre de 1965.	103
Anexo 8 Sentencia de juicio penal aduanero	104
Anexo 9 Contrato de cesión de derechos y obligaciones	105
Anexo 10 Primera carta dirigida a la compañía C por parte de la compañía L.	106
Anexo 11 Segunda carta dirigida a la compañía C por parte de la compañía L.	107
Anexo 12 Tercera carta dirigida a la compañía C por parte de la compañía L.	108
Anexo 13 Carta de respuesta a la compañía L de C.	109
Anexo 14 Carta de la CEDHAE a la compañía C.	110
Anexo 15 Respuesta de la compañía C a la CEDHAE.	111
Anexo 16 Providencia Fiscalía solicitando informes periciales contables e informes del SRI.	112
Anexo 17 Informe del SRI.	113
Anexo 18 Dictamen de Instrucción Fiscal.	114
Anexo 19 Auto del Juzgado de Garantías Penales.	115
Anexo 20 Escrito de acusación particular.	116
Anexo 21 Dictamen fiscal de abstención de acusación.	117
Anexo 22 Orden judicial de remisión del expediente al Fiscal Distrital de Pichincha.	118
Anexo 23 Dictamen del Fiscal Distrital de Pichincha	119

de abstención de acusación y auto  
de sobreseimiento definitivo.

## INTRODUCCIÓN

El tema tratado en esta investigación se lo ha llamado “El Delito de Defraudación Tributaria Relativo al Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, enmarcado en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria”.

Se ha desarrollado este tema porque se considera importante determinar si el endurecimiento de las penas y la tipificación de nuevos actos como delitos de defraudación fiscal, introducidos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, permitirá al Estado ecuatoriano incrementar la recaudación de tributos, particularmente los impuestos nacionales, tales como el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los consumos especiales.

Para alcanzar este objetivo, se ha analizado desde el punto de vista jurídico, recurriendo a la doctrina, a la jurisprudencia nacional y a los antecedentes Constitucionales ecuatorianos, incluso se acudió a preceptos Constitucionales tributarios de países como Italia, Estados Unidos y Colombia.

Los antecedentes doctrinarios, jurisprudenciales y Constitucionales estudiados permitieron determinar que las reformas relativas al tema investigado, no han constituido un retroceso legal con respecto de las sanciones a los delitos fiscales previstos en la legislación tributaria nacional.

Por otra parte, el endurecimiento de las penas si bien ha contribuido a incrementar la recaudación de los impuestos nacionales, sin embargo es necesario mencionar que la punición no es el mejor camino para crear una cultura tributaria en la ciudadanía.

Se han analizado los tipos de infracciones en las que el sujeto pasivo puede incurrir en el marco de la declaración, recaudación y pago de los impuestos nacionales y, se ha verificado con un caso práctico, si a este sujeto pasivo, la

justicia fiscal y la autoridad administrativa tributaria, respetan su derecho constitucional a la defensa y el debido proceso.

Se han identificado las principales reformas introducidas en el Código Orgánico Tributario con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

Se demuestra cómo “la relación jurídico tributaria” es una relación que nace de la ley y tiene que ver con las obligaciones de dar, es decir, de pagar una cierta cantidad de dinero al Estado, en razón de que existe un hecho generador del tributo previsto en la ley.

Finalmente, este trabajo de investigación contempla seis conclusiones y señala seis recomendaciones. Así se cumple el objetivo expuesto en el Plan de Tesis; esperando que este trabajo investigativo constituya un aporte para la práctica del profesional del Derecho Tributario, los maestros de esta materia y a los compañeros alumnos de las facultades de Jurisprudencia.

## CAPÍTULO I

### GENERALIDADES DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

#### I.1 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

El Art. 1 del Código Civil Ecuatoriano ordena:

*“Art. 1.- La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite. Son leyes las normas generalmente obligatorias de interés común.”* Código Civil Ecuatoriano, R.O. Suplemento 46 de 24 de junio de 2005

En base al mandato de la norma legal reproducida, tenemos que, el Principio de Legalidad es la matriz del derecho público, porque es “una manifestación de la voluntad soberana de la ley”, su acatamiento es obligatorio a los órganos del Estado así como a la población en general, es una garantía de la seguridad jurídica en un Estado Social de Derecho.

Por otra parte, el Principio de Legalidad es un parámetro fundamental para que exista un Estado de Derecho, es decir, el poder, está fundamentado y limitado en normas jurídicas.

Este principio se ve reflejado en toda la ciencia jurídica, pero se considera que es más trascendente en la aplicación del Derecho Tributario y en el Derecho Penal, sin querer desmerecer a las demás ramas del Derecho, puesto que se vinculan exigencias de índole coercitiva que muchas veces producen efectos adversos para su aplicación. Respecto de esta afirmación, es importante hacer referencia a la Ley 41 publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 diciembre de 1997, con la que se creó el Servicio de Rentas Internas, dando un giro importante a la gestión de la Administración Tributaria Nacional.

Como parte de la política tributaria emprendida en esa década y para dinamizar la recaudación tributaria, se organizó el proceso de control de facturación, que hoy en día se conoce como el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en donde se incluyen requisitos de llenado de los comprobantes, así como, requisitos preimpresos, permitiendo a la Administración Tributaria un control más ajustado al hecho generador que causa cada contribuyente; todo esto y muchas formas de control que actualmente utiliza el Servicio de Rentas Internas, fue gracias al principio de legalidad que se encontraba inserto en el Artículo 52 de la Constitución de 1979 y lo dispuesto en el Art. 63 del Código Tributario vigente a esa fecha, cuyos textos a continuación se reproducen, en su orden:

*“Art. 53.- Sólo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictan leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan de acuerdo con la ley.*

*“Art. 63.- (Reformado por el Art. 21 de la Ley 41, R.O. 206, 2-XII-97; inciso segundo agregado por el Art. 127 de la Ley 99, R.O. 359, 13-VII-98).- Administración Tributaria Central.- La dirección de la administración tributaria corresponde, en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la Ley establezca.”. Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009*

Del texto de las citas legales reproducidas, se concluye que para cualquier planeación de recaudación debe existir el principio de legalidad presente y vigente.

El Doctor Dino Jarach, en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, respecto del principio de legalidad, dice:

*“Es un principio que emana de las luchas políticas en contra del Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda en el postulado **no taxation without representation**. Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del*

*pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.*"JARACH, D.(1999), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Pg. 298

Por lo tanto, el Principio de Legalidad en materia tributaria nace de la ley, debido a que por mandato de ésta, se crea una relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos, que para efectos de esta relación reciben el nombre de recaudador y contribuyente, respectivamente.

La legislación nacional tributaria le conoce al Contribuyente con el nombre de "Sujeto Pasivo", conforme se desprende del contenido del Art. 24 del Código Orgánico Tributario, que dice:

*"Art. 24.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva."* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009

La Doctora Catalina García Vizcaíno en su obra Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, en cuanto al principio de legalidad dice:

*"Desde el punto del vista del derecho tributario material o sustantivo (relativo a las obligaciones tributarias), por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca ("nullum tributum sine lege"; "no taxation without representation"). En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado."* GARCÍA VIZCAINO, C, (1996) *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Buenos Aires, Depalma, pg 271.

Esta relación jurídica está expresada en una obligación de carácter tributario que implica la contribución en dinero a la sociedad. Al mismo tiempo la ley advierte el tipo de tributo a pagarse y recaudarse, ya sea un impuesto, una tasa, una contribución especial, un arancel, especificando la tarifa y las condiciones que se deben dar para que se genere el tributo (hecho imponible).

El Código Orgánico Tributario, Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial número 544 de 9 de marzo de 2009; en el artículo 43, en lo referente al pago de la obligación tributaria, ordena lo siguiente:

*“Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo. Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto. Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.”* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009

Precisando lo relativo al Principio de Legalidad en materia tributaria se reproduce el texto del Art. 15 del vigente Código Orgánico Tributario, que es coincidente con la doctrina reproducida en párrafos anteriores, su texto dice:

*“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009

## **I.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR**

Sin pretender realizar un estudio del Derecho Comparado Constitucional en materia tributaria, porque este no es el tema de la investigación, sin embargo se ha creído conveniente para efectos ilustrativos, reproducir los artículos de

las constituciones de los Estados Unidos, Italia y de Colombia; países que como los Estados Unidos, cuyo sistema jurídico se basa en la casuística, no obstante para efectos tributarios su normativa Constitucional coincide con los preceptos doctrinarios ya expuestos, esto es “NO HAY TRIBUTO SIN LEY”.

El articulado de las Constituciones de los Estados Unidos y de Italia, se reproducirá el texto en el idioma originario y a continuación se realizará la correspondiente traducción libre al idioma Español realizada por el autor de esta investigación.

Constitución de los Estados Unidos de América, sección 8:

*“Section 8 - Powers of Congress.- The Congress shall have Power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defense and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform through out the United States;”* Constitution of the United States of America, (2010), fecha de consulta 7 de noviembre de 2010, de <http://www.usconstitution.net/const.html#A1Sec8>

Traducción libre del autor de este trabajo de investigación:

*Sección 8 – Poderes del Congreso.- El Congreso tendrá el poder para imponer y recaudar Impuestos, tasas, impuestos especiales, para pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bien común de los Estados Unidos; sin embargo todos los impuestos especiales, impuestos en general y tasas deben ser uniformes en todo el territorio de los Estados Unidos.*

Constitución de la República Italiana, Art 71 y 23:

*“Art. 71. L'iniziativa delle leggi appartiene al Governo, a ciascun membro delle Camere ed agli organi ed enti ai quali sia conferita da legge costituzionale. Il popolo esercita l'iniziativa delle leggi, mediante la proposta, da parte di almeno cinquantamila elettori, di un progetto redatto in articoli.*

*Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.*” Costituzione della Repubblica Italiana, (2010), fecha de la consulta, 7 de noviembre de 2010, de <http://www.governo.it/governo/costituzione/costituzionerepubblicaitaliana.pdf>

Traducción libre del autor de este trabajo investigativo:

*Art. 71.- La iniciativa de las leyes le pertenece al Gobierno, a cada miembro de las Cámaras y a los órganos y entes a los cuales se ha conferido en base a la ley constitucional. El pueblo ejerce la iniciativa de las leyes mediante la propuesta, de parte de al menos cincuenta mil electores, de un proyecto redactado en artículos.*

Art. 23.- Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no está en base a la ley.

Constitución de la República de Colombia, Art. 150 numeral 12:

*“Artículo 150º.-*

*Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:...*

*12.- Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”*

Constitución de la República de Colombia, (2010), fecha de consulta, 7 de noviembre de 2010, de <http://www.uasb.edu.ec/padh/revista19/documentos/Constitucioncolombia.pdf>

Como se observa, el principio de legalidad en materia tributaria se encuentra recogido expresamente en las reproducidas normas Constitucionales de los tres países, incluso en la de los Estados Unidos, donde su sistema jurídico es distinto de aquellos que como Italia, Colombia, Ecuador y muchos más, quienes han adoptado el Sistema Jurídico Romano.

En el caso ecuatoriano y entrando en materia, el Principio de Legalidad en materia tributaria con mayor claridad fue consagrado en la Constitución de 1946 en cuyo Artículo 182 dice:

*“Art 182.- No se puede crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente”.* Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial No.773 de 31 de diciembre de 1946.

En los albores de la terminación del siglo XX este principio de legalidad tributaria se amplía conforme al desarrollo social de la época, es así que la Constitución Política de la República del Ecuador aprobada en la Asamblea Constituyente de 1998 en sus Artículos 141 numeral 3 y 257, señalan lo siguiente:

*“Art. 141.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:*

*3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.*

*Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.*

*Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

*El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”* Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998

El acto legislativo al que se refiere el Art. 257 de la Constitución de 1998, solo podía provenir del Congreso Nacional y por esta razón el Art. 130 numeral 6 de esta Carta Constitucional dispone:

*“Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:*

*6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.”*

Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998

La Constitución aprobada en el referéndum de 2008 conserva y amplía el principio de legalidad como se puede apreciar en el texto del Art. 301 que se reproduce:

*“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, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

Se puede observar que la Constitución vigente le ha quitado al Presidente de la República la atribución de fijar o modificar las tasas arancelarias aduaneras, sin embargo, esta norma, asegura la aplicación del principio de legalidad al otorgarle a la Función Legislativa la potestad de crear tributos y al Presidente de la República le faculta la iniciativa tributaria y de la adopción de medidas de tipo tributario para afrontar un estado de emergencia o de excepción, conforme se desprenden de los Artículos 120 numeral 7, y 165 numeral 1 de la citada Constitución:

*“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:...*

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

*Art. 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución. Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá:*

*1. Decretar la recaudación anticipada de tributos...”* Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008

Concordante con las disposiciones Constitucionales reproducidas, el Art. 4 del Código Orgánico Tributario lo denomina Reserva de ley y dispone:

*“Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009

Las citas reproducidas justifican y demuestran que el **“Principio de Legalidad”** en la Constitución de la República del Ecuador está reconocido, es

más se lo aplica. Sin embargo, existen muchos contribuyentes que se han visto perjudicados por la manera en que la administración tributaria, léase Servicio de Rentas Internas, actúa basándose solamente en resoluciones o circulares de carácter general (que no tienen la categoría de ley), que devienen de exclusiones muchas veces ilegales, arbitrarias y en algunos casos abusivas, así se observa en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en los casos acumulados Números. 019-2001-TC, 048-2000-TC y 037-2000-TC, publicados en el suplemento del Registro Oficial No. 380 de 31 de julio de 2001 en la que este Órgano de Justicia se vio avocado a declarar inconstitucionales, a las resoluciones No. 0151 y 0255 publicadas en los Registros Oficiales Números 67 y 98 de 28 de abril de 2000 y 14 de junio del 2000, expedidas por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, pronunciamiento judicial que para mayor abundamiento se encuentra adjunto como anexo 1.

En el caso indicado en el párrafo que antecede, el Servicio de Rentas Internas, asegura que su actuación está apegada al cumplimiento de la ley y que le ha permitido una mejor recaudación de tributos, sin embargo; el Tribunal Constitucional, mediante sentencia, declaró inconstitucionales dichas actuaciones por haberse arrogado de facultades al modificar con sus actuaciones su propia Ley de Creación y Reglamento.

Prosiguiendo con el análisis, diremos que, lo que le diferencia a la Constitución conocida como “Constitución de Montecristi” con la aprobada en la Constituyente de 1998, está en su carácter garantista de derechos de los ciudadanos, en el tema que nos ocupa, la materia tributaria, el Artículo 300 de la Constitución vigente dispone:

*“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.”* Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

De esta transcripción se desprende que para la creación y promulgación de leyes en materia tributaria, se priorizan los tributos directos a los indirectos, priorización que parece acertada porque los tributos directos son los más justos en razón de que, son concordantes al concepto **capacidad contributiva**; aspecto que fundamenta la opinión que esta Constitución tiene una intención más social porque el Estado exige a sus conciudadanos la prestación tributaria al que más gana y al que más tiene.

Refiriéndose al Principio de Capacidad Contributiva, el Maestro José Vicente Troya en la siguiente cita in extenso enseña:

*“El principio de capacidad contributiva, no se encuentra reconocido como tal en la Constitución. Sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Carta Política. Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generados de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. En primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. El otro alcance, atinente a la capacidad económica de los particulares no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general. La Constitución proclama su voluntad de que el sistema tributario se configure de modo, que los que tengan más capacidad económica, contribuyan más al sostenimiento de las cargas públicas. Para conseguir ese propósito un arbitrio de gran importancia es la implantación de tarifas progresivas. Ello no es posible en la imposición indirecta, en la cual el gravamen se traslada a través de los precios a los consumidores finales de bienes y servicios. Todo sistema tributario se integra de impuestos directos e impuestos indirectos. Así lo demuestra la situación real de las finanzas públicas. En este caso el postulado constitucional no puede verificarse en cada tributo aisladamente considerado, ni pretender exigir su vigencia irrestricta en el sistema tributario general. Se lo debe entender como una directiva que debe procurar concretar el legislador al expedir dicho sistema. No han faltado quienes han sostenido que la proporcionalidad referida en la Constitución excluye la posibilidad de que existan tarifas progresivas. Tal interpretación, absolutamente literal, y contraria a la equidad no ha prosperado. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. Por la generalidad, todos están obligados a contribuir. Ante ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés público, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, mas, de ninguna manera, por consideraciones personales”* TROYA, J, (2010) “El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano” [www.revistajuridicaonline.com](http://www.revistajuridicaonline.com)

Las negrillas y el subrayado me pertenecen

Existe un respetable número de ciudadanos que insisten en sostener que en la norma constitucional y en la norma tributaria, debe prevalecer un sistema impositivo más flexible, porque de esta manera se logra mayor competitividad dentro del mercado y las compañías podrían cumplir sus objetivos de inversión y crecimiento. Al respecto el tratadista Luis Jiménez Trejo, en el artículo “La visión Neoliberal de la Imposición publicado en la página [www.eumed.net](http://www.eumed.net) (ver anexo 2), resumiendo dice:

*“... el instrumento más efectivo que tienen los gobiernos para cambiar los actores económicos es el sistema impositivo. Ya que hay un intercambio macroeconómico entre trabajo y descanso, una hora extra de trabajo es balanceada contra una hora de descanso; al margen, un impuesto al producto de trabajo cambia los precios en favor del ocio, así es que si se reducen los impuestos se incrementará el trabajo productivo adicional, más producción, más demanda agregada y más prosperidad. Al reducir los impuestos hay más incentivos para trabajar y producir, el consumidor con más dinero en su bolsillo demanda más, las empresas con dicha producción tendrán más dinero en sus tesorerías para contratar más gente, hacer las inversiones requeridas y enfrentar esa nueva demanda, producir más, al haber más producción y más gente trabajando, la base impositiva es más alta, los gobiernos reciben más impuestos aún cuando sus tasas sean más bajas.”* JIMÉNEZ TREJO, L, (2010) “La visión neoliberal de la imposición”, [www.eumed.net](http://www.eumed.net)

En teoría suena muy bien este postulado, sin embargo, el problema más grande que se presentaría es el hecho de que se abrirían las puertas de par en par para que capitales golondrinas evadan sus obligaciones tributarias con mayor facilidad, quedando el Estado en imposibilidad de cobrar los tributos evadidos y de sancionar el hecho, de lo cual se derivaría el empobrecimiento de la sociedad porque esta carecería de recursos para invertir en su desarrollo.

Sobre los “capitales golondrina” merece referirse al criterio del Economista Mauricio Cabrera, quien sostiene que *“Los capitales golondrina son aquellos que buscan alternativas de inversión de corto plazo en bonos o acciones, y tan pronto obtienen la rentabilidad esperada se vuelven a ir del país; vienen en las bonanzas y huyen en las crisis, de manera que agudizan los ciclos*

*económicos”* CABRERA, M, (2010), *CAPITALES GOLONDRINA*, Universidad EAFIT  
www.eafit.edu.co

Si bien este trabajo investigativo es eminentemente jurídico, pero no podemos dejar de señalar que el tributo tiene efectos sociales, es un pilar fundamental para construir una sociedad equitativa. Coincidimos que los tributos deben crearse por ley, vía Función Legislativa. Creemos que la Ley Tributaria, así como, la administración tributaria deben cumplir un fin social y redistributivo, es decir, deben ser exigentes con los contribuyentes, sin caer en prácticas inquisidoras e injustas.

El incremento de la carga impositiva de los tributos, así como, fortalecer los métodos de control de la administración tributaria, no son obstáculo para la inversión extranjera, toda vez que el inversionista extranjero lo que busca es principalmente estabilidad jurídica, prueba de ello, es que en ningún país de baja imposición o paraíso fiscal, se han instalado grandes industrias, sino mas bien ellas han preferido países de alta complejidad tributaria como ocurre en Brasil y Argentina, países que han sabido moldear su legislación relativa a la inversión extranjera, aperturando adecuadamente el ingreso de capitales extranjeros. Otro ejemplo cercano es el peruano, cuyo índice de crecimiento por inversión extranjera fue superior al ecuatoriano, pese a tener una tarifa del Impuesto a la Renta superior.

Catalina García Vizcaíno, en su obra Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, nos habla acerca del derecho tributario constitucional, en cita in extenso, señala lo siguiente:

*“El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, cantones, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de "garantías del contribuyente", las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.*

*No compartimos el criterio de ubicar a esta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional sino que sostenemos que pese al obvio*

*contenido constitucional de sus normas, debe comprendérsela dentro del derecho tributario, a los efectos de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones.*

*Es inadmisibles una consideración integral del derecho tributario como rama genérica, sin tener especialmente en cuenta las disposiciones constitucionales que permitan al Estado (en sentido lato) crear normas. Notemos que en todos los aspectos de la tributación debemos referirnos a las disposiciones y principios constitucionales (v.gr., si el tributo creado es constitucional o no; si durante una verificación impositiva han sido vulneradas garantías constitucionales, como la de allanar un domicilio sin orden escrita de autoridad competente; si fueron trasgredidas o no garantías del imputado en derecho tributario procesal penal; si una norma penal retroactiva empeoró las condiciones de los encausados; etc.). Lo contrario - a nuestro juicio- podría implicar un examen parcializado de tal rama genérica, que redundaría en perjuicio de un sistema lógico.*

*Tanto es así, que los autores que lo denominan "derecho constitucional tributario" lo tratan como un capítulo de las obras de derecho tributario, sin delegar su exclusiva consideración a los constitucionalistas." GARCÍA VIZCAINO, C, (1996), Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Buenos Aires, Depalma, pgs 219 Y 220*

Es de trascendental importancia que se tome al Derecho Tributario como una rama específica del Derecho Constitucional, debido a que, como bien lo señala la Doctora García Vizcaíno, es inadmisibles pensar en un Derecho Tributario omitiendo las disposiciones constitucionales que enmarcan y determinan las garantías tanto del Estado, como de los contribuyentes.

La columna vertebral - *por llamarla de alguna manera*- del Derecho Tributario es la Constitución, porque es en esta norma donde se especifican como en el caso de la Constitución ecuatoriana, los principios de Generalidad, Legalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia, etc., a través de los cuales se guían los cuerpos legales específicos de la materia tributaria, es decir, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, entre otras. Estos cuerpos normativos no pueden sobrepasar y peor aún contradecir los mandatos Constitucionales, por la simple razón de que la Constitución es una norma jurídica suprema. Por los mismos principios deben regirse las administraciones tributarias para emitir sus reglamentos, resoluciones, oficios, entre otros documentos.

Como se señaló anteriormente, no se puede concebir un verdadero Estado de Derecho y mucho menos un Derecho Tributario sin la Constitución, en vista de que, al ser esta la norma suprema, todas, pero absolutamente todas las normas en materia tributaria, deben ceñirse y respetar los principios consagrados en la Constitución, porque de lo contrario, como muy claramente lo menciona la autora antes citada<sup>1</sup>, aquella norma que contravenga alguno de los estamentos reflejados en la Constitución, automáticamente deberá ser declarada inconstitucional y derogada.

Por lo tanto, no cabe la menor duda conforme queda señalado, que el Derecho Tributario, siendo autónomo, no puede dejar de ser considerado dentro de los principios constitucionales, so pena de que sus disposiciones sean declaradas inconstitucionales y consideradas como no escritas en el caso de que contravengan la Carta Suprema.

### I.3 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria nace de la obligación tributaria constante en la ley. El Artículo 15 del Código Orgánico Tributario, señala:

*“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009

Respecto de la relación jurídico tributaria, el Doctor Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, dice:

*“La doctrina moderna del Derecho Tributario tiene como objeto principal la llamada “relación jurídica tributaria”. Cuando se habla de este tópico se alude – en general- a la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). No se dejan afuera de ella*

---

<sup>1</sup> GARCÍA VIZCAINO, C, (1996) Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Buenos Aires, Depalma, pg 153

*las obligaciones accesorias como: los intereses, suplementos de impuestos, etcétera). Pero se excluyen de las mismas las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria y en materia penal tributaria.*

*Componen el Derecho Tributario Sustantivo o Material en las relaciones de dar el tributo propiamente dicho y sus accesorias.*

*La mayoría de los autores consideran que forman parte del Derecho Tributario las relaciones entre el Estado o entidad pública, titular del crédito contra el contribuyente en lo que atañe al pago indebido y al derecho de repetición consiguiente.” JARACH, D, (2003), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot, pg 367.*

La relación jurídica tributaria nace de la obligación tributaria que es la que vincula y obliga tanto a los particulares que la ley los denomina contribuyentes y al Estado. Esta obligación, es una de aquellas de dar, es decir, de pagar al Estado una cierta cantidad de dinero como contribución, conforme dispone el Artículo 41 del Código Orgánico Tributario vigente cuyo tenor literal señala:

*“Art. 41.- Cuándo debe hacerse el pago.- La obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación. Podrá también cumplirse en las fechas que se fijen en los convenios de pago que se celebren de acuerdo con la ley.” Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009.*

Claramente nos ha dicho el Doctor Jarach, por supuesto, para el caso de incumplimiento de una obligación prevista en la ley tributaria, dicha norma deja de lado otras obligaciones accesorias como el pago de intereses de mora, liquidación de los impuestos, remisión de información cuando es solicitado por la Administración Tributaria y otros deberes, pero al mismo tiempo, excluye a aquellas obligaciones que tienen que ver con sanciones administrativas, penales, o la relación de los particulares con la administración pública.

Con respecto a este mismo tema, la relación jurídico tributaria, la Doctora Catalina García Vizcaíno señala lo siguiente:

*“El ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas; llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos; etc.)*

*Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado.*

*Para algunos esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria "rapporto giuridico d'imposta" a decir de Giannini." GARCÍA VIZCAINO, C, (1996) Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Buenos Aires, Depalma, pgs. 302 y 303*

La relación jurídico tributaria, además de llevar la obligación de pagar un tributo, fija también otro tipo de obligaciones accesorias, como las antes mencionadas y al mismo tiempo, la obligación formal de llevar contabilidad para justificar ingresos, gastos, y demás movimientos económicos, especialmente para compañías y ciertas personas naturales cuyos montos de dinero tienen un movimiento por encima de los mínimos señalados por la misma norma legal tributaria. Estas obligaciones accesorias, están señaladas en los Artículos 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y en el 34 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuyos textos en su orden dicen:

*"Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.*

*Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible." Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial No 242 tercer Suplemento de 29 diciembre de 2007*

*"Art. 34.- Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.- Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad. Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad*

*empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000.*

*Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada.”*  
Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No 337 de 15 de mayo de 2008

Estos principios señalados se mantienen en la legislación tributaria interna vigente.

Para Catalina García el contribuyente está sometido por mandato de la ley a satisfacer una obligación para el Estado, cumpliendo una serie de requisitos formales (como el ya descrito) lo que contribuye a un concepto más amplio de la relación jurídico-tributaria.

Walmir Grosso Sheridan en su libro *Cuestiones Vinculadas con el Establecimiento del Hecho Imponible*, cuando se refiere a la obligación tributaria, como parte de la relación jurídico tributaria, dice lo siguiente:

*“Cuando la doctrina se refiere a la “obligación tributaria” en general, prescinde de las distinciones que claramente se encuentran en el derecho privado y lo que se busca es fundamentalmente referenciar al género y no a la especie. Es así que, según se trate de dar sumas de dinero o prestaciones de hacer o dejar de hacer, debemos efectuar una clasificación primaria conforme a nuestro Código Civil de dos tipos de institutos jurídicos a saber: obligaciones y deberes. Lo que sí es una verdad tajante es que la obligación entendida como suma a abonar a las arcas del Estado es la figura de mayor trascendencia, aquel más significativo y finalístico para el que se ha construido el andamiaje jurídico del Derecho Tributario mientras que los deberes siempre deben entenderse a la luz de medios accesorios para satisfacer la prestación pecuniaria llamada tributo y en última instancia quedan desposeídos de sentido cuando se ha atendido correctamente la obligación material.”<sup>2</sup> GROSSO SHERIDAN, W, (2002), *Cuestiones Vinculadas con el Establecimiento del Hecho Imponible*, Buenos Aires, La Ley, pg. 70*

El autor realiza una muy interesante definición de obligación tributaria, haciendo hincapié en la diferenciación de una obligación y un deber.

---

<sup>2</sup> En este punto es menester señalar que el autor, Walmir Grosso Sheridan, es de nacionalidad chilena, por lo tanto, al hacer referencia al Código Civil, lo hace al Código Civil chileno, vigente hasta la fecha de la publicación de su obra

La obligación para el autor, está entendida como aquella suma de dinero que se abona a las arcas del Estado, considerándola como la figura de mayor trascendencia dentro del Derecho Tributario.

Los deberes son aquellos que deben atenderse a través de los medios accesorios para la satisfacción del tributo y que se ven sin necesidad de un fiel cumplimiento cuando se ha atendido de una manera acertada la obligación material u obligación tributaria.

Con el propósito de ampliar este tema, es necesario remitirse a la obra "Tratado de Derecho Tributario", del Doctor Pascuale Russo, obra dirigida por el Maestro Andrea Matucci, de la cual para no salir del contexto in extenso se cita:

*"Al afrontar el tema de la obligación tributaria vale la pena, ante todo, precisar que en nuestro, como en otros ordenamientos es constante la distinción de los impuestos en dos categorías: una, la constituida por los tributos "liquidables, y otra, por los "auto liquidables". La primera categoría se caracteriza porque el cumplimiento de la prestación obligatoria (o según algunos, el nacimiento de esta última) como consecuencia de la verificación concreta del abstracto supuesto de hecho previsto por la norma impositiva, se une a la necesaria explicación de una fase, por esto definida de liquidación (o de imposición por la doctrina citada, a la cual se concreta el nacimiento de la obligación), en la cual confluyen actos realizados bien por el contribuyente (en cumplimiento de las precisas obligaciones formales que le vienen impuestas) o bien por la administración financiera (en el ejercicio de poderes y facultades conferidas a ella por la ley). En la segunda categoría, por el contrario, la frase antes dicha no existe, ya que la realización del hecho imponible determina exclusivamente la necesidad de cumplir la prestación impositiva por parte del sujeto pasivo, excepto el sucesivo control de su exacto cumplimiento por parte de la administración financiera competente, en orden a conseguir el mayor importe eventualmente debido y la imposición de las sanciones contempladas en la ley que, por consiguiente sean en efecto aplicables. Acerca de esta última categoría, nadie ha puesto en duda que la realización del hecho imponible trae en sí el nacimiento de una obligación (normalmente pecuniaria) que encuentra su fuente directa y exclusiva en la ley; no se vislumbra, sin embargo, unanimidad en la reconstrucción del fenómeno con respecto a la primera categoría de los tributos, que ha ocasionado una serie de cuestiones sobre las cuales merece detenerse por la relevancia que revisten, tanto desde un punto de vista teórico como práctico". RUSSO, P, (2001), La Obligación Tributaria, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Matucci, A, Temis, Bogotá , Tomo II, pgs 17, 18, 19.*

La relación jurídico tributaria como han coincidido los tres autores anteriormente citados, tiene su partida de nacimiento en la obligación tributaria, que se resume en una obligación de dar, es decir, es una obligación que nace

de la ley y que constriñe al contribuyente a pagar una suma de dinero al Estado. A esta suma de dinero se le conoce como tributo.

El Maestro Andrea Matucci, en cita in extenso, respecto de la relación jurídico tributaria, señala:

*“... De cualquier modo, el sistema legislativo a falta de una definición expresa de tributo, en carencia de códigos o leyes generales que contengan principios fundamentales y que traten sobre los precios más relevantes. La elaboración legislativa del concepto de tributo ha estado influida por los resultados ya consolidados de los estudios de ciencias de las finanzas, a las cuales interesa el problema de la distribución del costo de los servicios públicos, que dirigen la formación de los precios relativos y de la satisfacción de las necesidades colectivas e individuales. Existe en el sistema legislativo un concepto de tributo, que es criterio de clasificación de aparatos jurídicos particulares, con crisis de las nociones tradicionales que se articula en más especies en relación con las normas individuales que le recepciona. La legislación nacional contrapone los impuestos, que comúnmente son considerados como ingresos destinados a financiar los gastos indivisibles; en cambio, las tasas, que son dirigidas a cubrir los gastos divisibles, se colocan en el límite que separa los tributos de las rentas de derecho privado y que, a veces, lo atraviesan accediendo al área intermedia del derecho especial en apoyo de la presencia, minoritaria, de componentes privatistas; en cambio, también, las contribuciones y los tributos especiales presuponen un beneficio particular a favor del contribuyente. La definición legislativa del tributo, en su articulación, es completa en sus motivaciones socio-económicas, y en los aspectos esenciales están en armonía con el concepto de tributo contenido en la Constitución y aparece marginalmente irrelevante. Ayuda a conseguir los fines pretendidos por las normas constitucionales sobre las cuales se funda el concepto del Estado Económico y Social, la correcta individualización del concepto constitucional de tributo como instrumento coactivo de política económica y solidaridad, a fin de consentir el sindicado de la correlación y de los elementos esenciales del concepto de tributo contenido en la legislación en continua evolución.”* MATUCCI, A, GONZALEZ, E, (2001), *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá Tomo II, pgs. 13 -14.-

El reproducido Art. 15 del Código Orgánico Tributario, prácticamente nos da la misma definición aportada por la doctrina.

Dino Jarach en la ya citada obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, realiza el siguiente enunciado:

*“Este análisis está destinado a poner de relieve el núcleo fundamental del Derecho Tributario Sustantivo, lo que se logra separando las obligaciones y deberes hacia la administración y las relaciones penales, porque sólo de esta manera puede establecerse la naturaleza de la relación jurídica tributaria propiamente dicha. Dicha naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones:*

- a) *La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.*
- b) *La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.*
- c) *La relación jurídica tributaria es una relación simple no compleja que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero.*
- d) *La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder.” JARACH, D, (2003) Fianzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, página 368*

El autor ha brindado cuatro enunciados que son muy claros para explicar la naturaleza de la relación jurídica tributaria.

Como un aspecto introductorio a su explicación y a la vez importante, Jarach señala que es necesario hacer dos disociaciones: la primera que consiste en distinguir las obligaciones y deberes que los particulares tienen con la administración; y la segunda, de la relación penal que puede llegar a existir entre la persona y el Estado, debido a que, sólo de esta forma se puede establecer con mayor claridad, precisión y facilidad la naturaleza de la relación jurídico tributaria.

Después de esa breve introducción, como primer enunciado, se señala que la relación jurídico tributaria es una relación personal y obligacional; lo que significa que es una relación jurídica entre un contribuyente y el Estado, que de conformidad con la doctrina, puede vincular a terceras personas en casos específicos. Así, Andrea Parlato, coincidiendo con este punto de vista, menciona:

*“Al responsable tributario se lo define normativamente como “quien en virtud de disposiciones legales resulta obligado al pago del impuesto junto con otros, por hechos o situaciones referida en estos en forma exclusiva”. Al sustituto se le conceptúa normativamente como “quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidas a estos, y también a título de cuenta”. “El Sustituto tiene la facultad de intervenir en el procedimiento de comprobación y liquidación del impuesto”. Algunas características diferenciales se advierten de modo inmediato: el responsable que obligado junto con otros, mientras que el sustituto lo hace en lugar de otros. Una característica común a las dos categorías de sujetos está constituida por la repercusión, que para el responsable constituye un “derecho”, en tanto que para el sustituto es una “obligación”, salvo que expresamente se disponga lo contrario”. PARLATO, A, (2001) El Responsable y el Sustituto del Impuesto,*

Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Tomo II, Bogotá- Colombia, páginas 18.

Como segundo enunciado, dice que la relación jurídico tributaria comprende obligaciones y derechos tanto de los contribuyentes al Estado como de este a los contribuyentes, es decir, que tanto el Estado como los particulares tienen obligaciones que cumplir y derechos para ejercer.

En un tercer enunciado, el autor expresa que la relación jurídico tributaria, es una relación simple y que abarca la obligación de dar el impuesto y otras cantidades de dinero que la ley determine. No existe ninguna otra obligación más allá que la de pagar el dinero que la ley establezca.

Como cuarto y último enunciado, Jarach señala que la relación tributaria es una relación de derecho y no de poder, por cuanto ésta nace de la ley y no de la voluntad del Estado a través de su gobernante aplicando el poder que se le ha otorgado.

Según Dino Jarach, la relación jurídico tributaria se compone de distintos elementos, a saber:

- a) En primer lugar, constan los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto, es decir, que el Estado a través de sus órganos competentes fija como parte de los ingresos para el presupuesto general a la recaudación de los diferentes tributos, basándose obviamente en los mandatos de la ley;
- b) En segundo lugar, se encuentran los sujetos que conforman la obligación tributaria que son dos: los unos son los obligados al pago de un gravamen (sujeto pasivo); y, el otro, el que debe recaudar el tributo (sujeto activo).

c) En tercer término se encuentra la base de medición, también llamada base imponible, esto es, la adopción de ciertos parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación. JARACH, D, (2003) Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pg. 376.

d) En cuarto término la delimitación del espacio y del tiempo de esos hechos, es decir, el territorio donde se produjo el hecho generador y en cuanto al tiempo, el año fiscal en el que se produjo este hecho.

e) En quinto lugar se encuentra la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* (la cantidad de dinero a pagar) de la obligación tributaria.

No se puede dejar de mencionar al hecho generador o hecho imponible (pese a que no consta dentro del plan de estudio) ya que constituye un elemento sustancial de la relación jurídica tributaria.

El hecho imponible o hecho generador se encuentra enmarcado en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario que dice lo siguiente:

*“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”* Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009

Dino Jarach en la citada obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, sostiene que la ley por sí sola no puede generar una obligación sin la existencia en la realidad del hecho imponible y el hecho imponible no crea ninguna obligación tributaria sin la existencia de la ley, es decir, el hecho imponible depende de la ley como esta depende del hecho imponible; esto quiere decir, que el hecho imponible o hecho generador como lo conocen otros autores, es un hecho jurídico, - para decirlo de una manera menos técnica -, es un hecho que por

disposición de la ley, produce efectos jurídicos a través de la creación de una obligación. Ob. Cit. página 381.

Catalina García Vizcaíno por su parte nos define al hecho imponible de la siguiente manera:

*“El hecho imponible siempre es un hecho jurídico aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, en principio, un hecho económico, al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Puede consistir en un hecho, acto, actividad o conjunto de hechos-actos o actividades de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos; etc., previstos en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria...”* GARCÍA VIZCAINO, C, (2006) *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, página 310.

La autora concuerda con Jarach al mencionar que el hecho imponible siempre es un hecho jurídico, pero añade que este hecho es un acto económico al que la ley le otorga una trascendencia jurídica. Concluye que estos actos realizados por los particulares dentro de una cierta jurisdicción, bajo una administración y contempladas en una norma son el nacimiento de una obligación tributaria.

Adicionalmente Luigi Ferlazzo, define al hecho imponible diciendo que:

*“... es el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización de presupuestos de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas”* FERLAZZO, L, (2001) *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, Tomo II, pg. 63.

Las definiciones doctrinarias antes enunciadas, están recogidas en el Art. 17 del Código Orgánico Tributario, cuyo texto señala:

*“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o*

*se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.” Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009*

### **I.3.1 EL SUJETO PASIVO**

El Código Orgánico Tributario ecuatoriano, en su Artículo 24 da una definición del sujeto pasivo, textual:

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

*Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.” Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009*

Para el autor Giuliani Fonrouge, el sujeto pasivo es *“la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”* FONROUGE, G, (1996) citado en la obra *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas* de GARCÍA VIZCAINO, C, Depalma, Buenos Aires, pg. 324

Como señalan la norma legal y la doctrina ya reproducidas, el sujeto pasivo es una persona natural o jurídica a quien la ley obliga a pagar una cierta cantidad de dinero por concepto de tributo ya sea en calidad de contribuyente o deudor como prefiere llamarlo el autor, o como un tercero. Bajo esta premisa merece adentrarse en la teoría del Sujeto Pasivo.

En el caso específico de los impuestos nacionales, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento, definen un concepto global de quienes son considerados como sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin distinguir entre el conglomerado *–de acuerdo a la doctrina–* entre el real sujeto pasivo y/o aquellos responsables de la obligación tributaria; sin embargo el Reglamento distingue lo que la doctrina define como el sustituto tributario.

El Artículo 2 del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, expresa:

*“Artículo 2.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de contribuyentes: las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras y las empresas del sector público, excepto las que prestan servicios públicos, que obtengan ingresos.*

*Los sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de agentes de retención: las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, las entidades y organismos del sector público, según la definición de la Constitución Política del Ecuador y las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban.”* Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.- Decreto Ejecutivo 1051, Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No 337 de 15 de Mayo de 2008.

El profesor italiano Andrea Parlato, respecto del sujeto de la obligación tributaria, sostiene:

*“El legislador, mediante los mecanismos normativos configuradores de los supuestos de responsable y de sustituto, provoca una desviación en el criterio de imputación del efecto jurídico. Dicho efecto incide sobre sujetos que no se hallan en la típica relación con el presupuesto del tributo (sobre el cual nos hemos ya detenido), de tal modo que la repercusión es subsiguiente a la existencia de una deuda ajena.”* PARLATO, A, (2001) *El Responsable y el Sustituto del Impuesto, Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, Tomo II, pg. 195.

De esta cita se colige, que un tercero independiente de la realización del hecho generador puede convertirse en sujeto pasivo, sin que tenga la exigencia directa del pago del impuesto; esta afirmación se traduce en la realidad ecuatoriana para los denominados “agentes de retención”, quienes sin ser los reales sujetos pasivos, son llamados legalmente a precautelar el pago del tributo del verdadero sujeto pasivo.

La figura de los “agentes de retención”, se presenta principalmente cuando operara el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; es decir, estos dos tributos evidencian el concepto de **sustituto o responsable** en la legislación nacional. En la conferencia dada a los alumnos de los últimos años de la Universidad Iberoamericana, el Magíster en Derecho Tributario, Javier Niquina Salazar, respecto de la figura de los agentes de retención, dijo:

*“A manera de ejemplo: Un contribuyente realiza una venta de 1000 USD más IVA, es decir 1112 USD por servicios legales, el receptor del servicio; la compañía CC S.A., efectúa el pago de la siguiente forma: sobre los 1000 USD, la compañía retiene por anticipado el 8% del Impuesto a la Renta, es decir 80 USD, y sobre los 112 USD que corresponden al IVA retiene el 100%, en consecuencia, el contribuyente que realiza la venta de servicios legales recibe de la factura de 1112 USD, 920 USD, puesto que el resto de impuesto fue retenido, lo que implica una liberación de responsabilidad del real contribuyente respecto del pago de impuestos sobre esa venta.*

*En varias entrevistas con funcionarios del Servicio de Rentas Internas (Regional Norte), manifestaron que las retenciones en la fuente sirven para evitar la evasión del pago del Impuesto a la Renta y del IVA y que se ha concentrado específicamente el sistema de gestión tributaria, de tal suerte que sean las compañías y/o sociedades y/o personas naturales obligadas a llevar contabilidad quienes, sean las encargadas de retener los impuestos, ya que debido a la información que presentan mensualmente, es más fácil controlar a través de éstos contribuyentes, que directamente al real sujeto pasivo.”* NIQUINGA SALAZAR, J, (2010) Apuntes de la Conferencia Magistral, diciembre de 2010, Universidad Iberoamericana del Ecuador.

### I.3.2 EL SUJETO ACTIVO

El Art. 23 del Código Orgánico Tributario señala la siguiente definición de sujeto activo:

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

El Capítulo I, Título III del Código Orgánico Tributario, circunscribe de mejor manera el alcance del término “ente público”, puesto que, define exactamente a las entidades que pueden ser consideradas dentro del concepto de sujeto activo. Los artículos 64, 65 y 66 del mencionado Código, disponen:

*“Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.*

*En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables. La misma norma se aplicará:*

- 1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;*
- 2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,*
- 3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.*

*Art. 65.- Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.*

*A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.*

*Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación”. Código Orgánico Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento No 544 de 9 de marzo de 2009.*

Dino Jarach, en su obra “El Hecho Imponible” define de la siguiente manera al sujeto activo:

*“El estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria: en gran parte el estudio del sujeto activo es extraño al derecho tributario material y pertenece más bien al derecho constitucional. Sin embargo, como a través de la ley tributaria positiva la pretensión del tributo puede ser atribuida a un sujeto diferente del que posee la soberanía, el sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos”. JARACH, D, (1982) El Hecho Imponible, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pgs. 65 y 66.*

Claramente explica el nombrado autor, el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, no es aquel ente Estatal que crea la norma tributaria con la que se

establece la obligación, sino aquel designado para que actúe como acreedor o recaudador de la obligación tributaria.

Según Jarach, el estudio del sujeto activo, no concierne al Derecho Tributario Material, por el contrario, concierne al Derecho Constitucional por tratarse de una entidad administrativa del Estado, en las que se incluyen los gobiernos autónomos y seccionales. La Constitución determina la organización de los entes públicos descentralizados (consejos provinciales y municipios) que son considerados como sujetos activos de la relación jurídico tributaria. El Art. 242 de la Constitución de la República del Ecuador dispone:

*“Art. 242.- El Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Por razones de conservación ambiental, étnico-culturales o de población podrán constituirse regímenes especiales. Los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales serán regímenes especiales.”* Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No 449 de 20 Octubre de 2008.

Adicionando a lo expuesto por el maestro Jarach, respecto del Sujeto Activo de la relación jurídico tributaria; en nuestro ordenamiento jurídico la Administración Tributaria Central juega un papel fundamental no solo por ser titular del crédito tributario, sino porque es la entidad encargada de la dirección de la política fiscal en el Ecuador; por este motivo se transcribe el perfil del sujeto activo de acuerdo con el criterio de Manuel González quien dice:

*“Sujeto Activo del Crédito Tributario:*

- 1. Es el titular del supuesto de hecho que genera su derecho a percibir el crédito tributario, esto es, la realización del hecho imponible supone el nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo y el consiguiente nacimiento del crédito tributario para el sujeto activo...*
- 2. La titularidad activa viene determinada por ley. Es una exigencia normal de la leyes constitucionales*
- 3. Es quien tiene derecho al crédito tributario, que consiste en la prestación de la obligación tributaria. Como las leyes, por exigencia constitucional (principio de reserva de ley) fijan sus elementos esenciales*

*de la obligación tributaria con objeto de perfilar su contenido de derecho de crédito tributario, el cual no será sin la prestación que resulte de la obligación tributaria.*

4. *Es quien resulta protegido por el ordenamiento jurídico en orden a obtener la prestación tributaria. Por ella puede desarrollar el oportuno procedimiento para exigir que la obligación tributaria la cumpla el sujeto pasivo y con ello obtener el objeto de su derecho subjetivo de crédito tributario.” GONZALES, M, , Tratado de Derecho Tributario, El Estado, Los Entes Locales y Otros Sujetos, Temis, Bogotá, Tomo II, página 148*

## CAPÍTULO II

### IMPUESTOS NACIONALES

#### II.1 EL IMPUESTO A LA RENTA

##### II.1.1 GENERALIDADES TEÓRICAS DEL IMPUESTO A LA RENTA

Para explicar de mejor manera el alcance de impuesto a la renta, debemos entender el concepto de impuesto; al respecto el maestro ecuatoriano José Vicente Troya, enseña:

*“En los tiempos que corren, a diferencia de lo ocurrido en épocas pasadas, el impuesto es un recurso público permanente que los Estados lo crean y exigen sistemáticamente. Se lo considera la forma corriente mediante la cual los habitantes de un país, cumplen con su obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público. Representa el predominio del ingreso contribucional, frente al ingreso patrimonial de épocas pretéritas”* TROYA, J, (1990) *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, página 116

Por su parte, Dino Jarach nos brinda una definición de impuesto que a continuación se transcribe:

*“Lámase impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, carga de familias, monto total de ingresos y fortunas.”* JARACH, D, (2003) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pg. 253.

El impuesto es una especie de tributo que nace o como lo dice el autor, se establece en razón de una valoración de carácter político de la riqueza objetiva (o valor de los bienes) que posea una persona, o en tanto y en cuanto a las circunstancias personales del sujeto pasivo, tales como, estado civil, el monto

total de sus ingresos (que son calculados anualmente) y la sumatoria de su fortuna.

Gastón Jése citado dentro de la obra de Catalina García Vizcaíno, da la siguiente definición de impuesto:

*“Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste (‘sin contrapartida).”* GARCÍA VIZCAINO, C, (1996) *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, pg. 67.

Al respecto vale una digresión necesaria, los ingresos que percibe el Estado por concepto de impuestos, son utilizados en obras de diversa naturaleza, tales como vialidad, agua potable, energía eléctrica, defensa interna y externa, educación y salud pública, que de acuerdo a la Constitución son servicios públicos encargados a los gobiernos autónomos.

Por ejemplo: el Distrito Metropolitano de Quito, administra diversos servicios públicos que son regentados por los ingresos tributarios tanto por ellos gestionados, así como, los correspondientes a las asignaciones del gobierno central, entre ellos la educación, la energía eléctrica, el transporte público, la vialidad en el Distrito Metropolitano y el agua potable.

Los ingresos tributarios del Distrito Metropolitano de Quito alcanzaron alrededor de 44 millones de dólares en el año 2003, cifra que implicó el 34% del ingreso total del Municipio capitalino; a continuación un detalle de los tributos que formaron parte del Ingreso Tributario de Quito.

<b>Ingresos Tributarios 43.118.751,86</b>	
<b>Cuenta</b>	<b>Valor</b>
A LOS ACTIVOS TOTALES	9.576.391,04
A LOS PREDIOS URBANOS	15.028.536,49
ALCABALAS	3.638.662,49
ESPECTACULOS PUBLICOS	1.623.700,53
IMPUESTO A PREDIOS RURALES	318.481,29

IMP.UTILIDAD VENTA INMB. URBANOS	1.290.502,40
MULTAS E INTERESES	532.316,71
OTROS TRIBUTARIOS	55.568,14
PATENTES (MENSUAL Y ANUAL)	9.431.048,63
REGISTRO	1.623.544,14

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador.

Miremos en cambio el ingreso tributario del Municipio de Guayaquil, que alcanzó la cifra del 24 millones de dólares para el mismo año 2003, representando el 12% del ingreso total del Municipio, lo que demuestra que la gestión tributaria del Municipio de Guayaquil en comparación con la de Quito fue inferior, tomando en cuenta que los gobiernos seccionales autónomos tienen las mismas facultades constitucionales respecto de la administración y cobro de impuestos.

<b>Ingresos Tributarios 24.532.368,02</b>	
<b>Cuenta</b>	<b>Valor</b>
A LOS ACTIVOS TOTALES	7.584.607,08
A LOS PREDIOS URBANOS	6.662.285,59
ALCABALAS	3.434.182,88
ESPECTACULOS PUBLICOS	1.344.567,59
IMPUESTO A PREDIOS RURALES	153.875,72
IMP.UTILIDAD VENTA INMB. URBANOS	341.898,23
MULTAS E INTERESES	1.322.231,10
OTROS TRIBUTARIOS	0,00
PATENTES (MENSUAL Y ANUAL)	1.286.063,81
REGISTRO	2.402.656,02

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador.

Haciendo hincapié en nuestra aseveración anterior, el Código Orgánico Tributario consigna el siguiente principio:

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

*estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.” Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo de 2009.*

Si bien la doctrina y la ley coinciden en que los tributos deben servir como política de redistribución de la riqueza entre los ciudadanos, desafortunadamente no se han producido tales efectos, muestra de ello son los deficientes sistemas de educación y salud nacional, así como el de vialidad que en cierta medida esta clase de omisiones gubernamentales, han provocado que el contribuyente busque la manera de reducir el pago de tributos; sin embargo, los gobiernos locales han sido los puntales en la transparencia del gasto público, hecho que ha permitido incrementar los índices de recaudación, puesto que han podido demostrar a sus contribuyentes que los tributos que sufragan, se traducen en obras y servicios tangibles.

El maestro Dino Jarach, (quien a su vez cita a varios autores como Adam Smith y David Ricardo) expone que la ganancia o renta, representa los ingresos que obtiene una persona, por realizar una actividad económica determinada, es decir, la renta puede provenir de varias fuentes, previstas por la ley. JARACH, D, (2003), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pgs 471, 472 y 473

Horacio García Belsunce citado dentro de la obra de Catalina García Vizcaíno, realiza un análisis similar al del maestro Jarach, con quien coincide en la conclusión de que la renta puede provenir de varias fuentes y que la renta representa las ganancias que tienen las personas en cualquier actividad económica, que se refleja en el aumento del capital o en los bienes que rodean al sujeto pasivo. GARCÍA BELSUNCE, H, dentro de la obra de GARCÍA VIZCAÍNO, C, (1996), *Derecho Tributario*, Tomo III Parte Especial, Depalma Buenos Aires, pgs 3 y 4

Enfocando el caso ecuatoriano, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el Artículo 2, numeral 1, define a la renta de la siguiente manera:

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

*1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios...” Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.*

Es interesante analizar la definición que la ley da respecto a las actividades que un contribuyente puede efectuar durante el ejercicio económico, a manera de ejemplo, la ley grava aquel enriquecimiento – *por decirlo de alguna manera*- de índole gratuito, es decir, mi abuelo me regala un caballo pura sangre, el semoviente pasa a ser parte de mi patrimonio y por ende esa donación ha incrementado mi riqueza, aspecto que me convertiría en sujeto de pago del impuesto a la renta.

Otra particularidad del Impuesto a la Renta ecuatoriano, es que grava a la Renta Global del contribuyente; pero ¿qué implica este concepto?, implica: si un contribuyente o sujeto pasivo nacional que obtiene rentas en el extranjero, está en la obligación de declarar ante la autoridad tributaria nacional ya que según nuestra normativa tributaria es un ingreso de fuente ecuatoriana; el Art 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ordena:

*“Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.” Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.*

Este concepto legal hace la diferencia con aquellas legislaciones que manejan el “**concepto de renta territorial**”, es decir, aquellos países que solo gravan a los ingresos producidos dentro de ese país, exceptuando a los ingresos que reciben sus contribuyentes en otros Estados.

En la cita in extenso miremos el criterio respecto de la renta en el extranjero expuesta por el autor venezolano Luis Jiménez quien señala lo siguiente:

*“El Estado entonces se considera con derecho a gravar a sus ciudadanos o corporaciones por el solo hecho de que sean sus nacionales, independientemente de los nexos afectivos, familiares o de simple permanencia en el país del cual se es nacional. Como podrá advertirse la nacionalidad es un concepto estrictamente jurídico, y por el caso impositivo, esa condición jurídica “vincula” o “amarras” a los nacionales con su país y da*

*derecho a éste a gravarlos, independientemente de que el enriquecimiento ocurra o no en el ámbito territorial del Estado. En la actualidad sólo conocemos que este factor de conexión sea utilizado por los Estados Unidos y Filipinas, para gravar a sus nacionales. Un tercer factor de conexión o residencia que tienen los sujetos pasivos en determinado país o Estado. En este caso, la gravabilidad o no de los enriquecimientos estará determinado por la circunstancia de hecho de una permanencia en un determinado país. De allí el concepto de domicilio o residencia, que implica presencia física y que esa presencia sea más o menos extendida en el tiempo, de conformidad con el tiempo o período establecido en la normativa interna. Hacemos nuestro el comentario de Vicente Oscar Díaz, que citando a los autores extranjeros Gilbert Tixier y Peters and Kolling, quienes manifiestan que la residencia es una de las coordenadas típicas a través de las cuales se expresa la relación sujeto espacio, cuya importancia es relevante para el sujeto alcanzando al criterio de renta mundial. Este concepto de residencia ha nacido del ámbito civil y se traspasa o es asumido por el ámbito tributario. Este concepto sirve además como norma básica para alcanzar la tributación a los extranjeros, no solamente con las actividades ejercidas localmente, sino a las producidas fuera de dichos Estados. En los supuestos del impuesto sobre la renta, el legislador en forma habitual se posesiona de la realidad fáctica de la residencia, con el deliberado propósito de constituir sobre ella una hipótesis normativa, a la que asigna un auténtico jurídico. La residencia como factor de conexión, abarca supuestos amplios y extensos. Puede que una persona se dedique a la explotación de hidrocarburos en Texas, Estados Unidos, tenga nacionalidad canadiense, pero se encuentre residenciado en Francia, pagará impuesto sobre la renta en Francia por su condición de residente o domiciliado. Dejaremos a un lado por ahora, este sencillo análisis, algunas consideraciones necesarias sobre tributación internacional y las medidas internas o externas para evitarla. Cuando un Estado asume el factor de conexión del domicilio o residencia, decimos que estamos en presencia del principio de la "renta mundial", porque la gravabilidad del enriquecimiento estará determinada por la presencia física en determinado país y serán obviamente gravados, en principio, los enriquecimientos que se obtengan en otros países que hayan adoptado los factores de conexión de la territorialidad y de la nacionalidad." JIMENEZ, L, (2011) Implicaciones Del Principio De Renta Mundial En El Impuesto A La Renta En Venezuela, www.homesurdaneta.com.*

Dino Jarach hace una división de sistemas de imposición a la renta o a los réditos o también impuesto sobre la renta como lo denominan en Argentina; a su criterio son tres sistemas: el sistema de impuestos reales o cedulares, cuya aplicación recae sobre la renta que deviene de los bienes inmuebles, sean estos urbanos (edificaciones, casas, etc.) o rurales (haciendas agrícolas, fábricas, minas, entre otras). Al mismo tiempo es aplicable sobre las rentas obtenidas por el desempeño de una profesión, arte u oficio con fines de lucro, con la salvedad de que estas personas dedicadas a estas actividades no se

encuentren bajo una relación de dependencia. JARACH, D, (2003) *Fiananzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pgs. 477 y 478

El sistema unitario por su parte como su nombre lo dice, crea un solo impuesto sobre distintas rentas, es decir, no discrimina el origen de las rentas ni la fuente si es nacional o extranjera, tan sólo las toma como lo que son y sobre esos ingresos impone una tarifa pagadera cada cierto tiempo, permitiendo que el sujeto pasivo del impuesto realice deducciones por concepto de cargas familiares, gastos de salud y gastos de educación. Ob. Cit. 478 y 479

Los sistemas mixtos, como su nombre lo indica, son aquellos que hacen una combinación entre el sistema unitario y el real o cedular, es decir, toman a la renta como un todo, pero al mismo tiempo la dividen en diferentes tipos de renta considerando la actividad realizada para obtener el rédito y la fuente, sea esta nacional o extranjera. De la misma manera permite la posibilidad de que los contribuyentes puedan hacer deducciones que obviamente permita la ley. Ob. Cit. 479 y 480

La legislación ecuatoriana para establecer el impuesto a la renta se basa en el sistema mixto, así lo demuestran los Arts. 1, 2, 5, 6 y 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuyos textos en su orden se reproducen:

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

*Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:*  
*1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y*  
*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.*

*Art. 5.- Ingresos de los cónyuges.- Los ingresos de la sociedad conyugal serán imputados a cada uno de los cónyuges en partes iguales, excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia o como resultado de su actividad profesional, arte u oficio, que serán atribuidos al cónyuge que los perciba. Así mismo serán atribuidos a cada cónyuge los bienes o las rentas*

*que ingresen al haber personal por efectos de convenios o acuerdos legalmente celebrados entre ellos o con terceros. De igual manera, las rentas originadas en las actividades empresariales serán atribuibles al cónyuge que ejerza la administración empresarial, si el otro obtiene rentas provenientes del trabajo, profesión u oficio o de otra fuente. A este mismo régimen se sujetarán las sociedades de bienes constituidas por las uniones de hecho según lo previsto en el artículo 38 de la Constitución Política de la República.*

*Art. 6.- Ingresos de los bienes sucesorios.- Los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computarán y liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente.*

*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 y dividendos distribuidos por 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.

*Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.” Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.*

## **II.1.2 IMPUESTO A LA RENTA EN ECUADOR**

Como quedó anotado en el punto anterior, la legislación ecuatoriana adopta el sistema mixto de imposición sobre la renta.

El Impuesto a la Renta, es aplicado según el Artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno a la renta global que obtengan personas naturales (nacionales o extranjeras), sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras.

Las ganancias que obtengan los sujetos pasivos señalados, pueden provenir de fuente nacional o extranjera, según dispone el Artículo 2 del mismo cuerpo legal, por lo tanto, la base imponible de este impuesto será la obtención de algún rédito o ganancia conforme se lo ha explicado anteriormente y siempre que provengan de fuente lícita.

La reforma tributaria del 2008, incluyó criterios importantes que definen de mejor manera al sujeto pasivo, por ejemplo: si una persona natural permanece en el Ecuador más de 180 días continuos o discontinuos en un ejercicio fiscal, es considerado como residente en el Ecuador para efectos tributarios del impuesto a la renta, así ordena el Art. 8 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

*“Art. 8.- Servicios ocasionales de personas naturales no residentes.- Para los efectos de lo dispuesto por el numeral 1) del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se entenderá que no son de fuente ecuatoriana los ingresos percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador cuando su remuneración u honorarios son pagados desde el exterior por sociedades extranjeras sin cargo a sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador.*

*Tampoco estará sujeto a retención ni pago de tributo, cuando el pago de la remuneración u honorario esté comprendido dentro de los pagos efectuados por la ejecución de una obra o prestación de un servicio por una empresa contratista en los que se haya efectuado la retención en la fuente, correspondiente al ejecutor de la obra o prestador del servicio.*

*Se entenderá que una persona natural no es residente cuando su estadía en el país no ha superado ciento ochenta y tres (183) días calendario, dentro de un mismo ejercicio económico, contados de manera continua o no.”* Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009.

Otra de las innovaciones de la reforma tributaria del año 2008, fue la inclusión del concepto de “establecimiento permanente” o lugar fijo de negocios, así como el de “partes relacionadas” (para las compañías extranjeras).

Respecto del Establecimiento Permanente el maestro, García Pratz sostiene:

*“Como ocurre con la mayoría de los conceptos e institutos jurídicos, la figura del establecimiento permanente no aparece en el derecho internacional tributario de modo plenamente configurado con unas características y un régimen jurídico perfectamente establecido. Al contrario, el derecho internacional tributario toma esta figura de los derechos nacionales tributarios que previamente habían tomado el mismo de otras parcelas del ordenamiento jurídico. En efecto la doctrina internacional ha situado el origen de la figura objeto del presente estudio en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, en concreto en el derecho mercantil de Prusia, que utilizaba el término *betriebsstätt* para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial. Con posterioridad, el derecho prusiano tomó este término para dilucidar la sujeción sobre las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de aquellos sujetos que vivían en otros municipios. En consecuencia el origen de esta figura en el derecho tributario se encuentra en los impuestos producto y no en la imposición sobre la renta.”* GARCIA PRATS, F, (1996), *El Establecimiento Permanente*, Tecnos, Madrid, pg. 39.

Respecto del concepto “partes relacionadas”, que es el control que ejercen los Estados a fin de que los grandes contribuyentes (compañías transnacionales o compañías en alianzas con otras compañías en otros países) no dejen de

declarar y pagar sus impuestos en cada uno de los lugares donde realicen sus operaciones, otorgándoles beneficios como convenios para evitar la doble tributación y por medio de ello se les hace acreedores a créditos tributarios, pero al mismo tiempo, la aplicación de este concepto evita que dichos contribuyentes reduzcan su impuesto causado a través de un informe de precios de transferencia. Los precios de transferencia son aquellos que fija la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para productos de exportación, fijando un rango de precios para los productos materia de la transacción de esos contribuyentes.

El concepto “partes relacionadas” también se aplica cuando una de los referidos grandes contribuyentes, se encuentra domiciliado en un país de menor tarifa impositiva (paraísos fiscales). NIQUINGA SALAZAR, J, (2010) *Apuntes de la Conferencia Magistral de diciembre de 2010, Universidad Iberoamericana del Ecuador.*

El Doctor Jorge Tamayo, experto en materia Tributaria, expresó que este concepto se utiliza para la aplicación del Estudio de Precios de Transferencia, desde el año 2005, es exigible en el Ecuador. TAMAYO, J, (2010) *Apuntes de la Conferencia Magistral de diciembre de 2010, Universidad Iberoamericana del Ecuador.*

### **II.1.2.1 INGRESOS DE FUENTE ECUATORIANA**

El Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno, circunscribe en un solo concepto a todas aquellas actividades económicas realizadas por un residente en el Ecuador, nacional o extranjero, para ser considerado como sujeto pasivo del impuesto a la renta, esto encierra el concepto llamado “**ingresos de fuente ecuatoriana**” los cuales se concretan en las siguientes actividades:

1. Los ingresos que provienen por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y

cualquier otra de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano.

2. Los percibidos por actividades desarrolladas en el exterior, pero con domicilio en el Ecuador.
3. Las utilidades provenientes de la venta 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 y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el Ecuador;
6. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecidas permanente en el Ecuador.
7. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador;
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 Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009

Para estos efectos, el Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera, todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio ecuatoriano, en el que efectúe sus actividades.

La ley es muy clara al enumerar las distintas fuentes de ingreso de las que puede provenir la renta de una persona natural o jurídica, nacional o extranjera residente en el Ecuador.

Se ha mencionado como ingreso gravable a la renta percibida por los juegos de azar, donaciones, legados y herencias, debido a que esta clase de rentas tienen un trato diferenciado con respecto de los otros tipos de ingresos, y es que justamente estos réditos pagan un impuesto a la renta único que lo señala la ley, es decir, que sólo se pagan por una sola vez; en el caso de los juegos de azar por ejemplo, se debe pagar el 14% del total de lo percibido. Para el caso de donaciones, legados y herencias se aplican distintas tarifas que varían conforme la cuantía de los bienes donados, legados o heredados.

### **II.1.2.2 TARIFAS**

Las tarifas del Impuesto a la Renta se dividen en tres grupos:

El primer grupo es el de las personas jurídicas o sociedades como las definidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, a quienes se les aplica una tarifa impositiva única del 22%, excepto aquellas compañías que

hayan suscrito contratos para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos con el Estado quienes pagan una tarifa impositiva del 25%.

Varios tributaristas consideran que, parte del Impuesto a la Renta, es también el 15% de la participación laboral de los trabajadores, que está ordenado en el Código del Trabajo; a nuestro parecer, sin ser legalmente un tributo, este porcentaje de participación de los trabajadores en la utilidad de la compañía, afecta directamente a la utilidad de la empresa, razón por la cual, consideramos que si podría enmarcarse como parte del Impuesto a la Renta del contribuyente.

El Art. 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala:

*“Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible. Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital. En el caso de instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo, incluidos los pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes. Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible salvo que por la modalidad contractual estén sujetas a las tarifas superiores previstas en el Título Cuarto de esta Ley. Las utilidades distribuidas en el país o remitidas al exterior o acreditadas en cuenta después del pago del impuesto a la renta o con cargo a rentas exentas, no estarán sujetas a gravamen adicional ni a retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta.” Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009*

El segundo gran grupo está conformado por las personas naturales a quienes se les aplica una tarifa progresiva del Impuesto a la Renta, es decir, que cuanto más alta sea la renta del contribuyente, mayor impuesto deberá pagar.

Es importante mencionar que la tarifa del Impuesto a la Renta para las personas naturales, pese a ser progresiva, es la más alta. Buscando una justificación del porqué esta alta tarifa para las personas naturales, deducimos que esta aplicación impositiva se sustenta en el hecho de que los contribuyentes de esta categoría son los menos controlables por el SRI, debido a que los medios de control y gestión tributaria son más eficaces en las personas jurídicas.

En el tercer grupo están las sucesiones indivisas, es decir, aquellas herencias o donaciones, cuyos beneficiarios no hayan dividido la cosa heredada, legada o donada.

Las sucesiones indivisas reciben el mismo tratamiento impositivo que las personas naturales.

El Artículo 36 de la misma ley, contiene la tabla tarifaria y detalla de la siguiente manera:

*“Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:*

*a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:*

*Impuesto a la Renta 2011*

<i>Fracción Básica</i>	<i>Exceso hasta</i>	<i>Impuesto Fracción Básica</i>	<i>% Imp. Frac. Exc.</i>
	9,210,	-	0%
9,210	11,730	0	5%
11,730	14,670	126	10%
14,670	17,610	420	12%
17,610	35,210	773	15%
35,210	52,810	3,413	20%
52,810	70,420	6,933	25%
70,420	93,890	11,335	30%
93,890	En adelante	18,376	35%

*Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC*

*al 30 de Noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.” Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No 94 de 23 de diciembre de 2009.*

Este Artículo lo que pretende es equilibrar en el pago del impuesto, es decir, que aquel contribuyente que perciba menor ingreso, pague menos impuesto o esté exento de cumplir con dicha obligación, mientras que aquel que perciba mayor renta pague más impuesto.

## **II.2 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **II.2.1 GENERALIDADES TEÓRICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Es importante resaltar el alcance teórico del impuesto al valor agregado para comprender el ámbito de su aplicación, para ello señalaremos que desde el punto de vista económico financiero, el impuesto al valor agregado pertenece al género de impuestos a las transacciones o impuestos indirectos.

Con respecto a la incidencia del impuesto al valor agregado en la economía, el Doctor Mauricio Durango manifiesta:

*“El índice GINI es un indicador que mide la distribución del ingreso. Es una construcción estadística que resume la forma y la magnitud en que una determinada distribución observada difiere de una distribución de referencia. La unidad de medida varía entre 0, que representa el valor mínimo (ausencia de desigualdad), y 1, que es el grado máximo de desigualdad de los ingresos o su aporte al componente de bienestar y equidad en una sociedad. La concentración de los ingresos es síntoma de desigualdad, lo cual tiene consecuencias en el bienestar de la población en lo que respecta al acceso y disponibilidad de recursos, selección de satisfactores de necesidades básicas, potencialización de las capacidades y desarrollo de habilidades del individuo, etc. . La equidad requiere de una mayor distribución del ingreso y de la propiedad, empleo, etc. En América latina, el Ecuador se ubica entre los países, con mayor grado de concentración del ingreso. Según un estudio de trece países realizados por el BID, el Ecuador era, hacia 1995, el tercer país más in equitativo en la región luego de Brasil y Paraguay. El ingreso es una de las medidas de la capacidad de consumo más frecuentemente utilizadas. Según los estudios del BID, el “coeficiente del GINI” del ingreso per capita de los hogares de las ciudades en Ecuador, mostró un aumento de 22% entre*

1990 y 2000, al pasar de 0,456 al 0,555. Dicho medidor revela la existencia de una enorme inequidad respecto de los ingresos entre los diferentes estratos sociales. **Para combatir semejante inequidad sería menester una reforma tributaria al IVA de tan dramáticas proporciones que muchos sectores económicos no podrían soportarla y conllevaría consecuencias políticas negativas**". DURANGO, M, (2004), "Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana" Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, Ecuador, pgs. 275.

Las negrillas y el subrayado me pertenecen.

El IVA se aplica a la circulación económica de bienes y servicios, cuya característica fundamental es la fragmentación del valor de los bienes que se transfieren y de los servicios que se prestan para someterlos a tributación en cada una de las etapas de negociación; por este motivo, el valor total de los bienes y servicios, la "etapa final", queda gravada con este impuesto.

Por las razones indicadas, decimos que el Impuesto al Valor Agregado no es un impuesto acumulativo, como lo es el Impuesto a los Consumos Especiales; el IVA es un impuesto susceptible de reembolso por parte del Estado, conforme se desprende del criterio de Jorge Macon, que en la cita in extenso, a continuación se expone:

*"El Impuesto al Valor Agregado es en realidad un impuesto a las ventas que, ahora sí, puede ser denominado legítimamente al consumo, por lo cual puede ser considerado natural. Su difusión ha sido enorme. De acuerdo con Kaplan existen actualmente 123 países que lo utilizan como medio de financiación del sector público, con tasas que van del 3% al 25% y esa enorme difusión se ha operado en solo treinta años. Pero su origen, era realmente un tributo que gravaba el valor agregado, es decir la suma de la retribución de los factores de la producción salarios y ganancias... Se puso en evidencia, entonces que los impuestos a las ventas nacionales, por ejemplo el alemán en cascada, podía desgravar las exportaciones, pero aun así estas quedaban gravadas por el impuesto pagado en las etapas anteriores de comercialización o industrialización. Tan seriamente se tomó en Alemania el problema, que se comenzó a efectuar devoluciones a los exportadores del impuesto que se había pagado en etapas anteriores. Es fácil imaginarse la enorme tarea que representaba efectuar las estimaciones. El autor recuerda que una vista a la central de una importante fábrica de motores, donde le mostraron los papeles de trabajo realizados para solicitar la devolución correspondiente a una importación; cada solicitud de devolución a la administración implicaba papeles de trabajo que tenían a cuarenta centímetros de grosor. Y eso se limitaba a las materias primas. El sistema francés era en la etapa industrial, es decir no múltiple. Pero solo permitía la deducción de los insumos cuando eran materias primas. De manera que*

*también tenía un grado de acumulación. Probablemente no menos al alemán, a pesar de que permitía deducciones, porque tenía una tasa mucho más alta. Entonces, sobre todo por influencia del informe Tinbergen. Maurice Laure, director de impuestos de Francia, comenzó a pensar en alternativas a los impuestos a las ventas vigentes. Desde luego pensó en el Impuesto al valor agregado, versión Admas – Siemens-Shoup, pero era obvio que tenía los mismos problemas que los impuestos en cascada. Es relativamente fácil calcular en el exportador el valor agregado correspondiente a las exportaciones. Pero ¿cómo se hace para calcular la retribución de los factores de las etapas anteriores? Y entonces se le ocurrió la idea salvadora. Podemos calcular el valor agregado, es decir la retribución de los factores, sumando los salarios y las ganancias como estaba propuesto. Pero también podemos hacerlo hallando la diferencia entre compras y venta, que es necesariamente, exactamente, igual por definición. Y si gravamos la diferencia entre ventas y compras, bastará no incluir en las ventas el monto de las exportaciones para que automáticamente éstas queden totalmente desgravadas, incluyendo el impuesto de etapas anteriores. Desde entonces ambos se llaman IVA, pero el anterior sigue el método que se denominó de la “adición” mientras que el nuevo, el sistema Lauré, sigue el método llamado de la “sustracción”. También desde entonces el IVA se suele denominar el sistema Shoup-Lauré. Que al principio (1954) solo se aplicó hasta el nivel mayorista. La extensión al nivel minorista tanto en Francia como en Alemania se estableció en 1968. Un perfeccionamiento ulterior estableció la facturación explícita al estilo del impuesto a las ventas minoristas de Estados Unidos y el saldo a pagar – o a favor para pedir devolución- estaba constituido por la diferencia entre lo facturado a terceros- excluyendo las exportaciones – y lo que le es facturado a la empresa. Desde entonces el IVA, de acuerdo a la fórmula Shoup- Lauré, que en algunos países asumió ese nombre y en otros mantiene el nombre tradicional del impuesto a las ventas u otros, es de hecho el único impuesto de ese tipo, que es efectivamente neutral y exclusivamente al consumo nacional.” MACON, J, (2004), Los Efectos del IVA en la Economía, Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, página 267.*

Como se puede apreciar del texto citado, la esencia del IVA es el Crédito Tributario que reduce la incidencia económica del tributo, debido a que el sujeto pasivo está facultado a compensar el monto del impuesto pagado en sus compras (crédito fiscal), contra el monto del tributo generado en el mismo periodo fiscal, por sus actividades o ventas (débito fiscal); desde esta óptica el IVA **no se convierte en un impuesto piramidal.**

Reig coincide con los conceptos vertidos por Jorge Macon respecto del IVA al expresar:

*“Es, en principio, trasladable: incide -casi siempre- en forma definitiva sobre el consumidor, en tanto que el obligado jurídicamente a pagarlo no*

*es éste, sino el vendedor, productor o fabricante de los artículos de consumo y los locadores o prestadores de servicios” REIG, dentro de GARCÍA VIZCAÍNO, C, (1997), Derecho Tributario, Tomo III Parte Especial, Depalma, Buenos Aires , año , pg. 141*

Ajustando nuestro estudio, se dirá que el Impuesto al Valor Agregado es un tributo plurifásico dirigido al consumo, cuya incidencia se dirige a las importaciones, transferencias de bienes corporales, muebles e incorporeales, así como a los servicios. Al respecto, el Doctor Gustavo Benalcázar señala:

*“En Ecuador en el año de 1989, mediante la Ley No. 56 (Ley de Régimen Tributario Interno), publicada en el Registro Oficial No. 341 de diciembre 22 del mismo año “se cambia la denominación al impuesto a las transacciones mercantiles y a los consumos selectivos, denominándolos Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley de Impuesto a los Consumos Especiales. Uno de los cambios fundamentales es que el IVA ya no solo grava a las transferencias de mercaderías, sino también a la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados.” BENALCAZAR, G, (2004)“Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, , Tomo I, ILADT, Ecuador, pg. 123.*

Adicional a este comentario, bien vale decir que el IVA se enmarca dentro de la clasificación de los tributos instantáneos, debido a que el hecho generador se produce de manera automática, en un solo momento, por ejemplo: en el momento de comprar un vehículo o, en la prestación de un servicio profesional. Claro está, que la liquidación, pago y exigibilidad es generada en un instante jurídico posterior, en el caso del Ecuador, el periodo fiscal para el pago del IVA es mensual, mientras que en Colombia, el pago del impuesto es bimensual.

Es conocido que el IVA grava a la transferencia de bienes muebles y servicios, sin embargo, en el caso peruano, el IVA, denominado Impuesto General a las Ventas (IGV), se genera en la primera venta de inmuebles. En este caso el IGV, se convierte en un tributo monofásico que por primera vez en América del Sur se vincula al mercado de los inmuebles.

Durante el análisis de las “GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, se pudo observar que existen dos teorías de aplicación del IVA que son: “el criterio del país de origen” y “el criterio del país de destino”.

En el “criterio del país de origen”, se aplica el tributo para aquellos bienes y servicios producidos dentro del país, aunque éstos puedan ser consumidos dentro o fuera de ese Estado, es decir, que los Estados que utilizan este criterio gravan inclusive las exportaciones, así sostiene la profesora Italiana Piera Filippi:

*“La imposición en el país de origen se basa en el principio según el cual los productores pagan los impuestos en el país donde tiene lugar el proceso productivo, independientemente de su destino o del mercado de consumo al cual están destinados. A cualquier lado donde se dirija, el producto lleva siempre incorporado en el precio los impuestos que ha pagado durante su elaboración, esto presupone la irrelevancia absoluta del traspaso de la mercadería de un país a otro.”* FILIPPI, P, (2003) “El Impuesto al Valor Agregado en las Relaciones Internacionales”, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, Coordinador Victor Uckmar, Tomo II, Bogotá, pg. 442.

Contrario al “criterio país de origen” es el “criterio del país de destino” y consiste en gravar los bienes y servicios consumidos dentro del territorio nacional con independencia del lugar de producción. Este concepto confirma la nombrada autora italiana, al expresar:

*“A esta tesis se opone la de la imposición en el país consumidor o de destino, fundada en la consideración de que el pago de los impuestos que inciden en el proceso productivo repercute necesariamente sobre los precios de venta, los cuales, para ser remunerativos, deben incluir también los impuestos pagados. El producto se vende así en el mercado internacional a un precio más elevado que aquel pagado por los países que no tienen impuestos que gravan los costos de producción, o donde los impuestos sean menos onerosos.”* Ob. Cit. pagina 442.

De esta manera se incluye dentro del objeto del gravamen a las importaciones, mientras que se desgrava a las exportaciones; al respecto la Doctora María Inés Crespo sostiene que el criterio de país de destino consiste en:

*“Gravar los bienes y servicios consumidos dentro del territorio nacional con independencia del lugar de producción. De esta manera se incluye dentro del objeto del gravamen a las importaciones, mientras que se desgrava a las exportaciones.”* CRESPO, M, (2005) *EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA LAS COMPAÑÍAS QUE HAN SUSCRITO CONTRATOS DE PARTICIPACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS*, Universidad San Francisco de Quito, Quito, pg. 38 .

En líneas anteriores expusimos que el IVA es un tributo que grava el consumo y, que la legislación tributaria ecuatoriana mantiene la postura de no gravar a las exportaciones, afirmación que nos lleva a la conclusión de que en el Ecuador impera el criterio del “país de destino”.

Finalmente se considera importante hacer referencia a lo que el maestro Dino Jarach expresa respecto del IVA:

*“Desde el punto de vista económico-financiero el impuesto al valor agregado pertenece al género de impuesto a las transacciones, o sea a la circulación económica de los bienes...”*

*Es característica especial del impuesto al valor agregado (que, en adelante, se llamará, según la costumbre internacional, por sus iniciales en castellano como el italiano IVA) la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores.”* JARACH, D, (2003) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pg. 831

Con esta breve aproximación teórica, se considera que se ha explicado las generalidades básicas del IVA.

Con el propósito de graficar se adjunta un cuadro comparativo del IVA en la Región remitido por la Asociación de Medios Impresos a la Asamblea Nacional, previo a la aprobación de la última reforma a la Ley Tributaria 2010.

**Tabla 1. Tarifa del IVA General e IVA sobre Diarios, Periódicos y Revistas: países de la Región**

País	Tarifa de IVA	Tarifa de IVA a diarios, periódicos y revistas
Argentina	21%	10.5%
Aruba y Antillas	exento	exento
Bolivia	16%*	13%
Brasil	3,65%	3,65%
Canadá	7%	7%
Chile	19%	19%
Colombia	16%	exento
Costa Rica	13%	exento
Ecuador	12%	exento
El salvador	13%	exento
Guatemala	12%	12%
Haití	0%	0%
Honduras	12%	exento
Jamaica	15%	15%**
México	15%	0%
Nicaragua	15%	exento
Panamá	5%	5%
Paraguay	exento	exento***
Perú	19%	0,19
Puerto Rico	7%	7%de la venta neta
República Dominicana	16%	0
Uruguay	22%	exento
Venezuela	16%	exento

*Fuente: Sociedad Interamericana de Prensa*

*Elaborado por: Centro de Estudios Fiscales*

*\* Bolivia: 13% de IVA más 3% del IT (impuesto a las transacciones).*

*\*\* Jamaica: Se aplica el 15% del impuesto general al consumo (CGT) al precio de los anuncios.*

*\*\*\* Paraguay: Tanto la venta de periódicos y la venta de los avisos están gravados por el Impuesto a la Renta con un 20%."*

## II.2.2 EL IVA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA

### II.2.2.1 HECHO GENERADOR

El IVA dentro de la legislación ecuatoriana, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, está contenido en el Art. 52 , que dice lo siguiente:

*“Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.”* Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.

Al mismo tiempo, este cuerpo legal brinda una definición del concepto “transferencia” que a continuación se le reproduce textualmente:

*“Art. 53.- Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:*

*1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.*

*2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,*

*3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.”* Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.

Al momento en que la ley señala como concepto de transferencia a **“todo acto o contrato realizado por personas naturales que tenga por objeto transferir el dominio sobre bienes muebles de naturaleza corporal”**, está marcando un amplísimo espectro de actos que pueden involucrar la transferencia de dominio de un bien mueble y por consiguiente ellos pueden causar IVA.

Esta disposición, sumada a las otras detalladas en los numerales 2 y 3 del Art. 53 y en el Art. 52, implica que el IVA grava incluso la producción de bienes envolviendo de la misma manera a la producción de bienes como la leche, las

flores, el camarón, entre otros que genera crédito tributario a favor del productor al momento de su comercialización o exportación.

Un caso que produjo gran conmoción durante los años 2003 al 2004, fue el crédito tributario de las compañías petroleras, quienes sostenían que el petróleo se produce; el Estado afirma que este hidrocarburo no se produce sino que se extrae. Con ese criterio las Petroleras no tenían derecho al crédito tributario por efectos de sus exportaciones; esta discordancia no fue resuelta por la administración de justicia, sino por el Congreso Nacional de aquella época emitiendo una ley interpretativa del Art. 69 A (actual Art. 72) de la Ley de Régimen Tributario Interno expedida el 11 de agosto de 2004, texto interpretativo contenido en el Art. 1 que a continuación se transcribe:

*“Art. 1.- Interpretase el artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno introducido por la Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999, en el sentido de que el reintegro del Impuesto al Valor Agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos”.*

Esta Ley Interpretativa provocó una posterior reforma al Artículo 72, incluyéndose un último inciso (tercero), que se lo mantuvo dentro de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y que dispone lo siguiente:

*“El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.”*

### **II.2.1.2 TARIFAS**

Las tarifas fijadas por el legislador para el Impuesto al Valor Agregado son tarifa 12% y tarifa 0%, según dispone el Art. 65 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, mientras tanto que las transferencias de bienes que no

gravan IVA están expresamente indicadas en el Art. 54 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y son las siguientes:

*“Art. 54.- Transferencias que no son objeto del impuesto.- No se causará el IVA en los siguientes casos:*

- 1. Aportes en especie a sociedades;*
- 2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;*
- 3. Ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;*
- 4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;*
- 5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;*
- 6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.*
- 7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones.”. Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.*

Por otra parte las transferencias de bienes que están gravadas con tarifa 0% están señaladas en el Art. 55 del mismo cuerpo legal y son las siguientes:

- 1.- Productos alimenticios provenientes de actividades ganaderas, agrícolas, avícolas, pecuarios, apícolas, cunícolas, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural.
- 2.- Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles.
- 3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva.

4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, entre otros.

5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola.

6.- Medicamentos y drogas de uso humano, así como sus materias primas (estarán sujetas a una lista que mediante Decreto el Presidente de la República emitirá cada año). Entre otros implementos.

7.- Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros

8.- Los que se exporten; y,

9.- Los que introduzcan al país:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;

b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;

c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

- d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;
- e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009.

Dentro del rango de los servicios gravados con tarifa 0% se encuentran detallados en el Art. 56 segundo inciso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

- 1.- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos.
- 2.- Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos.
- 3.- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
- 4.- Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
- 5.- Los de educación en todos los niveles.
- 6.- Los de guarderías infantiles y hogares de ancianos;
- 7.- Los religiosos;

8.- Los de impresión de libros;

9.- Los funerarios;

10.- Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;

11.- Los espectáculos públicos;

12.- Los financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;

13.- Los que se exporten en las condiciones establecidas en la Ley;

14.- Los paquetes de turismo receptivo facturados dentro o fuera del país;

15.- El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de carreteras y puentes;

16.- Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;

17.- Los de aerofumigación;

18.- Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, así como, los servicios que prestan en sus talleres operarios y bienes producidos y comercializados por ellos;

19.- Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento de alimentos;

20.- Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales y el SOAT;

21.- Los prestados por los clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de USD 1.500 en el año. Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009

Se ha detallado casi textual de la ley los bienes, servicios y transferencias gravados con tarifa 0%, ya que es interesante observar que tales exoneraciones se encuentran expresamente establecidos en la Ley, lo que da el siguiente efecto: **todo lo que no esté exonerado o gravado con tarifa 0% en la Ley, está gravado con tarifa 12%**. De esta manera queda ampliamente explicada la aplicación de la norma tributaria en lo referente al IVA.

## II.3 IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

### II.3.1 GENERALIDADES TEORICAS DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES.

El impuesto a los consumos especiales es un tributo indirecto que afecta al consumo de ciertos bienes y servicios calificados como suntuarios, que a diferencia del Impuesto al Valor Agregado, grava una sola etapa, la de comercialización o producción; es decir, no es descontable, por ende, se lo puede también ubicar como un impuesto cuya afectación económica se lo evidencia en el consumidor final.

Dino Jarach empieza su análisis sobre el Impuesto al consumo, señalando el parecido que existe entre este y el IVA. Manifiesta que estos dos impuestos gravan el consumo de bienes, sin embargo, como ya lo manifestamos, el IVA se aplica en todas las etapas de producción de bienes muebles y servicios, mientras que el Impuesto a los Consumos Especiales, grava solamente a la

fabricación y a la importación de ciertos bienes de carácter suntuario JARACH, D, (2003) *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pg. 75, repercutiendo en el precio final de venta al público, porque el fabricante del bien incluye el costo del impuesto al consumidor final quien termina reponiendo el gasto al industrial. Ob. Cit. pg. 750

Este hecho, según Jarach, representa un factor frustratorio del propósito legal, de que este impuesto sea pagado exclusivamente por el industrial o por el intermediario y no sea trasladado al consumidor final, porque además de cubrir este gasto, debe cumplir con el pago del IVA. Ob. Cit., pg. 750. Esta afirmación no se ajusta a la verdad, al menos para el caso del Ecuador, en razón de que el costo no lo asume el industrial ni el importador, sino el consumidor en el momento que adquiere el bien o servicio suntuario, es decir, no se ve económicamente afectado tal industrial o comerciante.

El ICE ha representado para la administración tributaria una eficaz y efectiva herramienta de obtener recursos para el Estado, debido a que el consumo de bienes suntuarios, resulta muchas veces necesario. En mérito de lo anotado y a manera de ejemplo, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, excluyó al servicio de telefonía celular e Internet de los Consumos Especiales, pero incluyó como servicio gravado con este impuesto al Servicio de Televisión Pagada y a los perfumes, medida que en cierto modo afectó a la clase media del país.

El impuesto a los consumos especiales, puede también ser utilizado como un instrumento de política pública; por ejemplo: dentro de la política de Salud Nacional, los gobiernos se han empeñado por diferentes mecanismos en reducir el consumo de alcohol y de cigarrillos en la sociedad ecuatoriana, en razón de que los índices de enfermedades por alcoholismo y tabaquismo en el país son muy altos. Si bien es cierto que este principio se alejaría del propósito del Artículo 6 del Código Tributario, esto es que:

*“Art.6.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y*

*de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.” Código Tributario Ecuatoriano, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No 544 de 9 de marzo de 2009.*

No es menos cierto, que es un método efectivo para controlar el consumo excesivo de productos como el cigarrillo y el alcohol que afectan gravemente a la sociedad, conforme sostiene la Arquidiócesis de Cuenca que en cita in extenso, dice:

*“La Iglesia es testigo de las graves consecuencias del alcoholismo. A base de las consultas a los sacerdotes, profesionales, otros organismos o estudios especializados se llega a conocer en gran medida la realidad del alcoholismo. Los hogares se desorganizan y sufren en el aspecto económico y moral. El mal ejemplo de los padres desgraciadamente es seguido por los hijos jóvenes y menores de edad. Hay el maltrato a la mujer y los hijos. Las peleas hogareñas son escandalosas. El vocabulario de los ebrios es soez y grosero. Es grave y doloroso contemplar a adolescentes y jóvenes entregados a los efectos del licor. Las victorias deportivas hay que celebrarlas con alcohol y las derrotas ahogarlas en el licor. Los alcohólicos se envenenan, pierden el uso de sus facultades, acortan su existencia, tienen más propensión a ciertas enfermedades, están inclinados al suicidio, se producen divorcios y separaciones dolorosas entre esposos. Presentan espectáculos bochornosos en la calle y en el hogar. En muchos lugares es un mal endémico aceptado por la sociedad. Las mismas ceremonias religiosas y fiestas populares se ven gravemente afectadas y degeneradas por gente ebria, que arman peleas y presentan escenas deprimentes. Se quedan dormidos en calles y plazas con grave daño para su seguridad y su salud. Si conducen vehículos en estado de embriaguez constituyen un serio peligro a su vida y a la de los demás. Nuestro país ocupa los primeros lugares por accidentes de tránsito. El alcoholismo ha sido calificado como “LA ENFERMEDAD DE LA VIDA MODERNA”. Ocupa el tercer lugar, como causa de mortalidad, después del cáncer y las enfermedades del corazón, pero no es menos terrible por las desastrosas consecuencias que está causando y ha causado siempre. Parece que nos hemos acostumbrado tanto a este vicio que lo hemos aceptado como algo natural. Inventamos eufemismos para referirnos a los ebrios y decimos que se encuentran en estado etílico. No obstante los aspectos negativos del alcoholismo, el consumo de alcohol resulta un buen negocio para las empresas productoras y patrocinadoras y para el mismo Estado, sin percatarse que son cómplices de todos los desastres. El alcoholismo debe ser considerado como una epidemia nacional, una enfermedad fatal y una amenaza al futuro de la patria, especialmente por su propagación entre los jóvenes. Tomemos conciencia de la gravedad de este vicio y de sus terribles consecuencias. Es preciso que el hogar, todo el sistema educativo y las instituciones, como la Iglesia, emprendan una nueva campaña para desterrar tan grave situación.” Arquidiócesis de Cuenca, (2010), [www.arquidiocesisdecuenca.org.ec](http://www.arquidiocesisdecuenca.org.ec).*

### **II.3.1 EL ICE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA**

El Impuesto a los Consumos Especiales en la legislación tributaria ecuatoriana en sus inicios fue muy disperso, es decir, no se encontraba en un solo cuerpo legal como hoy ocurre en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y tampoco era conocido con dicho nombre de ICE; lo que es más, el fisco incentivaba a los productores de cigarrillos o cervezas, productos que hoy son considerados como nocivos para la salud humana.

El Congreso de la República del Ecuador, en el Registro Oficial No. 936 de 13 de octubre de 1943, (Anexo 3), promulgó el Decreto No. 6061 de 29 de septiembre del mismo año, mediante el cual crea el gravamen del 2% sobre el valor de las planillas y cuentas que abonen los clientes de hoteles, restaurantes, bares, casas de recreo y salones de baile que fueren clasificados como de primera categoría, cuyo producto está destinado a la Junta Central de la Cruz Roja Ecuatoriana. Este impuesto está creado para un servicio de carácter especial.

En 1950, Gobierno del señor Galo Plaza Lasso, el Congreso de la República de aquella época, en consideración de que “las estadísticas fiscales del consumo de cerveza demuestran que ha disminuido progresivamente el consumo con relación al aumento de gravámenes”; que una prudente reducción de impuestos redundaría en el aumento en beneficio de la industria cervecera la que está estrechamente vinculada a la economía nacional, decreta que **todos los gravámenes que afectan a la producción de cervezas nacionales y que benefician al Fisco se rebajan en el 33% de los actuales impuestos.** (Ver resaltado en Anexo 4).

Con Decreto Ley de Emergencia No. 18 de 18 de mayo de 1960, publicado en el Registro Oficial No. 1123 de la misma fecha, el Doctor Camilo Ponce Enríquez, Presidente Constitucional del Ecuador, considerando que la “desmonopolización de la producción y venta del tabaco nacional, va a redundar en beneficio de la economía nacional, puesto que las empresas

dedicadas a este negocio, dentro de un régimen de libre competencia, podrán ofrecer un producto de alta calidad que tendrá amplia acogida en el mercado” decretó la libre elaboración, distribución y venta en el mercado nacional de todos los tipos de tabaco con sujeción a las prescripciones de la ley y su reglamento. (Anexo 5)

La Junta Militar de Gobierno de 1964, con Decreto Supremo No. 1264, publicada en el Registro Oficial No. 273 de 19 de junio de 1964, (anexo 6), considerando la necesidad de proseguir con la reforma tributaria en la que se ha empeñado la Junta Militar de Gobierno, se le hizo indispensable suprimir definitivamente la proliferación de gravámenes nacionales, provinciales y cantonales, que afectan a la producción, movilización y **consumo de cerveza en el país** y que entorpecen el desenvolvimiento de la industria, se requiere incentivar el incremento de la producción y ventas de este producto, derogó “todos los impuestos de alcance nacional, regional, provincial o cantonal que afectan a la producción movilización o consumo de cerveza en toda la república. En consecuencia, quedan libres de todo impuesto al consumo e introducción de cerveza”.

Un año después, 20 de diciembre de 1965, la misma Junta Militar de Gobierno, con Decreto Supremo No. 2808, publicado en el Registro Oficial No. 652 de 22 de diciembre de 1965 (Anexo 7), impone un tributo del 20% a los cigarrillos granulados, la picadura para pipa y a los cigarrillos fabricados en el país. Con este Decreto Supremo deja sin efecto la exoneración tributaria para estos productos realizados mediante Decreto Ley de Emergencia No. 18, dictado por el Doctor Camilo Ponce Enríquez.

Para el año de 1989, el Congreso Nacional mediante Decreto No. 56, publicado en el Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989, en primer lugar a la norma tributaria le denomina “Ley de Régimen Tributario Interno” y en segundo lugar, en el Art. 71 establece el impuesto a los consumos especiales.

*“TITULO TERCERO  
IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES  
CAPITULO I  
OBJETO DEL IMPUESTO*

*Art. 71.- OBJETO DEL IMPUESTO.- Establécese el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, el mismo que se aplicará al consumo de: cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y los bienes suntuarios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno” LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Registro Oficial No. 341 22 de diciembre de 1989.*

Como vemos el impuesto a los consumos especiales ha tenido un desarrollo importante en la legislación ecuatoriana, tan es así, que la citada Ley ha sido elevada a la categoría de Ley Orgánica, hoy se llama, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; el Art 75 de dicha Ley en relación al ICE, dispone lo siguiente:

*“Art. 75.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley”. Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.*

La base imponible de este impuesto se determina incrementando el porcentaje del impuesto al precio sugerido por el fabricante del bien o por su importador.

El valor de este impuesto será cancelado por única vez, debido a que se aplica solo cuando el bien haya sido fabricado o desaduanizado (ex - fábrica o ex - aduana). El Art. 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dispone:

*“Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.*

*La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores*

*al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.*

*Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.*

*El precio ex-aduana es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana al momento de desaduanizar los productos importados, al valor en aduana de los bienes.*

*El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos.*

*Para las bebidas alcohólicas de elaboración nacional excepto la cerveza, la base imponible por unidad de expendio y únicamente para el cálculo del ICE, constituirá el "valor unitario referencial", que se determinará multiplicando el valor referencial en dólares de los Estados Unidos de América por litro de alcohol absoluto que corresponda a la categoría del producto, establecido mediante Resolución de carácter general emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, por el volumen real expresado en litros y multiplicado por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac, que conste en el registro sanitario otorgado al producto, dividido para cien.*

*El valor referencial por categoría de producto se ajustará anual y acumulativamente en función de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor Urbano (IPCU) para el subgrupo de bebidas alcohólicas, a noviembre de cada año, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, INEC. Los nuevos valores serán publicados por el Servicio de Rentas Internas en el mes de diciembre y regirán desde el primero de enero del año siguiente.*

*El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.*

*La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto en el caso de servicios gravados, será el valor con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE.*

*La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de*

*azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas.” Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de Diciembre del 2010.*

Ejemplo:

En base al precio de venta al público, (PVP), es decir, al precio establecido por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos:

$$a) \text{ BASE IMPONIBLE} = \text{PVP} / ((1+\%IVA)*(1 + \%ICE \text{ VIGENTE}))$$

El precio de venta al público dividido para el resultado de multiplicar 1 (producto) mas el 12% (porcentaje IVA) multiplicado por el resultado de la suma de 1 (producto) más el porcentaje del ICE vigente según el bien.

Licores, Ron (producción nacional) precio = USD 7.40 este precio se divide para:

$$((7.40+0.88(IVA)=8.288)*(7.40+2.96(ICE)=10.36)=85.863)=11.60$$

En base al precio ex – fábrica o ex – aduana:

$$\text{BASE IMPONIBLE} = (\text{PRECIO EX FABRICA O EX ADUANA}) * (1+25\%)^3$$

Solo para el caso del ejemplo se tomará el caso ex – aduana de un frasco de perfume.

$$\text{precio ex – aduana} = \text{USD } 6.00 (6*6)+(200\% \text{ de } 6=12)= 48$$

### II.3.2.1 HECHO GENERADOR

<sup>3</sup> Web: <http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=284>

El hecho generador de este impuesto se encuentra previsto dentro del Art. 78 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que dice:

*“Art. 78.- Hecho generador.- El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.”* Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento Registro Oficial No 94 de 23, diciembre de 2009.

Conforme la Ley determina, el hecho generador del tributo para el caso de consumos de bienes de producción nacional, ES LA TRANSFERENCIA DEL BIEN; en el caso de consumo de mercancías importadas, el hecho generador, ES LA DESADUANIZACIÓN. Si bien es cierto que quien paga el ICE es el consumidor final del bien o del servicio gravado, los legalmente obligados a pagar este tributo son:

1. Las personas naturales y las sociedades, fabricantes de bienes considerados como suntuarios, gravados con este impuesto;
2. Las personas naturales o jurídicas que realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y,
3. Quienes presten servicios gravados con ICE. Web:  
<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=284>

### **II.3.2.2 TARIFAS.**

Las tarifas establecidas para el ICE se encuentran determinadas en del Art. 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y son las siguientes:

<b>GRUPO I</b>	<b>TARIFA</b>
<i>Cigarrillos, productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé)</i>	150%
<i>Cerveza</i>	30%
<i>Bebidas gaseosas</i>	10%
<i>Alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza</i>	40%
<i>Perfumes y aguas de tocador</i>	20%
<i>Videojuegos</i>	35%
<i>Armas de fuego, armas deportivas y municiones, excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública</i>	300%
<i>Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos automotrices</i>	100%
 <b>GRUPO II</b>	 <b>TARIFA</b>
<b>1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:</b>	
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000</i>	5%
<i>Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000</i>	5%
<i>Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000</i>	10%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000</i>	15%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000</i>	20%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000</i>	25%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000</i>	30%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000</i>	35%

<b>2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo</b>	15%
<b>GRUPO III</b>	<b>TARIFA</b>
1. Servicios de televisión pagada	15%
2. Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar	35%
<b>GRUPO IV</b>	<b>TARIFA</b>
1. Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales Web: <a href="http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen-022202.pdf">http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen-022202.pdf</a>	35%

Las tarifas son las últimas impuestas a partir de las medidas económicas decretadas por el Gobierno Nacional, como medida de protección a la industria nacional y al mismo tiempo, como medida para obtener más recursos económicos que alimenten las arcas del Estado.

### II.3.2.3 DECLARACIÓN

La obligación de declarar el impuesto a los consumos especiales, está prevista en los Arts. 83 y 86 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para bienes fabricados en el territorio nacional y para los bienes importados respectivamente, a continuación transcribe el texto de dichas disposiciones:

*“Art. 83.- Declaración del impuesto.- Los sujetos pasivos del ICE presentarán mensualmente una declaración por las operaciones gravadas con el impuesto, realizadas dentro del mes calendario inmediato anterior, en la forma y fechas que se establezcan en el reglamento.*

*Art. 86.- Declaración, liquidación y pago del ICE para mercaderías importadas.- En el caso de importaciones, la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.”*  
Código Tributario Ecuatoriano, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No 544 de 9 de marzo de 2009.

## CAPÍTULO III

### EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

#### III.1 GENERALIDADES DEL DELITO

##### III.1.1 EL DELITO PENAL Y SUS COMPONENTES

Antes de entrar en el análisis del tema del presente capítulo, EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, se cree pertinente abordar las generalidades del delito en materia penal.

El Art. 1 del Código Penal ecuatoriano, expresa:

*“Art. 1.- Leyes Penales son todas las que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena.”* Código Penal, Registro Oficial No. 407 de 18 de marzo de 2011

En el caso que nos ocupa, el Código Orgánico Tributario ha dedicado todo un Libro a la infracción tributaria, elevándoles a la categoría de delito a determinadas acciones u omisiones.

La palabra delito deriva de verbo latino *“delinquere”*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del buen sendero señalado por la ley.

Hoy se acepta una definición de delito que conduzca hacia una reducción de ciertos tipos de comportamiento que una sociedad, en un determinado momento, decide penalizarlas. Así se pretende liberar de paradojas y diferencias culturales que dificultan una definición universal.

En el sentido dogmático, el delito es definido como una conducta, acción u omisión típica (descrita por la ley), antijurídica (contraria a derecho) y culpable, a la que le corresponde una sanción denominada pena. Delito. (2011, 11) de

marzo. *Wikipedia, La enciclopedia libre*. Fecha de consulta: 21:27, marzo 13, 2011 de <http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Delito&oldid=44746406>.

El Doctor Arturo Donoso, otorga la presente definición de delito:

*“El delito es un acto o conducta fundamentalmente injusto, es decir, contrario a derecho, previsto en la ley penal, es decir, tipificado, atribuible jurídicamente a quien realiza esa conducta prohibida y con consecuencia de una pena a imponerse a quien se lo encuentra culpable por un juez.”*

Donoso, A, (02/2009) Apuntes de conferencia académica, Universidad de las Américas, Quito.

Guillermo Cabanellas por su parte manifiesta el siguiente concepto:

*“En general, el delito es culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa. Proceder o abstención que lleva anexo una pena. Más técnicamente, cumplimiento del presupuesto contenido en la ley penal, que el delincuente, el autor del delito o partícipe responsable de él no viola, sino que observa.”* CABANELLAS, G, (1981) *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, Heliasta, Buenos Aires, pg. 58.

El autor Carlos Creus manifiesta que el delito “tiene que tratarse de una acción u omisión que pueda catalogarse como *conducta* de un hombre (que no sea sólo un acontecimiento natural de su corporeidad), *antijurídica* por ser contraria al mandato con que el derecho protege el bien jurídico (prohibiendo su vulneración o imponiendo su preservación) y *culpable*, es decir, subjetivamente reprochable para el derecho.” CREUS, C, (1992) *Derecho Penal Parte General*, Astrea, Buenos Aires, pg 128.

El tratadista Carlos Fontan Balestra, realiza una revisión de la evolución de las distintas definiciones del delito que han realizado grandes penalistas como Carrara, Beling, Mayer, entre otros. Partiendo de esas enseñanzas Fontan comienza apuntando la definición de Carrara, quien dice que el delito es una "Infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo,

moralmente imputable y políticamente dañoso" FONTAN BALESTRA, C, (1998) *Derecho Penal Introducción y Parte General*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pgs 157 y 158.; para precisar el criterio de Fontan respecto de este concepto, se reproduce la siguiente cita:

*“La **definición de CARRARA** nace de la idea que es el fundamento de toda su doctrina: el delito no es una conducta, ni una prohibición legal; es un "ente jurídico"; es la lesión de un derecho por obra de una acción u omisión humana: "la infracción de la ley del Estado". Se propone con ello hacer saber a quienes tienen a su cargo la elaboración y sanción de las leyes, que no habrá delito mientras no exista la ley cuya violación tenga pena fijada previamente. El maestro de Pisa, según sus propias palabras, aspira a fijar el límite perpetuo de lo ilícito.*

*Adapta **CARRARA** su noción del "ente jurídico" a la definición del delito: **el choque con la ley**, su infracción, es lo que lo constituye. Pero esa colisión ha de producirse con **la ley del Estado**, la ley de los hombres, la ley civil, distinguiéndose así el delito del pecado y del vicio. Un acto sólo puede considerarse punible cuando la ley lo prohíbe.”*

En consecuencia de lo anotado y reiterando, se dirá que el delito es un acto típico, porque, es un hecho expresado como tal (tipificado) en la ley penal.

Según los Doctores Francisco Muñoz y Mercedes García en su obra *Derecho Penal, Parte General*, al referirse a la tipicidad señalan:

*“**Tipicidad** es toda conducta que conlleva una acción u omisión que se ajusta a los presupuestos detalladamente establecidos como delito o falta dentro de un cuerpo legal. Esto quiere decir que, para que una conducta sea típica, debe constar específica y detalladamente como delito o falta dentro de un código. Tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por la ley como delito. Es la adecuación, el encaje, la subsunción del acto humano voluntario al tipo penal. Si se adecua es indicio de que es delito. Si la adecuación no es completa no hay delito.”*  
MUÑOZ C., Francisco y GARCIA A., Mercedes. *Derecho Penal. Parte General*, Valencia, España: Tirant lo Blanch, 2004, pagina 251

Paul Johann Anselm von Feuerbach estableció el principio de legalidad en materia de Derecho Penal basándose en la máxima nullum crimen, nulla poena sine praevia lege (NO HAY CRIMEN, NO HAY PENA SIN LEY PREVIA), es decir; para que una conducta sea calificada como delito debe ser descrita de tal manera con anterioridad a la realización de esa conducta, y el castigo impuesto debe estar especificado también de manera previa en la ley.

La legalidad penal es entonces un límite a la potestad punitiva del Estado, en el sentido que sólo pueden castigarse las conductas expresamente descritas como delitos en una ley anterior a la comisión del ilícito. Principio de legalidad. (2011, 26) de enero. *Wikipedia, La enciclopedia libre*. Fecha de consulta: 20:42, marzo 13, 2011 from [http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Principio\\_de\\_legalidad&oldid=43567920](http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Principio_de_legalidad&oldid=43567920).

Es antijurídico porque transgrede y lesiona un bien jurídico protegido por el Estado.

El delito, es un acto de ejecución humana, realizado con voluntad y conciencia con la intención de causar daño; y el delito es punible, porque al contener los elementos como la voluntad, la conciencia, causar daño y estar tipificado, le permite al Estado, aplicando la ley, castigar al infractor.

Fontan Balestra, añade:

*“El Estado, como sujeto de la potestad penal, está facultado para imponer la pena que restablece el orden jurídico. A él corresponde el llamado **Derecho Penal subjetivo** o **ius puniendi**, fundado en la necesidad de la sociedad misma de reprimir los actos que revelan mayor disvalor jurídico-social. Como sujeto de la soberanía, el Estado es el titular de la potestad de imperio, del cual se desprende la facultad de acuñar los delitos y fijar las penas.”* FONTAN BALESTRA, C. (1998) *Derecho Penal Introducción y Parte General*, Abeledo Perrot, Buenos, pg 8.

El Código Penal en su Artículo 10, no define al delito como tal sino a la infracción en general, a esta le divide en delitos y contravenciones.<sup>4</sup> Se debe tomar en cuenta que el delito está considerado como una infracción, por esta razón, no le da una definición exclusiva de lo que es el delito per se.

Para entrar en materia que se analizará en el siguiente tema dejemos indicado que:

Los tratadistas Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, señalan:

---

<sup>4</sup> Código Penal Ecuatoriano, Suplemento del Registro Oficial 147, 22-I-1971 Art. 10.- Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar.

*“El bien jurídico protegido en el delito fiscal es según la doctrina dominante el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el **Erario Público**. Hay que señalar, sin embargo, que la concreción del bien jurídico tutelado en estos delitos no es una cuestión pacífica en la doctrina. En este sentido, una corriente doctrinal entiende que se está protegiendo la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público.”* Bajo, M, Bacigalupo, S (2001), Derecho Penal Económico, CEURA, Madrid – España, pg. 218.

## **III.2 EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TIPIFICADO EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

### **III.2.1 GENERALIDADES DEL DELITO TRIBUTARIO**

Vicente Oscar Díaz sostiene que para introducirse en la dogmática del delito tributario, se debe empezar por tener muy presente, que la Ley no persigue tan sólo la falta de pago de un tributo, sino que también persigue las conductas que demuestran la deformación mal intencionada de sus bases imponibles, lo que conlleva a pensar o anticipar que no existe un delito tributario sin la intención de engañar al fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. DÍAZ, V, (2006), *Ilícitos Tributarios*, Astrea, Buenos Aires, página 3.

El delito tributario es también considerado como un delito de resultado; ¿qué quiere decir delito de resultado?, quiere decir que para constituir delito requiere que se evidencie un perjuicio económico al Estado, además, para el cometimiento de un delito tributario el sujeto pasivo debe tener pleno conocimiento de la normativa tributaria que está trasgrediendo, cuyo incumplimiento exterioriza la defraudación y la conciencia del monto defraudado.

Lo expresado en el párrafo anterior, la doctrina que le denomina “exclusión de culpabilidad”, que se explica con el siguiente ejemplo obtenido del tratadista Vicente Oscar Díaz:

*“Si un contribuyente contabiliza y declara en forma transparente ciertas erogaciones en el impuesto a las ganancias que, según la interpretación de una óptica jurídica son deducibles de la base imponible, y según otra forma de interpretación administrativa NO LO SON, ello demuestra por sí mismo una discrepancia ajena a toda intencionalidad evasora del contribuyente. Ob. Cit. página 9*

Pero también se puede reducir la base imponible a través de deducciones, de amortizaciones de bienes que no son tales; sin embargo la existencia de una discrepancia sobre el valor de los bienes para su amortización, en tanto los bienes estén correctamente contabilizados, son causales de exculpación de toda conducta defraudatoria tributaria, dado que la aplicación de coeficientes regulados por el legislador tiene un carácter meramente técnico, y no traduce un ánimo defraudatorio el aplicar criterios que superan los coeficientes de amortización autorizados por la ley. Si el método adoptado por el contribuyente se adapta a la dinámica del mercado o a la propia evolución tecnológica del bien de agotamiento prematuro, en otras palabras, si el proceder del contribuyente no logra un producto fiscalmente opaco, en razón de que la reducción de la base imponible es de dual interpretación, SU CONDUCTA ESTÁ FUERA DE LA PERSECUCIÓN PENAL. Ob. Cit. página 10.

Bajo estos conceptos reproducidos en el párrafo que antecede, se explica el por qué en el Ecuador no existen sentenciados a prisión por defraudación tributaria y hay un reducido número de fallos que condenan al pago de tributos evadidos y multas. Un ejemplo del primer caso, es la sentencia pronunciada por la Sala Especializada de la ex Corte Suprema de Justicia en el juicio por infracción penal aduanera en contra de Abel Xavier Ugarte y Leiner Eduardo Paredes Serrano; de Henry Giovanni Franco, y Marco Antonio Ortega Orellana, cuya copia procesal se acompaña como anexo 8.

Ejemplo del segundo caso, es decir, la sanción administrativa y multa es el juicio No. 20-971-16, sustanciado por la Segunda Sala del Tribunal No. 1 de lo Fiscal en contra de Marco Vinicio López Santini y otros, mismo anexo 8.

Walmyr Grosso Sheridan señala:

*“... Las infracciones tributarias, son ilícitos penales especiales, ya que no dejan de poner en el tapete, que en general las infracciones son consecuencia de hechos derivados de leyes autonómicas especiales, cuyos resultados se traducen en el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, que por su propia materia son distintos a los hechos tipificados en el Código Penal”. Grosso, W,(2002) Cuestiones Vinculadas con el Establecimiento del Hecho Imponible, La Ley, Buenos Aires – Argentina, pg, 85*

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú (SUNAT), en la Revista Tributemos, define al delito tributario como:

*“... aquéllos que **fundamentalmente** lesionan derechos individuales y sociales de los ciudadanos. Así por ejemplo, el no pago de tributos por doble facturación afecta el derecho individual de cada contribuyente, pues debe soportar junto al resto de contribuyentes la carga tributaria generada por los "ingresos evadidos"; además se origina una competencia desleal ya que los productos y/o servicios del evasor obtienen una clara "ventaja indebida". También afecta los derechos sociales de todos los ciudadanos, pues el evasor se apropia de los ingresos que el Estado requiere para cumplir sus funciones en beneficio de la sociedad en su conjunto y como consecuencia, recibirán un servicio público precario. Asimismo, los delitos se llevan a cabo mediante fraude; es decir, mediante engaño, ardid o astucia. Bajo este supuesto, la persona que comete el delito burla el ordenamiento tributario, induciendo premeditadamente a error al fisco. Una conducta típica es la obtención de beneficios o ventajas tributarias, simulando”* Ilícito tributario.(2010, 12) de diciembre, *Revista Tributemos*, fecha de consulta 13 de diciembre de 2010 de: <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut85/temafon2.htm>

El autor Boris Barrera Crespo, dentro de su obra “El Delito Tributario elementos constitutivos y circunstancias modificadoras”, señala que para brindar una definición completa sobre el delito tributario existen tres distintas corrientes; la corriente penalista, la corriente administrativa y la corriente tributaria. Barrera Crespo, B (2005), “*El Delito Tributario, elementos constitutivos y circunstancias modificatorias*”, Abya Yala, Quito, pg. 13-19.

**La corriente penalista** señala que el Derecho Tributario, encuentra su facultad coercitiva dentro del Derecho Penal, debido a que este mentado Derecho es el que se encarga de sancionar a las personas que hayan cometido algún acto ilícito.

Estas dos ramas encuentran su nexo dentro del bien jurídico protegido y dentro de las sanciones impuestas por la comisión de actos o hechos ilícitos.

El bien jurídico protegido, según el autor, es el patrimonio del Estado, es decir los recursos monetarios que el Estado obtiene de los contribuyentes y con los cuales, puede cumplir con sus obligaciones de dotar por ejemplo, servicios básicos a la población.

El delito tributario se configura cuando el contribuyente deja de cumplir con el pago de sus tributos con el fin de perjudicar al Estado. Es en ese momento en que el Derecho Penal toma su parte y determina el delito y la sanción aplicable a ese acto, con el fin de sancionar al infractor mas no de reparar el daño causado.

Sin embargo a estos enunciados, el autor deja en claro que la teoría de la corriente penalista, no inmiscuye al Derecho Tributario y al Derecho Penal como uno solo, por el contrario, determina la individualidad de ambas ramas del Derecho y manifiesta que el Derecho Tributario es el que determina la infracción y el Derecho Penal es el que aplica la sanción.

**La corriente administrativa** cataloga a toda infracción tributaria como infracciones de carácter administrativo y no penal, es decir, que este tipo de infracciones afectan sola y exclusivamente a los intereses del Estado, y en vista de que el Derecho Administrativo es aquel que regula las relaciones entre el Estado y las personas, le corresponde al Estado sancionar cualquier tipo de infracción de carácter tributario.

Finalmente, **la corriente tributaria** sostiene que el Derecho Tributario es completamente independiente como para determinar las infracciones de carácter fiscal, y que por lo tanto, estas no deben ser tomadas como infracciones o delitos de carácter penal.

En lo único en que el Derecho Penal debe inferir dentro de este tema, según los autores que defienden esta corriente tributarista, es para determinar las

respectivas sanciones por el cometimiento de infracciones o delitos fiscales; es decir, que el Derecho Tributario deberá acudir al Derecho Penal solamente cuando sea necesario aplicar una sanción.

En opinión personal, nuestro Código Orgánico Tributario, acoge la corriente tributaria al expresar que la infracción tributaria es toda acción u omisión que implique la violación a las normas tributarias y que esté sancionada con anterioridad a la comisión de ese acto u omisión, así dispone el Art. 314 .

*“Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. Código Orgánico Tributario, Registro Oficial No. 544 de 9 de marco de 2009*

### **III.2.2 EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TIPIFICADO EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.**

El Código Orgánico Tributario da un concepto de los hechos que constituyen defraudación tributaria; esto es toda acción dolosa de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero. De la misma manera tipifica como defraudación aquellas conductas dolosas que contravengan o dificulten las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria; su tenor literal expresa:

*“Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.” Código Orgánico Tributario, Registro Oficial No. 544 de 9 de marco de 2009.*

Dentro de este concepto de defraudación se encuentran tres acciones determinantes del delito: 1).-casos de simulación, ocultación y falsedad o engaño; 2).- No pago o pago parcial del tributo debido; y, 3).- conductas dolosas que dificulten las labores de control de la administración tributaria. Estos casos serán objeto de un puntual análisis.

**Los casos de Simulación, ocultación y falsedad o engaño:** se dan principalmente cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, decide ocultar información a la administración tributaria, alterar balances contables o crear balances contables falsos, con el fin de engañar a la administración tributaria.

El Doctor Oscar W. Aguilar Carabia en la revista IMPUESTOS, Editorial La Ley de Argentina, habla acerca del delito penal de balance falso y señala lo siguiente:

*“... el delito penal de balance falso existe solo por el hecho de su consumación, sin importar el propósito perseguido al verificarlo. En el Derecho Tributario, para caer en figuras del delito penal, **debe existir intención de evadir el pago de tributos** o de recursos de la seguridad social, así como también aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios tributarios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales o situación de insolvencia fiscal provocada para evadir. Pero para la existencia cabal del delito penal fiscal el balance debe tener la entidad suficiente para provocar la evasión, esto es instrumentar una declaración engañosa, una ocultación maliciosa o representar un ardid o engaño, por acción o por omisión.”* Aguilar, O, (2009) El Delito Penal de Balance Falso, Revista Impuestos, La Ley, Buenos Aires – Argentina, pg, 1502.

El citado autor describe el delito de balance falso, cuyo principal objetivo de esta infracción, es obtener un indebido beneficio económico, como por ejemplo: una devolución por pago en exceso o pago indebido del impuesto a la renta o devolución del IVA, utilizando para ello métodos fraudulentos dolosos, que conlleven a un engaño o confusión por parte de la Administración Tributaria. Dicho delito, como el mismo autor lo señala, existe solo por el hecho de su consumación, es decir, por el solo hecho de engañar a la Administración Tributaria.

**Los casos de no pago o pago parcial del tributo debido:** el artículo 344 numeral 13 del Código Orgánico Tributario, tipifica como delito de defraudación a la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

Por último, como tercer caso del delito de defraudación están las **conductas dolosas que dificulten las labores de control de la administración tributaria** contenidas en el Art. 344 numeral 8 del mismo cuerpo legal que dice:

*“Art. 344.- 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.”*

Haciendo un compendio de lo señalado, reproduciremos el Art. 344 de Código Orgánico Tributario:

*Art. 344 .- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:*

*1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;*

*2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;*

*3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*

*4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.*

*5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;*

*6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.*

*7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;*

*8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;*

*9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;*

- 10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;
- 11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;
- 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;
- 13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;
- 14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,
- 15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. Código Tributario Ecuatoriano, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No 544 de 9 de marzo de 2009.

Quedan así expuestos los conceptos y alcances del delito de defraudación tributaria tipificado en el Código Orgánico Tributario.

### **III.3. ANÁLISIS CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.**

Para efectos del análisis del presente tema, los nombres de los sujetos procesales serán cambiados, sin embargo se adjuntan como anexos integrantes de este trabajo de investigación las copias de los documentos analizados.

#### **DESCRIPCIÓN DEL CASO**

En junio del año 2003, la compañía C y la compañía L celebraron un contrato de cesión del 100% de los derechos y obligaciones del contrato para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 11 de la región amazónica ecuatoriana, (anexo 9).

Este contrato, como su nombre lo indica, transfiere el 100% de los derechos y obligaciones incluyendo activos y pasivos; significa que los derechos transferidos por este contrato a más de los derechos de explotar y explorar petróleo, incluyeron los equipos de computación, información técnica especializada, balances contables de la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque petrolero. Tales transferencias se registraron en los libros contables de la compañía que recibe los activos y pasivos productos de la cesión a fin de justificar los movimientos financieros.

A decir de RP-L se había llegado a un acuerdo independiente del contrato de transferencia o cesión de los derechos y obligaciones del contrato de participación del, que consistía en que C recuperaría un monto de dinero perteneciente a L, por concepto de devolución del impuesto al valor agregado (IVA), generado por la compañía L desde agosto de 2001 hasta octubre de 2003. Para tal efecto, la compañía C debía realizar el reclamo correspondiente a la administración tributaria (SRI), a fin de que esta devuelva dicho monto de dinero que ascendía a USD1'848.000. Este valor debía ser devuelto a L, en razón de que ella era la propietaria del crédito tributario. Como dato adicional, es menester mencionar que la compañía L es parte del grupo llamado RP.

En septiembre de 2004, RP, dirigió una carta a la compañía C, pidiendo que se permita al personal de L y de RP acceder a los libros contables de C, a fin de verificar si se había cumplido con el acuerdo mencionado anteriormente; la compañía C, respondió que no estaba autorizada por la ley tributaria a realizar el trámite de devolución del IVA, debido a que, la única persona autorizada a gestionar dicho trámite es el interesado (anexo 10).

En noviembre de 2005, L insiste a C que cumpla el acuerdo, señalando que un largo tiempo ha transcurrido y que C no ha hecho nada por intentar recuperar esos dineros que le pertenecen a L (anexo 11).

En enero de 2006, RP volvió enviar una carta a C, insistiendo que se devuelva la documentación contable que respalda que L generó en el período ya mencionado, la cantidad de USD 1'848.000, para que L por sus propios medios pueda iniciar el trámite de devolución del IVA pagado. Adicionalmente RP, le solicita que C le reembolse a L la cantidad de USD 965.000 debido a que el tiempo para reclamar la devolución del IVA generado desde agosto de 2001 hasta diciembre del mismo año, había prescrito (anexo 12).

En abril de 2006, C envía una carta de respuesta a RP, diciendo que después de varias consultas realizadas a sus asesores legales y contables, concluyeron que L es el único beneficiario del crédito tributario para la devolución del IVA y por consiguiente, ellos son únicos facultados a realizar el respectivo reclamo. Al mismo tiempo señalan que, el hecho de que el crédito tributario de L se encuentre en los registros contables de C, no es impedimento para que L pueda iniciar el reclamo, que no es necesario que se adjunten los balances contables de C para el efecto y, que basta con los balances de los años pasados para justificar el IVA generado (anexo 13).

En mayo de 2007, C recibió un comunicado por parte de una ONG denominada CEDHAE; el objeto de esta ONG es la defensa de los Derechos Humanos, del ambiente y de la ecología. Ella fundamentada en una carta recibida de L, le calificó de tramposa la actitud de C por no cumplir con lo estipulado en el acuerdo y por hacer caso omiso de los recurrentes pedidos de RP y de L; señaló además que C estaba incurriendo en delito de defraudación según lo que tipifica el Código Tributario en los numerales 1 y 6 del Art. 381 (actuales 7 y 12 del Art. 344) y que esa acción conlleva prisión según lo determina el Art. 383 (actual 345). Esta ONG amenazó a C que si en el plazo de 72 horas, C no hacía nada con respecto de la devolución del IVA de L, sería denunciada por defraudación fiscal (anexo 14).

C respondió al comunicado de la CEDHAE en mayo de 2007, solicitando que, como voceros de L, les recuerden lo que ordena el Art. 31 literal m de la Ley de

Hidrocarburos, esto es, que Petroecuador y los contratistas y asociados en exploración y explotación de hidrocarburos, están obligados a llevar en idioma castellano y en forma actualizada la contabilidad financiera y de costos, con los respectivos registros y comprobantes; conservarlos durante el período del contrato y diez años después, de acuerdo con las normas legales, los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas específicas que imparta el Ministerio del Ramo.

Además, C aseguró que no existía tal acuerdo anexo a la cesión de derechos y obligaciones del contrato en el que supuestamente C se obligaba con L a recuperar los valores del IVA. También aclaró que C no podía ser sujeto de devolución del IVA, debido a que aún no ha extraído petróleo y por esta misma razón, no había exportado este producto (anexo 15).

#### PROCESO INDAGATORIO

El fiscal de la Unidad de Delitos Tributarios y Aduaneros, mediante providencia de 24 de julio de 2007, dentro del presunto ilícito tributario 77-2007-LDA, ordena: nombrar una perito para que realice una experticia contable a la empresa C, a fin de que analice lo siguiente: estados financieros de los ejercicios económicos 2003 – 2006, en los que se incluirá el balance general, estado de pérdidas y ganancias, declaraciones del IVA, retenciones en la fuente y de impuesto a la renta en los períodos fiscales señalados y, constatación de las firmas de representante legal y contador de las mismas; facturas y comprobantes de venta a nombre de la compañía L; informes de auditoría externa presentados a la compañía y los de cumplimiento tributario presentados al SRI correspondientes al ejercicio 2003 (anexo 16).

Con oficio ingresado a la Fiscalía el 14 de septiembre de 2007, el SRI, le informa al fiscal y en lo principal dice:

que la compañía C no ha tomado indebidamente el crédito tributario del IVA debido a que es cesionaria de L, lo que implica que ha adquirido obligaciones y derechos de L, es decir, los activos y pasivos que L mantenía hasta la fecha de

la suscripción de la cesión y que por lo tanto C no ha incumplido con ninguna obligación tributaria por ese concepto (anexo 17).

Con decreto de 13 de noviembre de 2007, el Agente Fiscal pese a que el informe del SRI, taxativamente indica que C no ha incumplido con ninguna obligación tributaria, él decide iniciar la etapa de instrucción fiscal, bajo la supuesta existencia de hechos punibles que constituyen delito tributario. Y solicita al juez de derecho que ordene la prisión preventiva de los imputados, principales ejecutivos de C (anexo 18).

El Juez Segundo Fiscal de Quito, con decreto de 14 de noviembre de 2007, en relación al pedido del Fiscal, niega la solicitud de prisión preventiva en contra de los funcionarios de C. Pero también dispone que prosiga la instrucción fiscal (anexo 19).

De las resoluciones del Fiscal, la primera de iniciar la indagación previa, así como la segunda, la instrucción fiscal, dejan entrever la dolorosa situación de la justicia en el Ecuador en razón de que sin fundamentos de hecho menos todavía de derecho incluso se llegó a solicitar la prisión preventiva de los funcionarios de C, pese a que la entidad competente de la administración tributaria, sin lugar a equívoco, expresamente y con claridad señaló la inexistencia de hechos punibles que constituyan delito tributario.

Si bien el Juez no aceptó la prisión preventiva solicitada por el Fiscal, si ordenó la continuación de la instrucción fiscal, pese a que existieron los elementos necesarios para ordenar el archivo de la causa que constan en el mismo informe del SRI.

El 15 de noviembre de 2007, la compañía L presenta la acusación particular en contra de los funcionarios de C acusándoles de que han ocasionado un perjuicio no solamente al Estado sino también a ellos, por haberse apropiado de forma ilícita del crédito tributario del IVA; y, solicitan prisión en contra de los

funcionarios de C así como, se les condene al pago de una indemnización por la suma de USD 3'000'000 por los daños que les ha causado la presunta actitud dolosa de los funcionarios de C (anexo 20).

Mediante dictamen de 16 de marzo de 2008, la nueva Agente fiscal del Distrito de Pichincha, Unidad de Delitos Tributarios y Aduaneros, se dirige al Juez Fiscal-Penal de Pichincha, indicándole que se abstiene de acusar a los imputados funcionarios de la compañía C, en razón de que *“el hecho planteado como delito tributario, no se subsume en el tipo previsto en el No. 1 del Art. 344 del Código Tributario, pues la falsa declaración de cifras, datos y otros, deben influir en la determinación de la obligación tributaria, que en el presente caso no existe, como tampoco se subsume en los otros dos tipos señalados, es decir, no se evidencia alteración dolosa de libros de contabilidad, registros contables y otras que conllevan a establecer un disvalor de acción permanente relevante por parte de los imputados...”* (anexo 21).

El Juez Fiscal-Penal de Quito, con providencia de 19 de marzo de 2008, visto el contenido del Art. 31 del Código de Procedimiento Penal, ordena que se remitan todas las actuaciones del Fiscal inferior al Ministro Fiscal de Pichincha para que acuse o ratifique el pronunciamiento del inferior (anexo 22).

Con fecha 11 de abril de 2008, el Ministro Fiscal de Pichincha, coincidiendo con los puntos de vista expuestos por el inferior, añade que *“al no determinarse que haya conducta típica y que se haya afectado de manera alguna al objeto jurídico por parte de los imputados, tenemos que no se cumplen los elementos de tipo objetivo, INEXISTIENDO LA TIPICIDAD del acto, y por ende el delito mismo, haciendo innecesario el análisis de las demás categorías dogmáticas.”* (anexo 23).

Mediante auto de 19 de mayo de 2008, del Juez Fiscal de Quito, dicta sobreseimiento definitivo del proceso y de los imputados, en razón de que los hechos materia de este proceso no constituyen delito tributario, con lo cual se

archiva el proceso. Este acto jurídico ocasiona que el expediente no sea reabierto por ninguna otra autoridad, ocasionando la figura de cosa juzgada.

## CONCLUSIONES

Del trabajo investigativo expuesto, corresponde exponer las siguientes conclusiones:

### PRIMERA: CONCLUSIÓN GENERAL

El endurecimiento de las penas y la tipificación de nuevos actos como delito de defraudación tributaria introducidos en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, no ha significado un retroceso legal puesto que en varias legislaciones anteriores ya se hablaba del delito tributario; en cuanto al incremento de la recaudación de los impuestos nacionales como impuesto a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a los consumos especiales, el cuadro estadístico reproducido a continuación demuestra tal incremento.

En el cuadro constan las estadísticas de recaudación del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales de 2008 al 2010.

Fuente: SERVICIO DE RENTAS INTERNAS: [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec)

<b>IMPUESTO A LA RENTA GLOBAL</b>	2.312.477.841,97	2.478.351.290,38	2.416.747.073,31
<b>RENDA OPERACIONES INTERNAS</b>	2.312.477.841,97	2.478.351.290,38	2.416.747.073,31
<b>1% DERIVADOS PETROLEOS IMPORTADORES</b>	10.806,37	464	110
<b>2X1000 DERIVADOS PETROLEO DISTRIBUIDORES</b>	0		
<b>3X1000 DERIVADOS PETROLEO COMERCIALIZADO</b>	1.159,2		11
<b>IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES</b>	2.773.033,18	2.798.713,79	4.909.070,48
<b>RENDA SOCIEDADES</b>	519.933.698,45	684.798.134,51	474.178.647,64

**SEGUNDA:**

En el país no existen sancionados por el cometimiento de delitos tributarios. Las sanciones comúnmente aplicadas han sido las de carácter pecuniario o administrativo como demuestran las jurisprudencias expuestas en el capítulo III. Por lo tanto se concluye que los jueces y fiscales tributarios no aplican ni interpretan las normas en su tenor literal.

**TERCERA:**

Del análisis de las infracciones que son consideradas como delitos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, (falta de entrega deliberada total o parcial, de los impuestos retenidos o percibidos, reconocimiento u obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, etc.) son delitos en los que el sujeto pasivo puede incurrir en el marco de los Impuestos Nacionales.

**CUARTA:**

El estudio del endurecimiento de las penas y el mayor control de la administración tributaria incorporados en la nueva legislación, determina que si se respeta el derecho a la defensa del sujeto pasivo dentro de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

**QUINTA:**

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, en el marco del estudio del delito de defraudación fiscal, a más de provocar lógicos cambios en el Código Orgánico Tributario, ha logrado que el contribuyente sea más responsable del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

**SEXTA:**

El impuesto a los consumos especiales (ICE), fue, es y por lo visto seguirá siendo aplicado como una política de salud pública, sobre todo si los gobiernos siguen gravando con este tributo a la importación y producción de cigarrillos, cerveza y licores como el ron, whisky, vodka y demás considerados por la ley como suntuarios.

## **RECOMENDACIONES**

### **PRIMERA**

Si bien el endurecimiento de las penas y la tipicidad de nuevos actos como delitos tributarios, han permitido un incremento en la recaudación de los tributos nacionales, el Estado debe priorizar que el sujeto pasivo pague los tributos no por miedo a la sanción, sino por un acto de conciencia, lo cual se produce creando en la sociedad una verdadera cultura tributaria.

### **SEGUNDA**

Los jueces y fiscales tributarios así como, la administración tributaria, deben interpretar y aplicar la ley en su tenor literal y no en forma extensiva, a fin de que no se produzcan persecuciones de ninguna naturaleza, tampoco constituyan un favoritismo de ninguna especie a grupos de poder o a un ciudadano de a pie, conforme se ha demostrado en el análisis del caso práctico.

### **TERCERA**

Mejorar los mecanismos de control, para evitar la defraudación tributaria, a través de medios informáticos contables interconectados con la Administración Tributaria para evitar, por ejemplo, la doble contabilidad.

**CUARTA**

Modernizar la justicia en todos las materias incluida la tributaria, que permita agilizar los procesos iniciados y sancionar a los defraudadores, respetando el principio de inocencia consagrado en la Constitución de la República.

**QUINTA**

El Estado a través de la Administración Tributaria debe estar en permanente campaña de socialización de las normas tributarias vigentes, y sus reformas.

**SEXTA**

Que el Impuesto a los Consumos Especiales debe servir para proteger a la producción nacional creadoras de fuentes de trabajo permanentes pero que además proteja la salud pública y el medio ambiente.

## REFERENCIAS

Libros:

BAJO, M, y BACIGALUPO, S, (2001), *Derecho Penal Económico*, CEURA, Madrid.

BARRERA CRESPO, B,(2005), *El Delito Tributario Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, Quito, Editorial Abya – Yala.

BENALCAZAR, G, (2004), *Los Efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, ILADT, Ecuador.

CABANELLAS, G, (1981), *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, Heliasta, Buenos Aires.

CRESPO, M, (2005), *El Derecho a la Devolución del Impuesto al Valor Agregado para las Compañías que han Suscrito Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*, Universidad San Francisco de Quito, Quito.

CREUS, C, (2003) *Derecho Penal Parte General*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

DIAZ, V, (2006) *Ilícitos tributarios*, Buenos Aires, Astrea.

DONOSO, A, (2009) *Apuntes de Conferencia Académica*, Universidad de las Américas, Quito.

DURANGO, M, (2004), *Los Efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, ILADT, Ecuador.

FERLAZZO, L, (2001), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Temis, Bogotá.

FILIPPI, P, (2003), *El Impuesto al Valor Agregado en las Relaciones Internacionales, Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coordinador UCKMAR, V, Tomo II, Temis, Bogotá.

FONROUGE, G, (1996), citado en la obra *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas* de GARCÍA VIZCAINO, C, Depalma, Buenos Aires.

FONTAN BALESTRA, C,(1998) *Derecho Penal introducción y parte general*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

GARCÍA BELSUNCE, H, (1996) citado dentro de la obra de GARCÍA VIZCAINO, C, *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Depalma, Buenos Aires.

GARCÍA PRATS, F, (1996), *El Establecimiento Permanente*, Tecnos, Madrid.

GARCÍA VIZCAINO, C,(1996) *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Depalma, Buenos Aires.

GONZALES, M, (2001), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Temis, Bogotá.

GROSSO SHERIDAN, W,(2001) *Cuestiones vinculadas con el establecimiento del hecho imponible*, La Ley, Buenos Aires.

JARACH, D,(2003) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.

JARACH, D, (1982) *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

MACON, J, (2004), *Los Efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador, ILADT, Ecuador.

MATUCCI, A, GONZALEZ, A, (2001), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Temis, Bogotá, pgs, 13 – 14.

MUÑOZ, F y, GARCÍA, M, (2004), *Derecho Penal, Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, pg. 251.

NIQUINGA SALAZAR, J, (2010) Apuntes de la Conferencia Magistral de diciembre de 2010, Universidad Iberoamericana del Ecuador, Quito.

PARLATO, A, (2001), *El Responsable y el Sustituto del Impuesto*, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Temis, Bogotá.

RUSSO, P, (2001), *La Obligación Tributaria*, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Matucci, A, Temis, Bogotá.

TAMAYO, J, (2010), Apuntes de la Conferencia Magistral de diciembre de 2010, Universidad Iberoamericana del Ecuador.

TROYA, J, (1990), *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editorial Nacional, Quito.

Revistas:

AGUILAR, O, *El Delito Penal de Balance Falso*, Revista Impuestos, No. 15, La Ley, Buenos Aires, pg. 1502.

Documentos de Internet:

Páginas Web:

Arquidiócesis de Cuenca, El Alcoholismo, [www.arquidiocesisdecuenca.org.ec](http://www.arquidiocesisdecuenca.org.ec), 2010, consultado el 17 de marzo de 2011.

Constitution of the United States of America, <http://www.usconstitution.net/const.html/A1Sec8>, 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

Costituzione Della Reppublica Italiana, <http://www.governoi.it/costituzione/costituzionerepubblicaitaliana.pdf>, 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

Constitución de la República de Colombia, <http://www.uasb.edu.ec/padh/revista19/documentos/Constitucioncolombia.pdf> 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú, Los Delitos Tributarios, Revista Tributemos, <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut85/temafon2.htm>, 2010, consultado el 13 de diciembre de 2010.

TROYA, J, “El Nuevo Derecho Constitucional tributario Ecuatoriano”, [www.revistajuridicaonline.com](http://www.revistajuridicaonline.com), 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

JIMÉNEZ TREJO, L, “La Visión Neoliberal de la Imposición”, [www.eumed.net](http://www.eumed.net), 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

JIMÉNEZ TREJO, L, “Implicaciones del Principio de la Renta Mundial en el Impuesto a la Renta en Venezuela”, [www.homesurdaneta.com](http://www.homesurdaneta.com), 2011, consultado el 6 de febrero de 2011.

CABRERA, M, “Capitales Golondrina”, [www.eafit.edu.co](http://www.eafit.edu.co), 2010, consultado el 7 de noviembre de 2010.

