



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LA DESNATURALIZACIÓN DEL ICE EN EL GRAVAMEN DE BIENES DE USO
DOMÉSTICO QUE FUNCIONEN MEDIANTE LA COMBUSTIÓN DE GAS

Trabajo de titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos
para optar por el título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la
República

Profesor Guía

Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor

Víctor Alfredo Chiriboga Granja

Año

2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

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

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C. 1706860440

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

“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.”

Víctor Alfredo Chiriboga Granja
C.C. 1713957940

AGRADECIMIENTOS

Agradezco especialmente a Dios y a mi familia por su apoyo a lo largo de toda mi carrera universitaria. De igual forma quiero agradecer a todos aquellos que contribuyeron de alguna manera en mi formación académica. Un agradecimiento especial a mi tía Connie por su apoyo incondicional en cada paso de mi vida.

DEDICATORIA

Dedico el presente trabajo de titulación a toda mi familia, en especial a mis padres y hermanos, por ser el pilar fundamental de mi vida.

RESUMEN

La Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento número 405 del 29 de Diciembre del 2014 incluyó dentro del listado de bienes y servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) a los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas. De acuerdo al artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se grava con una tarifa del 100 cien por ciento a las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.

La naturaleza jurídica del ICE lo constituye como un impuesto indirecto de carácter regulatorio. Su finalidad es gravar el consumo de bienes y servicios considerados suntuarios o nocivos para la salud. Simultáneamente, se basa en el costo social del consumo de los bienes y servicios mencionados. En virtud del principio de progresividad, el ICE grava a quienes tienen una mayor capacidad contributiva y consumen bienes o servicios suntuarios o nocivos para la salud. El noventa y un por ciento de la población ecuatoriana utiliza bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas como cocinas, cocinetas y calefones. La reforma de Diciembre del 2014 tiene como objeto desincentivar el consumo de los bienes mencionados. Para cumplir ese objetivo, se prevé el cambio de la matriz energética del país, a través de una inversión que excede los siete mil millones de dólares. Sin perjuicio de lo anterior, el ICE pretende gravar el consumo de bienes y servicios específicos que cumplen con las características de suntuarios o nocivos para la salud, los mismos que históricamente se han incluido como objeto del presente impuesto y varios que han sido excluidos por haber perdido las características de los bienes o servicios objeto del ICE. La seguridad jurídica es un principio fundamental del derecho tributario y se vería afectada si aquellos bienes que no son suntuarios o nocivos de graban con el ICE. En un escenario de esa índole, se desnaturalizaría Impuesto a los Consumos Especiales y abriría paso a nuevos excesos de poder estatal que permitan incluir productos que no deberían ser objeto de dicho impuestos bajo ese rubro en el futuro.

ABSTRACT

The Law on Production Incentives and Tax Fraud Prevention was published in the Official Gazette Supplement number 405 on December 29, 2014. The text included household goods that function through gas combustion in the list of goods and services that are subject to the special consumption tax (ICE in Spanish). According to Article 82 of the Organic Law on Internal Taxation a hundred percent of tax duties apply to elements such as kitchens, kitchenettes, water heaters and water heating systems wholly or partially operating through gas combustion.

The Special Consumption Tax legal nature describes it as an indirect and regulatory tariff. Its ultimate goal is to tax the consumption of goods or services that damage health and it is based upon the social burden that such elements withhold for the state. The Special Consumption Tax applies progressively to consumers with higher income who use goods or services of this kind.

Historically, several goods and services have been subject to the Special Consumption Tax. Nonetheless, others were also excluded from the list for having lost the attributes that made them subject to tariffs under such norm; these too, will be subject to the new Special Consumption Tax. Legal certainty is a fundamental principle of Tax Law that might be undermined if goods that are not harmful to health also become subject to the Tax on Special Consumption. Such a scenario would leave an open door to state power abuse when the time to decide which products are subject to tax arrives.

ÍNDICE

Introducción	1
1 Capítulo I: El Impuesto a los Consumos	
Especiales: definiciones y elementos esenciales.....	4
1.1 Naturaleza jurídica	4
1.2 Definiciones	8
1.3 Principios	12
1.4 Hecho Generador	18
1.5 Tarifa y Base Imponible.	19
1.6 Sujeto Activo.....	23
1.7 Sujeto pasivo.....	24
1.8 Objeto.....	25
1.9 Declaración, liquidación y pago.	26
1.10 Consideraciones especiales.....	27
2 Capítulo II: La aplicación del ICE en el Ecuador.....	30
2.1 Evolución histórica del ICE.	30
2.2 Consideraciones sobre los bienes y servicios gravados.....	33
2.3 Problemática jurídica en la aplicación del ICE.	38
3 Capítulo III: Análisis y consideraciones jurídicas	
de la reforma.....	45
3.1 Justificaciones esgrimidas como sustento de la reforma.....	45
3.2 Implicaciones jurídicas de la reforma.	53
3.3 Desnaturalización del ICE.	56
3.4 Propuesta.	61
4 Conclusiones y recomendaciones.....	66
4.1 Conclusiones	66

4.2 Recomendaciones	68
Referencias.....	79

Introducción

Es imposible imaginarse un país, estado o territorio libre de tributos. Los impuestos, ya sean directos o indirectos, han constituido un elemento fundamental para el sustento y financiamiento de los estados. Ante ello, se han desarrollado mecanismos operativos necesarios para regular tanto el cobro de tributos a ciudadanos como a extranjeros que desempeñan actividades de diversa índole. En el caso del Consumo Especial, el Ecuador ha normado el cobro de tributos a través de diversas normativas promulgadas por la constitución tales como el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, la Ley de Abono Tributario, Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, Ley del Registro Único de Contribuyentes, la Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, entre muchas otras que regulan la materia fiscal en el país. En la constitución se contemplan también los aspectos generales que rigen al régimen tributario. La facultad y legalidad para crear estos principios, es decir, el procedimiento a seguir para crear tributos también se eleva a rango constitucional.

El Impuesto a los Consumos Especiales fue creado por la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente desde diciembre de 1989 hasta mayo de 1990, llamada Ley 56 y publicada en el Registro Oficial número 341 del 22 de diciembre de 1989. El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) es aporte al estado en recaudación, lo que facilita que este cumpla sus objetivos anuales. El ICE ha atravesado varias reformas desde que entró en vigor. Sin embargo, sin nunca se modificó la esencia existencial para la que fue creado dicho impuesto.

El preámbulo de la Ley 56 establece, en la parte pertinente al ICE, la necesidad de ajustar las normas vigentes y adecuarlas a técnicas tributarias apropiadas para los impuestos indirectos. En esta adecuación se incluiría instrumentos de variación de precios y aseguraría que la recaudación tuviera un destino acorde a una correcta gestión presupuestaria. De igual manera se establece la

necesidad de una simplificación significativa de los gravámenes que afectan a la sociedad ecuatoriana, eliminando aquellos que generan escasa recaudación y un alto costo administrativo.

El ICE nunca ha sido el impuesto que más ingresos provee a las arcas fiscales, pero el estado ha obtenido réditos importantes a través del mismo. Por este motivo, el ICE es un impuesto comparable con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o con el Impuesto a la Renta (IR) aplicable a personas naturales o sociedades, considerando evidentemente la diferencia entre estos impuestos. Siendo este el caso, resultaría absurdo que el Impuesto a los Consumos Especiales, no pretenda recaudar sino castigar a los consumidores que adquieran ciertos bienes gravados con el ICE.

Si bien el ICE, se encuentra normado hace mucho tiempo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, este no deja de ser complejo y confuso tanto para el sujeto pasivo como para la administración tributaria que en representación del estado se encuentra facultada para administrarlo. Son abundantes las normativas secundarias y las reformas realizadas a dicho impuesto con el afán de esclarecer su aplicación; a la fecha aún no se puede establecer con claridad meridiana cuáles son los bienes y servicios que se encuentran gravados con dicho impuesto. La aplicación del ICE en el Ecuador es compleja debido, en muchos casos, a que la oscuridad en la norma genera interpretaciones incorrectas en el sujeto pasivo o la administración tributaria. No sería correcto afirmar que este es un caso que únicamente acontece al Impuesto a los Consumos Especiales. Sucede con todos los tributos vigentes ante las múltiples reformas recientes como también al activo ejercicio de sus facultades por parte del Servicio de Rentas Internas.

La última reforma normativa realizada al ICE a través de Ley, fue la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre de 2014. En esa ocasión, se reformó el artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se gravó con una tarifa del cien por ciento a las cocinas,

cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas. Este gravamen que se impone a los productos mencionados puede ser de gran importancia para el país y la normativa tributaria vigente y la que pueda generarse en el futuro. Es probable que afecte a la naturaleza jurídica del ICE, al gravar a productos que no pueden ser considerados como nocivos para la salud o suntuarios, en procura de desestimular su uso o consumo. Estos elementos son sumamente importantes a la hora de determinar la naturaleza jurídica del ICE. Sin embargo, por su parte la justificación esgrimida a breves rasgos en la reforma de diciembre del 2014, se sustenta en el cambio de la matriz energética del Ecuador, y es menester analizar si dicha justificación es suficiente y se ajusta a la naturaleza del impuesto.

1 Capítulo I: El Impuesto a los Consumos Especiales: definiciones y elementos esenciales

1.1 Naturaleza jurídica

Para determinar la naturaleza jurídica de un impuesto se tiene que analizar varios aspectos del mismo y por tanto el efecto que éste tiene en los ciudadanos. El impuesto a los consumos especiales grava a los bienes y servicios, de procedencia nacional o importada, detallados en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Se puede establecer que se trata de tributos de carácter indirecto que grava el consumo de bienes o servicios específicos en una fase única, bien sea la fabricación o la importación de dichos bienes.

Se puede determinar que el Impuesto a los Consumos Especiales es de carácter indirecto, al igual que el Impuesto al Valor Agregado.

En el Diccionario Tributario de Pardo se define a los impuestos indirectos de acuerdo con lo siguiente, “los impuestos indirectos son aquellos que el contribuyente es decir el sujeto pasivo traslada al consumidor mediante la incorporación del gravamen al costo de los productos. Por lo general los impuestos indirectos gravan el consumo de bienes y servicios.” (Pardo, 2012).

Es evidente de acuerdo a la definición citada que el ICE, es un impuesto indirecto mediante el cual el gravamen del impuesto se traslada al consumidor final. Este, en virtud de su consumo asume la carga impositiva y por tanto paga el impuesto correspondiente a dicho bien o servicio con lo que se produce un desdoblamiento de responsabilidades entre el proveedor, como responsable jurídico y el consumidor o usuario como el responsable económico del impuesto.

El ICE se aplica a determinados bienes y se diferencia del IVA porque grava bienes específicos que se encuentran taxativamente mencionados en la

normativa ecuatoriana. A su vez, el IVA también tiene alcance sobre esos bienes y los grava. Es decir, el bien que se encuentre gravado con ICE puede también ser gravado con IVA. El ICE ha gravado ciertos productos y no todos los que se comercializan en el país a lo largo del tiempo. De manera ejemplificativa citamos el gravamen a el consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, aguas minerales, aguas purificadas, alcohol y productos alcohólicos, de procedencia nacional o importados. En normativa comparada, el ICE ha gravado productos que en muchos casos anecdóticos y seguramente varios de los que actualmente se encuentran alcanzados en un futuro también podrán serlo.

El ICE ante todo pretende gravar el consumo del producto o servicio objeto de dicho impuesto. Alcanza a ciertos productos en una etapa final cuya responsabilidad asume el consumidor final del producto, que es quien asume la carga tributaria. En este caso se puede determinar que el ICE pretende desincentivar el consumo de ciertos bienes o servicios que pueden resultar nocivos o perjudiciales para la salud o aquellos que son considerados como suntuarios, en cuyo caso, se castiga su uso.

El tratadista José Vicente Troya en su última publicación menciona lo siguiente:

“El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) se encuentra regulado por los artículos 75 y 89 de la LORTI. Grava bienes y servicios que no son considerados esenciales o de primera necesidad y que se encuentran expresamente detallados, que de alguna manera, podrían estimarse que son de lujo o suntuario y que son muy variados.” (Troya, 2015, p.149)

El ICE, grava en una fase única; aquello difiere de lo que ocurre con el IVA. El impuesto a los consumos especiales grava a los productos afectados en una sola ocasión, y quien soporta la carga impositiva es en realidad el consumidor final. Esa dinámica se establece en concordancia con la pretensión de gravar el consumo de dicho bien. En este caso, no es el sujeto pasivo quien soporta la

Para la aplicación de dicho impuesto es importante mencionar que la persona que soporta la carga impositiva del tributo no necesariamente es el sujeto pasivo y así lo determina la normativa, debido a que esta le da otorga al consumidor la calidad de sujeto pasivo. Ante estas circunstancias, se establece que el ICE no grava la transferencia del bien o servicio, sino que grava el consumo del mismo en una fase única de la producción o la importación del producto.

Este tributo grava específicamente dos circunstancias, la producción de bienes alcanzados con el ICE y la importación de los mismos. Cada caso se enmarca en dos procedimientos distintos y por lo tanto, el cálculo de la base imponible que corresponde a cada uno es distinto. Esa cuantificación es objeto de análisis en secciones posteriores de este estudio.

Para que el ICE sea aplicable tiene que surgir la producción o importación de los bienes gravables, es decir aquellos que son alcanzados por parte del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Manuel González menciona lo siguiente:

“La lógica tributaria ha de llevar a elegir los hechos de la fabricación o la importación para que la imposición tenga lugar, a pesar de tratarse de impuestos que recaen sobre el consumo, puesto que gravar el momento real de dicho consumo habría constituido un absurdo desde todos los puntos de vista.” (González, 2005)

Este procedimiento agiliza y facilita recaudación en las dos circunstancias que se aplican al caso y evita que sea el consumidor final quien cancele el impuesto a la administración tributaria.

Al determinar la naturaleza jurídica del ICE concluimos que el mismo grava la adquisición o importación de bienes específicos y por tanto la obtención de recursos para el Estado. Consecuentemente, este tributo tiene una finalidad

social, la misma que según el tratadista ecuatoriano Patiño busca prevenir, evitar o limitar el uso de ciertos bienes que son dañinos o nocivos para la salud. Se cataloga bajo ese concepto a productos como los cigarrillos y el alcohol, por ocasionar estragos y daños cuyo costo social debe asumir el Estado en repetidas ocasiones. Por otra parte, el ICE, se propone sancionar el consumo de bienes suntuarios o de lujo al que accede el contribuyente de alto poder adquisitivo a través del principio de progresividad que será expuesto más adelante. Aquellos bienes son los vehículos de transporte, aeronaves, armas, servicios de televisión pagada, perfumes, aguas de tocador, e incluso, membresías o afiliaciones a clubes sociales. No obstante, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre de 2014 introdujo reformas al artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que extienden el alcance de los productos que grava este impuesto. Así, determinó que se gravará con una tarifa del cien por ciento a las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas. La extensión de ese gravamen será objeto de análisis en este estudio. Así mismo, se examinará si el cambio en cuestión se ajusta a la verdadera naturaleza jurídica del ICE o si, en su defecto, dicha aplicación desnaturaliza el impuesto valiéndose del discurso a favor del cambio de la matriz energética nacional.

El experto tributario ecuatoriano Mario Prado aclara que, el ICE puede llegar a convertirse en un mecanismo para reprimir al productor o importador de bienes suntuarios o dañinos para la salud, o al prestador de servicios especiales. Siendo ese el caso, es indispensable, para mantener la naturaleza del impuesto intacta es necesario determinar una modalidad apropiada a las circunstancias del régimen, establecer fines extra-fiscales apropiados y alcanzables, y sobre todo, trasladar el ICE al consumidor final aplicando correctamente la metodología del impuesto.

Este criterio se encuentra en concordancia con lo establecido por Mc Carten y Stotsky los mismos que mencionan lo siguiente:

“Los impuestos selectivos al consumo gravan bienes que presentan algunas de las siguientes características: a) Son bienes cuya producción y venta está supervisada de cerca por el gobierno; b) Son bienes con demanda inelástica; c) Son bienes con elasticidad ingreso mayor que uno (bienes suntuarios); y; d) Son bienes cuyo consumo causa externalidades negativas” (Mc Carten y Stotsky, 2002, p. 40)

1.2 Definiciones

Para comprender con claridad cómo opera el Impuesto a los Consumos Especiales en Ecuador, es necesario revisar los términos y definiciones legales señalados a continuación.

Impuesto:

“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.” (Taleva, 2009, p. 139)

“Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas.” (Cabanellas, 2003, p.196)

Impuesto a los Consumos:

“Aquel que grava el consumo de bienes y servicios. Su establecimiento puede obedecer a fines fiscalistas; es decir, mediante una base impositiva amplia que comprenda la mayor cantidad de bienes y servicios posibles, obtener la mayor cantidad de recursos posibles para hacer frente a las erogaciones estatales. También es aplicado cuando se desea desalentar el consumo de ciertos productos dañinos para la salud,

como bebidas alcohólicas, cigarrillos, o proceder a la racionalización del consumo de bienes en situaciones bélicas o de extrema gravedad o escasez.” (Taleva, 2009, p. 148)

“Aquel que grava los artículos de uso corriente (como los comestibles, el tabaco, la gasolina, las prendas de vestir, etc.) y en el momento en que son puestos en circulación económica con destino a la clientela.” (Cabanellas, 2003, p. 197)

Impuesto Indirecto:

“Aquella clase de impuesto que el contribuyente traslada al consumidor mediante la incorporación del gravamen al costo de los productos. Por lo general, los impuestos indirectos gravan el consumo de bienes y servicios.” (Taleva, 2009, p. 147)

“El que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquellos, o en el pago por utilizar estos.” (Cabanellas, 2003, p. 196)

Bienes Suntuarios:

“Suntuario: Relativo al lujo.” (Cabanellas, 2003, p. 374)

Precio Ex - Aduana:

“El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica.” (LORTI, Art. 76)

Precio Ex - Fábrica:

“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.” (LORTI, Art. 76)

Base Imponible:

“Magnitud dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible. Monto sobre el cual se aplica la tasa o alícuota para determinar el impuesto base sujeto a tributación.” (Pardo, 2012, p.95)

Tarifa:

“Gravámenes aplicados sobre los productos en la importación y exportación. Conjunto formado por el tipo nominal y las deducciones, reducciones o recargos. Es decir, el tipo nominal del impuesto no corresponde siempre a su tipo real.” (Taleva, 2009, p. 281)

“Lista o catálogo de precios, derechos o impuestos que han de pagarse por determinados objetos, mercaderías, trabajos o servicios.” (Cabanellas, 2003, p. 378)

Hecho Generador:

“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (CT, Art. 16)

“Es el conjunto de circunstancias o de hechos, presupuestos fácticos a cuyo apreciamiento la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria.” (Yupangui, 2010, p.33)

Imposición al consumo:

“Imposición realizada en forma indirecta, al contrario de un impuesto al gasto, que se hace en forma directa. Grava una manifestación de capacidad contributiva que se exterioriza a través de la renta gastada, dispuesta o consumida.” (Taleva, 2009, p. 138)

Sujeto Activo:

“Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.” (CT, Art. 23)

“Es el ente acreedor del tributo, en este caso es el Estado, a través de las administraciones tributarias establecidas por la ley.” (Yupangui, 2010, p. 57)

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.” (Yupangui, 2010, p.57)

“Obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.” (Pardo, 2012, p. 547)

“Persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” (Taleva, 2009, p. 278)

Ad Valorem:

“Loc lat. y esp. Designa los derechos de aduana impuestos *según el valor de la mercancía*.” (Moreno, 1974, p.32)

Exención:

“Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.” (CT, Art. 31)

“Supuesto en el que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal – de pago de la cuota tributaria.” (Pardo, 2012, p. 261)

“Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales.” (Yupangui, 2010, p. 27)

Una vez que se han definido los términos expuestos relevantes para el entendimiento del impuesto a los consumos especiales, es importante mencionar que cada uno de ellos hace que dicho impuesto pueda ser regulado por la administración tributaria y como el sujeto pasivo del mismo pueda efectuar su correspondiente declaración y pago. Muchos de los términos siguen siendo confusos y es por eso que este impuesto se desarrolla a partir de los mismos.

1.3 Principios

Sin duda alguna en el campo del derecho los principios son los elementos más importantes a la hora de definir la legislación secundaria o aquellas leyes que mandan, prohíben o permiten a los ciudadanos. Esto se debe a que los principios marcan los lineamientos o parámetros adecuados con los que deben cumplir la normativa de un ordenamiento jurídico. En el caso del Ecuador, los principios tributarios se encuentran consagrados en la Constitución, sin perjuicio de que la normativa interna y secundaria tenga principios propios que a su vez se armonizan con los constitucionales.

La Constitución establece los principios que rigen al Régimen Tributario, dando así forma a los principios exigibles de la actividad tributaria. Los principios de progresividad, generalidad, simplicidad administrativa, eficiencia, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria se consagran en la constitución vigente.

“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, 2011)

Otro principio que separa a la Constitución de los anteriormente mencionados es el de legalidad, (regulado en el art. 301) a través del que se otorga al poder ejecutivo la facultad de iniciativa y al poder legislativo la facultad de aprobarlo. Los principios en cuestión yacen en el Código Tributario, cuyo artículo quinto menciona lo siguiente: “Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” (Código Tributario, 2005)

A la revisión de los principios tributarios que desarrollará este estudio, le sucederá el análisis de su concordancia con el Impuesto a los Consumos Especiales.

Principio de Legalidad:

El principio de legalidad es sumamente relevante en todas las áreas del derecho de un país democrático. Sin embargo, en el campo tributario este es un elemento incluso más sensible. El derecho constitucional tributario lo clasifica bajo el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*”. Según lo expuesto

por el tratadista ecuatoriano Patiño el principio de legalidad ha de ser considerado como el punto de partida de toda actividad financiera estatal puesto que la creación, aplicación y recaudación de cualquier impuesto está sometida a los presupuestos establecidos por la ley. Esa interpretación arroja que solo podría recaudarse un tributo siempre y cuando este se encuentre tipificado o consagrado en un cuerpo normativo. El artículo 301 de la Constitución del Ecuador, consagra el principio de legalidad al cual se hace referencia.

“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, 2011)

En la normativa constitucional mencionada, se consagra el principio de legalidad en dos niveles, el nacional y aquel que determine el legislador para las tasas y contribuciones especiales; aquello ratifica la seguridad jurídica de cada estado. No obstante, el doctrinario Jose Vicente Troya, señala que “El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado”. En ese escenario, no cabe, sostener el apotegma clásico de que “no hay tributo sin ley”, pues rige un doble estándar que marca la diferencia entre impuestos que corresponden a la ley y tributos que depende de lo que la decisión del legislador ordinario. Esto concuerda con lo establecido en el Código Tributario, norma que por especialidad rige el ámbito tributario en nuestro país.

“Art. 3.- Poder tributario.- 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.” (Código Tributario, 2005)

De lo anterior se concluye que el principio de legalidad reviste de potestades al estado para la creación, modificación y supresión de tributos. Esto, siempre y cuando se cumpla con los procedimientos establecidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Pese a que el principio de legalidad se consagra en la normativa ecuatoriana, la administración tributaria nacional (Servicio de Rentas Internas) ha “legislado” a través de normas reglamentarias, resoluciones y circulares de carácter general en repetidas ocasiones. Estas, le han permitido normar la actuación de los contribuyentes, contribuyente regulaciones que en muchos casos, contravienen normas de mayor jerarquía.

El principio de legalidad es el principio más importante para contribuyente puesto que garantiza, en cierta medida, la seguridad jurídica. Este establece el procedimiento de creación de tributos, previniendo al contribuyente de aquellos que se encuentran debidamente normados y regulados dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. El principio de legalidad también reviste de potestades a la administración y otorgándole facultades de autoridad. El principio de legalidad le asegura al contribuyente que la actuación de la administración tributaria se de lo que dicta la ley y por lo tanto, garantiza su seguridad jurídica frente al Estado.

Principio de Generalidad:

Este principio se consagra en la normativa ecuatoriana, así como en la constitución. Dicta que las leyes tributarias rigen para todos los ecuatorianos sin perjuicio de condiciones o calidades. Arroja también que las normas tributarias no han de excluir o extender beneficios a unos y no a otros. Sin embargo, dado que para cada regla hay una excepción, la Constitución ecuatoriana permite que el Principio de Generalidad establezca diferencias en el pago de tributos por condiciones de orden social o económico tributos. Aquello se sustenta en la intención de propiciar una verdadera justicia social o

de fomentar determinadas actividades. Existen exenciones debidamente consagradas por la ley para establecer esta excepción al principio de generalidad. Al respecto, el Código Tributario que establece lo siguiente: “Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.” (Código Tributario, 2005)

Conforme a lo dispuesto por el derecho público en el cual se manifiesta que la autoridad únicamente puede realizar lo que le está permitido por la ley, que se podrán otorgar exenciones siempre y cuando estas se encuentren debidamente sustentadas por la ley. Siendo este el caso, queda claro que la normativa tributaria rige para todos los contribuyentes y son de carácter general.

Principio de igualdad:

Con respecto al principio de igualdad el Art. 11 numeral 2 de la Constitución enmarca que todos los ecuatorianos y ecuatorianas son iguales ante la ley y por lo tanto tienen los mismos derechos, obligaciones y oportunidades: “11.2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.” (Constitución de la República del Ecuador, 2011)

Dicho principio no admite que unas personas tengan la obligación de pagar tributos y otras no en lo que respecta a la materia tributaria; por otra parte, tampoco han de aplicarse exigencias a uno y no a otro. Es importante recalcar que el presente principio es importante mencionar se aplica a casos de impuestos indirectos, como por ejemplo el IVA. Por lo tanto, no tendría cabida que personas de las mismas condiciones paguen tarifas distintas del IVA sobre el mismo producto. Es decir, todas las personas naturales tienen las mismas condiciones frente a los tributos. Sin embargo, los impuestos directos si hacen una distinción de acuerdo a las características especiales de los impuestos como el Impuesto a la Renta que se basa en otros principios como el de la

capacidad contributiva. Ese caso, no ha sido objeto de estudio en el presente trabajo. Según el tratadista en materia tributaria Víctor Uckmar:

“La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal, b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno.”
(Uckmar, 2002, p. 59.)

En conclusión, el principio de igualdad se compone de dos aristas. La primera es la igualdad formal que pretende que la obligación tributaria sea exigible para todos los ecuatorianos con las mismas condiciones y calidades y, por lo tanto, que no se extiendan exenciones o beneficios a unos si y a otros no. La segunda es la igualdad material, sustentada en nuestra normativa en la Constitución y en el Código Tributario que dicta que, en virtud de la capacidad contributiva de los contribuyentes, que quienes tienen mayor capacidad contributiva sean los que más aporten al fisco. Este principio se encuentra ligado estrechamente con el principio de generalidad y la capacidad contributiva de las personas.

Principio de progresividad:

El principio de progresividad se vincula al principio de proporcionalidad. Sin embargo, dicho principio se introdujo como una innovación al principio de proporcionalidad. Así mismo, se relaciona a la capacidad contributiva de los ciudadanos del Estado. Siendo este el caso, puede deducirse que este principio alberga un fin social que establece que el que más recursos tiene debe aportar en mayor cuantía. Este argumento ha sido admitido por la doctrina como el principio que sustenta el impuesto a la renta o, en su caso, el impuesto al patrimonio. Dicho principio se relaciona al impuesto de cual procederá el análisis de este estudio. La razón de aquello es que el impuesto a

los consumos especiales también pretende sancionar o gravar aquellas adquisiciones de quienes más recursos tienen con el afán de que contribuyan a la economía del país, gravando bienes considerados suntuarios o de lujo. Sin embargo, el conflicto surge al momento de establecer cuál es el grado de la tarifa impositiva, la proporcionalidad de la misma, y la determinación del grado de necesidad del mismo para que estos sean considerados como suntuarios o no para la ciudadanía.

1.4 Hecho Generador

El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para el nacimiento de la obligación tributaria. La normativa vigente ecuatoriana, que regula el Impuesto a los Consumos Especiales, define expresamente cual es el hecho generador o imponible. En el caso que nos ocupa, el hecho generador se produce cuando el fabricante o productor del bien o servicio gravado por la ley de bienes o servicios nacionales destinados al consumo realiza la transferencia a cualquier título. En el caso de los productos que son importados este surge al momento de la nacionalización o la desaduanización de dichos productos. El artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece lo siguiente:

“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.”
(LORTI, 2015)

En el artículo citado se establece dos puntos de partida esenciales para que surja el hecho generador del ICE, que se dirigen en dos fases. La primera enmarca la producción y la segunda la importación. Sin embargo, existe una distinción importante entre ambas que radica en la transferencia del bien para los productores y la desaduanización en el caso de los importadores. Esta

distinción es relevante puesto que para cada uno de los casos existen precisiones importantes a la hora de determinar la base imponible.

1.5 Tarifa y Base Imponible

Se establece diversas formas para el cálculo de la tarifa sobre la que se paga el tributo en el presente impuesto. De acuerdo a la normativa existen dos tipos del cálculo ligados a esta dinámica, una a través de una tarifa ad valorem que se aplica de manera porcentual sobre la base imponible y otra tarifa mixta que es específica a los cigarrillos, bebidas alcohólicas y alcohol puro. La última, tiene una tarifa específica y una ad valorem.

Tabla 1. Tarifa ICE Bienes y Servicios

GRUPO I	TARIFA AD-VALOREM
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).	150,00%
Bebidas gaseosas	10,00%
Perfumes y aguas de tocador	20,00%
Videojuegos	35,00%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	300,00%
Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos Automotrices. Cocinas, cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.	100,00%
GRUPO II	TARIFA AD-VALOREM
1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000	5,00%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	5,00%
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	10,00%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000	15,00%

Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	20,00%	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	25,00%	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	30,00%	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	35,00%	
2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:		
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35.000	2,00%	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000	8,00%	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	14,00%	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	20,00%	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	26,00%	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	32,00%	
3. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo:		
	15,00%	
GRUPO III		
TARIFA AD-VALOREM		
Servicios de televisión pagada	15,00%	
Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar	35,00%	
GRUPO IV		
TARIFA AD-VALOREM		
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	35,00%	
GRUPO V		
	TARIFA ESPECÍFICA	TARIFA AD-VALOREM
Cigarrillos	0.1310 USD POR UNIDAD	N/A
Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza	6.20 USD POR LITRO DE ALCOHOL PURO	75,00%

Adaptado de: (LORTI, 2015, Art. 82)

Nota: Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar inaplicable por cuanto se encuentra prohibida la prestación de servicios de casino, salas de juego y otros juegos de azar, debido a los resultados de la Consulta Popular realizada el sábado 7 de mayo del 2011, cuyos resultados fueron publicados en el Suplemento del Registro Oficial No. 490 publicado el 13 de Julio del 2011.

A partir del 1 de julio de 2015, rige una nueva tarifa específica del ICE para el cálculo de la tarifa específica de los cigarrillos.

La tarifa del ICE a los cigarrillos que rige a partir del 1 de julio de 2015, es de USD 0,1324 dólares de los Estados Unidos de América, por unidad. La Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000485 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 435 del 1 de julio de 2015 enmarca esa disposición. Su cálculo será el siguiente:

Tabla 2. Tarifa ICE cigarrillos.

Producto	No. de paquetes	Total cajetillas por paquete	No. Cigarrillos por cajetilla	Total cigarrillos	ICE causado
		A	B	C = A*B	D = C*0,1324
Cigarrillos "XX"	1	500	20	10.000	USD 1.324

Adaptado de: (LORTI, 2015, Art. 82)

Para el cálculo del ICE en bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, vigente desde el 1 de enero del 2015, se aplica una tarifa de USD 7,10 dólares de los Estados Unidos de América, por litro de alcohol puro. El artículo 1 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00001109 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 407 del 31 de diciembre de 2014 articula esa disposición.

La determinación de la base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados es importante y compleja. En este caso, el ICE se determina en base al precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE; también se calcula en base a 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 la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso de que la base imponible sea obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el ICE, esta no puede ser inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, o un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Se entiende como precio ex-fábrica al que aplican las empresas productoras de bienes gravados con el ICE en la primera etapa de comercialización de los bienes; se incluye 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. A esa suma se debe agregar la utilidad marginada de la empresa. Salvo en el caso de que la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se excluye la utilidad marginada de la empresa. Este criterio ha sido analizado por la Corte Nacional, que ha emitido jurisprudencia en el caso: este estudio se pronunciará sobre esa materia más adelante. El artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario, versión aplicable según reitera la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha de entenderse en el sentido de que la base imponible para el ICE no puede ser inferior a los precios de venta al público menos el IVA y el ICE. La Corte Constitucional ha reafirmado ese criterio en varios pronunciamientos.” Un ejemplo es la sentencia N° 221-12-Sep- CC (Corte Constitucional), de 21 de Junio de 2012, emitida dentro del Caso N° 1515-10-EP de la Corte Constitucional para el período de Transición.

Para las importaciones, se determina la base imponible a través del precio ex aduana considerando el valor de los bienes en aduana, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros incluidos en el precio ex fábrica. Por otro lado, el precio de venta al público es el que el consumidor final paga por la adquisición, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto en el mercado. Los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto sugieren los precios de venta al público y se colocan etiquetas de manera obligatoria.

Para el caso de cigarrillos y bebidas alcohólicas, incluidas la cerveza, esta tiene una forma especial de determinar su base imponible que se expresa de la siguiente manera:

1. Cigarrillos En este caso la base imponible es igual al número de cigarrillos producidos o importados a la que se aplica la tarifa específica mencionada anteriormente.

2. Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza la base imponible se establece en función de:

2.1. Los litros de alcohol puro que contiene cada bebida alcohólica.

2.2. En caso de que el precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, supera el valor de USD 3,6 por litro de bebida alcohólica o su proporcional en presentación distinta a litro, se aplica, adicionalmente a la tarifa específica, la tarifa ad valorem establecida en artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es importante recalcar que el ICE no incluye el impuesto al valor agregado y, por lo tanto, el fabricante o importador debe cancelarlo para los productos en cuestión en una sola etapa. La base imponible sobre la que se calcula y cobra el impuesto en el caso de servicios gravados es el valor con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE.

1.6 Sujeto Activo

En el numeral uno punto dos del presente capítulo se expone tanto al sujeto activo tributario como al sujeto acreedor de la obligación tributaria, por la que se exige el pago. En el caso del Impuesto a los Consumos Especiales, el Estado es el acreedor del impuesto, es decir, el sujeto activo de la obligación tributaria. El Servicio de Rentas Internas administra dicha obligación. El artículo 79 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece al sujeto activo

de manera expresa: “Art. 79.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.” (LORTI, 2015)

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), señala que el Estado es el ente acreedor del tributo. Sin embargo es el Servicio de Rentas Internas el encargado de administrar este tributo, a la vez que dicta la normativa secundaria así como las formas en las cuales deberá efectuarse la declaración y pago de dicho impuesto. Sin perjuicio de aquello, el Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno lo ha normado de cierta forma.

1.7 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos de acuerdo con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, son los fabricantes o productores, comercializadores y los importadores de los bienes y los que prestan los servicios que se encuentren gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales. El artículo 80 de la LORTI, expresamente señala a los sujetos pasivos de dicho impuesto:

“Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del ICE:

1. Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto;
2. Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y,
3. Quienes presten servicios gravados.” (LORTI, 2015)

Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales, por su calidad deberán presentar 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. El mismo que será expuesto posteriormente. Para 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 a través de la oficina de aduanas

correspondiente. Igualmente, los productores nacionales de bienes gravados por el ICE, y quienes presten servicios gravados, tendrán la obligación de dejar constancia del valor total de las ventas y el impuesto a los consumos especiales en las facturas de venta, por separado. Este procedimiento se enuncia en el artículo 81 de la LORTI.

1.8 Objeto

Establecer cuál es el objeto del Impuesto a los Consumos Especiales conlleva a establecer que es aquello que se considera como objeto en materia tributaria, y por lo tanto también permite establecer cuál es la finalidad del mismo. Es importante mencionar que los tributos en el Ecuador cumplen con dos finalidades específicas, la finalidad fiscal y la extra fiscal. De acuerdo con el Código Tributario 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. (Art. 6, Código Tributario). El fundamento extra fiscal que tiene el ICE es claro, este se vincula al costo social que tiene el consumo de los bienes y servicios que son objeto de tales gravámenes.

El tratadista González Jaraba, establece que el costo social atado al consumo de ciertos bienes y servicios debe repararse mediante una imposición concreta y selectiva sobre los bienes y servicios que se encuentran gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales. Así también menciona que el ICE es, en cierto modo, un impuesto penalizador puesto que solo debe aplicarse a bienes que se consideran, de manera directa o indirecta, negativos para la sociedad a manera de compensación por el consumo de los mismos. Por lo cual la recaudación de dicho tributo le permitiría al estado formar políticas que reparen los daños causados por el consumo de los mismos.

Es objeto de este estudio el determinar si los bienes que funcionan mediante la combustión de gas cumplen o no con los requisitos establecidos para ser

objeto de gravamen a través del ICE y si, por tanto, pueden o no ser considerados como dañinos y suntuarios. De igual forma es importante mencionar que si bien el consumo de dichos bienes pueden en cierto modo ser riesgosos, su uso no deja de ser fundamental para el ciudadano ecuatoriano. En ese caso, ha de determinarse también si a la recaudación de dicho impuesto le acompaña una política clara sobre el consumo de estos bienes y si su sustituto es o no accesible para todos los ciudadanos. Caso contrario, tanto el consumidor como el estado serían responsables del presente gravamen. Ese procedimiento esclarecería si la finalidad de dicho impuesto cumple con los presupuestos establecidos y con sus fines extra fiscales y no se limita a ser recaudatorio o injusto.

1.9 Declaración, liquidación y pago

El sujeto pasivo declara el Impuesto a los Consumos Especiales, a favor del Servicio de Rentas Internas. En el caso de los fabricantes de bienes o aquellos prestadores de servicios gravados con el ICE, es necesario presentar sus declaraciones mediante el formulario número 105, vía web con su correspondiente declaración. Tal como menciona este estudio, el ICE, grava bienes y servicios tanto en la fase de producción como en la fase de importación. En el caso de los importadores de bienes gravados con ICE, es necesario liquidar el impuesto en la declaración de importación; el pago correspondiente debe realizarse previo al despacho de los bienes a través de la oficina de aduanas correspondiente; adicionalmente, los importadores deben presentar la declaración correspondiente ante el Servicio de Rentas Internas, mediante formulario 105, de manera acumulativa mensual el mes siguiente a aquel en que se efectuaron las operaciones.

El calendario del ICE para la presentación de la declaración mensual de los sujetos pasivos del impuesto es el siguiente:

Tabla 3. Fecha declaración ICE.

Si el noveno dígito es:	Fecha de vencimiento
1	10 del mes siguiente
2	12 del mes siguiente
3	14 del mes siguiente
4	16 del mes siguiente
5	18 del mes siguiente
6	20 del mes siguiente
7	22 del mes siguiente
8	24 del mes siguiente
9	26 del mes siguiente
0	28 del mes siguiente

Las Resoluciones Nos. NAC-DGERCGC14-00200 y NAC-DGERCGC14-00202, establecen la obligatoriedad del sujeto pasivo de presentar Anexos tanto en relación a las ventas mensuales de bienes o servicios gravados con ICE como de Precio de Venta al Público. Dichos anexos deben presentarse acorde a lo que establece el siguiente cuadro:

Tabla 4. Anexos ICE

Anexo mensual de ventas	Hasta el último día calendario del mes subsiguiente
Anexo PVP	Dentro de los primeros cinco días del mes de enero del año al que corresponda la información reportada
	De existir cambios en los precios, se deberá informar en el plazo de cinco días posteriores de realizados dichos cambios

1.10 Consideraciones especiales.

Tras conocer en detalle las distintas aristas que componen al ICE es prioritario mencionar elementos informativos y complementarios que son característicos del impuesto.

La normativa establece la obligación adicional del sujeto pasivo de proporcionar al Servicio de Rentas Internas, información relativa a compras, producción o

ventas que permita al SRI establecer la base imponible de los bienes y servicios comercializados o importados tras previo requerimiento. Los sujetos pasivos también están obligados a mantener, durante el plazo de 7 años (plazo máximo de prescripción de la obligación tributaria establecido en el Código Tributario en el artículo 55), la información, registros de ingresos, salidas e inventarios de materias primas, productos en proceso y productos terminados, informes de producción, información sobre ingresos, costos y gastos; para cada una de las marcas y presentaciones.

En las devoluciones que se realicen de bienes de fabricación nacional gravados con ICE, el fabricante deberá emitir la nota de crédito correspondiente detallando el valor de IVA y de ICE del producto sujeto a reembolso las ventas en consignación también están sujetas al pago del ICE. Los productos vendidos bajo esta modalidad así como los que no hayan sido debidamente marcados o rotulados, no pueden salir de la fábrica o empresa, sin que se emita el correspondiente comprobante de venta; en dicho comprobante constarán por separado el ICE y el IVA. En el momento en que se efectúe la devolución de las mercaderías entregadas a consignación que no hayan sido vendidas, se expedirá la correspondiente nota de crédito y se efectuará el respectivo registro contable. Por otro lado, las transferencias a título gratuito y el consumo del propio fabricante, importador o prestador, de bienes y servicios gravados con el ICE también causan el impuesto, sobre la base imponible conforme las normas establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento. Es importante mencionar que Los sujetos pasivos del ICE, de manera obligatoria, para el caso de bienes gravados con el impuesto, deben exhibir el precio del venta al público sugerido y vigente sobre cada objeto, artículo, o producto.

De igual forma, como fue explicado en anterioridad, para cada impuesto hay ciertas exenciones, por carácter social o en beneficio de ciertos sectores, lo que en cierto modo afecta al principio de generalidad e igualdad aunque las razones de orden social o económico lo justifican. En el presente caso están exentos del ICE los siguientes productos:

1. El alcohol que se destine a la producción farmacéutica;
2. El alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador;
3. El alcohol, los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas;
4. El alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que como insumos o materia prima, se destinen a la producción;
5. Los productos destinados a la exportación;
6. Los vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente y destinados al traslado y uso de personas con discapacidad, conforme a las disposiciones constantes en la Ley de Discapacidades y la Constitución;

Las armas de fuego deportivas y las municiones que en éstas se utilicen, siempre y cuando su importación o adquisición local, se realice por parte de deportistas debidamente inscritos y autorizados por el Ministerio del Deporte o quien haga sus veces, para su utilización exclusiva en actividades deportivas, y cuenten con la autorización del Ministerio de Defensa o el órgano competente, respecto del tipo y cantidad de armas y municiones.

2 Capítulo II: La aplicación del ICE en el Ecuador

2.1 Evolución histórica del ICE.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE tiene su antecedente histórico en varios decretos y leyes. Nos referiremos a los más importantes en este capítulo. Por ejemplo, el Decreto supremo No. 1880 que promulga la Ley de Impuesto a las Bebidas Gaseosas, se publicó en el Registro Oficial No. 448, el 21 de octubre del 1977. Dicha ley gravaba a las Bebidas Gaseosas con un gravamen ad valorem similar al ICE. La Ley de Impuesto a las Bebidas Gaseosas tuvo un reglamento de aplicación y fue reformada en varias ocasiones de acuerdo con el siguiente cuadro:

Tabla 5. Reformas Tributarias inicios del ICE.

REFORMA Decreto Supremo 1880, Registro Oficial 448, 21 de Octubre de 1977 Y Ley 153, Registro Oficial 662, 16 de Enero de 1984 LEY DE IMPUESTO A LAS BEBIDAS GASEOSAS.	Decreto Ley de Emergencia	R.O.	29-sep.-1986
SUSTITUYE POR OTRO EL TEXTO DEL ART. 1 DEL Decreto Supremo 1880, Registro Oficial 448, 21 de Octubre de 1977 LEY DE IMPUESTO A LAS BEBIDAS GASEOSAS.	Ley	R.O.	16-ene.-1984
REGLAMENTO PARA LA APLICACION DEL Decreto Supremo 1880, Registro Oficial 448, 21 de Octubre de 1977 Mediante el cual se sustituye la tributación a la producción de bebidas gaseosas.	Acuerdo Ministerial	R.O.	19-dic.-1977

El 29 de Septiembre de 1986 se promulgó la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional en el Registro Oficial No. 532. Esta también se reformó y tuvo el siguiente reglamento de aplicación:

Tabla 6. Reformas Tributarias ICE.

Reformas al Decreto Ejecutivo 2308, Registro Oficial 546, 20 de Octubre de 1986 Reglamento General a la Ley del Sistema Impositivo al consumo selectivo de Productos alcohólicos. Los ingenios azucareros deben vender cutas asignadas a las empresas productoras de alcohol y para la elaboración de levadu... <i>continúa</i>	Acuerdo Ministerial	R.O.	26-oct.- 1989
Aclara el Decreto Ejecutivo 2308, Registro Oficial 546, 20 de Octubre de 1986 Reglamento General de la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos alcohólicos de fabricación Nacional, Decreto Ley de Emergencia 29, Registro Oficial 532, 29 de Septiembre de 1986	Acuerdo Ministerial	R.O.	01-feb.- 1989
Suprime el 15% de abono tributario del precio del litro de aguardiente pagado a los cañicultores y demás productores directos de materia prima, por las fábricas de licores o de alcoholes, creado por el Art. 19 de la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos alcohólicos de fabricac... <i>continúa</i>	Decreto Ejecutivo	R.O.	08-jun.- 1988
Reforma el Decreto Ejecutivo 2308, Registro Oficial 546, 20 de Octubre de 1986 Reglamento a la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos alcohólicos de fabricación nacional, Decreto Ejecutivo 2308, Registro Oficial 546, 20 de Octubre de 1986	Decreto Ejecutivo	R.O.	04-feb.- 1988
El precio referencial de compraventa del aguardiente fijado en la disposición transitoria segunda del reglamento general a la ley del sistema impositivo al consumo selectivo de productos alcohólicos de fabricación nacional. Decreto Ejecutivo 2308, Registro Oficial 546, 20 de Octubre de 1986. Será uti... <i>continúa</i>	Acuerdo Ministerial	R.O.	02-dic.- 1986
Reglamento general a la ley del sistema impositivo al consumo selectivo de productos alcohólicos de fabricación nacional.	Decreto Ejecutivo	R.O.	20-oct.- 1986

La Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos se publicó en el Decreto No. 3373 el 29 de marzo de 1979 en el Registro Oficial No. 804 de 1979; El Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza yace en el Decreto Supremo No. 2660, que se publicó en el Registro Oficial No. 636 el 26 de julio de 1978. La Ley No. 118 de Impuesto a los Consumos Selectivos se publicó en el Registro Oficial No. 408, del 11 de enero de 1983. Todos los decretos mencionados se derogaron a través de la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) en 1989.

La LORTI ha atravesado las siguientes reformas en relación al objeto del impuesto:

1989 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, aguas minerales, aguas purificadas, alcohol y productos alcohólicos, de procedencia nacional o importados, en la forma y condiciones que prevé esta Ley.

1999 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.

2007-2010 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.

De la evolución del artículo 71 de la LORTI, desde 1989 se establece que el ICE se concibió únicamente para gravar bienes, y no servicios; sin embargo, a partir del año 2007 se incluyen a los servicios que son gravados con dicho impuesto. De igual forma cabe resaltar que para el año de 1999 expresamente se señala la calidad de bienes suntuarios de procedencia nacional o

importados que son gravados con el ICE. De acuerdo con la reforma planteada en el año 2007 se puede establecer al objeto del ICE como un objeto más amplio, ya que en anterioridad se limitaba taxativamente a ciertos bienes mientras que en el 2007 que se encuentra vigente pasó a gravar a bienes y servicios de acuerdo con otras disposiciones de la ley, sin embargo esta reforma, genera inseguridad impositiva, porque su contenido permite modificar la naturaleza del impuesto conforme los requerimientos del régimen. De igual forma la reforma realizada en el año 2014, en la cual introduce a las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas, evidencia la amplitud del objeto de dicho impuesto, elemento esencial del presente estudio e investigación con el afán de determinar la naturaleza jurídica de dicho impuesto. De la evolución normativa que hemos brevemente analizado, se puede establecer que el Impuesto a los Consumos Especiales, nace evidentemente para gravar a aquellos productos considerados como suntuarios o nocivos para la salud. La reforma más importante es la realizada en el 2007 debido a la ampliación del objeto, sin embargo es objeto de este trabajo la reforma realizada en diciembre del 2014.

2.2 Consideraciones sobre los bienes y servicios gravados.

Para analizar los bienes y servicios que se encuentran gravados con el ICE, es importante realizar un análisis histórico de los productos que han sido gravados desde la creación del impuesto en el año 1989. Originalmente en 1989 el artículo 78 de la LORTI, año en el cual se crea el ICE como se lo conoce en la actualidad, se contemplaba un listado de cinco productos, entre los cuales podemos mencionar el cigarrillo el mismo que se dividía en ocho derivaciones y cada uno con una tarifa distinta. Es evidente que dicho producto ha sido gravado con una finalidad específica, por cuanto dicho producto se considera como nocivo para la salud, producto que hasta la actualidad está gravado. De igual forma en dicho año se gravaban más productos como cervezas, bebidas gaseosas, aguas minerales, aguas purificadas, alcohol y productos alcohólicos, productos que algunos aún se encuentran gravados y otros no. Si bien hemos

visto la evolución del objeto del presente impuesto, es importante también mencionar como ciertos bienes o servicios han evolucionado pudiendo ser considerados en ciertas épocas como suntuarios o de lujo y que con el paso de tiempo estos dejan de ser gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales, o a su vez son modificados.

Es evidente a su vez; que algunos productos por el paso de los años pasan a considerarse básicos para la satisfacción de necesidades tal como sucedió, ejemplo de esto son las aguas purificadas que originalmente fueron gravadas con una tarifa del 5% y en la actualidad no se encuentran gravadas. De igual forma es el caso de los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos gravados desde el 2001, hoy no contemplados en este impuesto.

A continuación, previo a proceder con el análisis de los productos que son gravados con el ICE; esta el listado histórico de los productos y servicios con sus correspondientes tarifas:

Tabla 7. Histórico productos y servicios ICE.

PRODUCTO O SERVICIO	AÑO / PERIODO										
	1989	1994	1996	1997	01/01/2000 - 31/07/2004	01/08/2004 - 31/12/2007	01/01/2008 - 31/07/2008	01/08/2008 - 31/12/2008	01/01/2009 - 24/11/2011	24/11/2011 - 29/12/2014	29/12/2014 - En adelante
GRUPO I											
1. Cigarrillos											
A. Elaborados con tabaco rubio	-	100%	103%	75%	77,25%	98%	150%	150%	150%	150%	-
a. Hebra con filtro o sin filtro de marca extranjera, producido bajo licencia o importado	260%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
b. Hebra con filtro de marca nacional, empaque especial	240%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
c. Hebra con filtro de marca nacional, empaque convencional	220%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
d. Hebra sin filtro de marca nacional, empaque convencional	200%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B. Elaborados con tabaco negro	-	25%	48%	18%	18,54%	18,54 %	150%	150%	150%	150%	-
a. Nacionales de hebra con filtro o importados	70%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
b. Nacionales de hebra sin filtro	30%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
c. Nacionales de hebra fronterizo	10%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco, excepto cigarrillos	-	-	-	-	-	-	150%	150%	150%	150%	150%
2. Cervezas	85%	30%	43%	30%	30,90%	30,90 %	30%	30%	30%	30%	-

3. Bebidas gaseosas	20%	12%	15%	10%	10,30%	10,30%	10%	10%	10%	10%	10%
4. Aguas minerales y aguas purificadas	5%	5%	8%	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza	100%	20%	63%	26%	26,78%	32%	-	40%	40%	40%	-
Bebidas alcohólicas distintas a la cerveza					26,78%	32%	40%	40%	40%	40%	-
Servicio de Telecomunicaciones y radioelectrónicos	-	-	-	-	15%	15%	-	-	-	-	-
Perfumes y aguas de tocador	-	-	-	-	-	-	20%	20%	20%	20%	20%
Videojuegos	-	-	-	-	-	-	35%	35%	35%	35%	35%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones	-	-	-	-	-	-	300%	-	-	-	-
Armas de fuego, armas deportivas y municiones, excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	-	-	-	-	-	-	300%	300%	300%	300%	300%
Focos incandescentes	-	-	-	-	-	-	100%	-	-	-	-
Focos incandescentes, excepto aquellos utilizados como insumos automotrices	-	-	-	-	-	-	100%	100%	100%	100%	100%
Cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
GRUPO II											
1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas, importados o nacionales	-	-	10%	5%	5,15%	5,15%	-	-	-	-	-
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000	-	-	-	-	-	-	5%	5%	5%	5%	5%
Camionetas y furgonetas cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	-	-	-	-	-	-	5%	5%	5%	5%	5%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vehículos motorizados, excepto camionetas y furgonetas cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000	-	-	-	-	-	-	15%	-	-	-	-
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	-	-	-	-	-	-	-	10%	10%	10%	10%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000	-	-	-	-	-	-	25%	15%	15%	15%	15%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000	-	-	-	-	-	-	35%	-	-	-	-
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	-	-	-	-	-	-	-	20%	20%	20%	20%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	-	-	-	-	-	-	-	25%	25%	25%	25%

Del cuadro anterior, se puede establecer la cantidad de productos y servicios que han sido gravados con el ICE, la mayoría, por no decir todos, considerados como nocivos o suntuarios. Los cuales han sido gravados desde el inicio y posteriormente han sido incorporados o eliminados.

Entre los productos gravados podemos establecer que comprende bienes y servicios dañinos, peligrosos e incluso suntuarios, entre los más visibles son las armas, el cigarrillo y los aviones. El propósito del presente estudio, como ya se dejó expuesto, es analizar la gravabilidad a las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas. Estos bienes que no pueden ser considerados en ninguna de las categorías de las cuales hemos mencionado, se grava con el presente impuesto. Es evidente, que las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas, no son bienes peligrosos, nocivos o suntuarios, por lo cual resulta forzado y extraño el afán del legislador de gravar con el ICE a dichos bienes, justificación que será esgrimida posteriormente. Sin embargo, es importante recalcar, aunque resulta evidente, que los bienes como las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas, no concuerda con los demás bienes y servicios que son gravados.

Del análisis realizado podemos establecer que la evolución y desarrollo de este impuesto es constante con relación a su naturaleza y este pretende gravar o desgravar bienes y servicios suntuarios o nocivos. Esto en virtud de que este impuesto a más de la función recaudatoria cuenta con algunos fines parafiscales, debido a que cada bien y servicio gravado y cada tarifa impuesta responden a una lógica temporal y a la ejecución de una política determinada. De igual forma es importante hacer énfasis en aquellos productos que en la actualidad no son objeto de dicho impuesto, como son las aguas purificadas, y los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos, productos que en algún momento fueron considerados como suntuarios y en la actualidad no lo

son. Por lo cual resulta forzado considerar a las cocinas, cocinetas, calefones y sistemas calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas dentro del presente impuesto, por lo que queda evidenciado, de acuerdo a la historia de los bienes y servicios gravados, estos últimos no cumplen con los requisitos para ser objeto de dicho impuesto.

2.3 Problemática jurídica en la aplicación del ICE.

La aplicación del Impuesto a los Consumos Especiales, ha tenido algunas complicaciones debido a su alta complejidad y elementos inherentes en este impuesto. Para este tema nos referiremos en específico a algunos casos que han sido tratados por la Corte Nacional de Justicia y que por lo tanto cuentan con precedentes jurisprudenciales en el Ecuador. Si bien el presente análisis no tiene como objetivo el explicar todas las situaciones jurídicas del ICE y sus complicaciones de aplicación en la actualidad por parte del Servicio de Rentas Internas, nos referiremos de manera breve en ciertos aspectos del mismo que resultan trascendentes para el entendimiento del mismo. En el presente tema nos referiremos esencialmente a la concepción del ICE como un impuesto monofásico, a la aplicación del hecho generador y a ciertos errores en la determinación de la base imponible al precio de venta al público y los precios referenciales.

Varias de las compañías o sujetos pasivos del impuesto a los consumos especiales se dedican a la importación de productos que son gravados con dicho impuesto. De igual forma en varias ocasiones, su actividad no se centra en la comercialización directa (venta) al consumidor final, sino a distribuidores (mayoristas y minoristas) que componen toda una cadena de comercialización hasta llegar al consumidor final, siendo la compañía el primer sujeto local de dicha cadena por su calidad de importador. El SRI ha pretendido establecer que el PVP del consumidor final que compra al detal, es igual al PVP que vende la compañía a sus clientes dentro de la cadena de distribución. Elemento del cual resulta evidente desconocer por completo la naturaleza jurídica del

ICE, siendo este un impuesto “monofásico” de primera etapa que se causa una sola vez. Constituyéndose en uno de los componentes del precio que debe ser trasladado hasta el consumidor final quien asume la carga del impuesto sin que el hecho generador del ICE constituya el acto de consumir, en varios casos considerado como un castigo para el consumidor del bien o servicio. Como ha sido mencionado a lo largo del presente trabajo el ICE es un impuesto indirecto, que desde el punto de vista doctrinario grava al consumo de bienes o servicios o a las transacciones que sobre éstos recaigan, sin atender al patrimonio o renta de las personas naturales o jurídicas administradas. Por lo que el objeto de gravar al consumo de bienes suntuarios o nocivos lleva explícita la intención de que en algún momento dentro de la cadena distributiva de los productos, exista un contribuyente que asuma la carga del impuesto y se lo castigue en cierto sentido por la misma. Por lo que al delimitar la naturaleza del ICE, el cual recae sobre los productos que la Ley considera como gravados, y se causa en una sola etapa. En este aspecto, es claro que en el Ecuador el Impuesto a los Consumos Especiales, es un impuesto indirecto, monofásico, cuya causación no se genera en cada nueva transacción y que no tiene la posibilidad de ser compensando con el uso del crédito tributario, sino más bien es un impuesto cuya única etapa de causación es la inicial, el momento en el que se verifica la salida de la aduana de las mercaderías gravadas.

En varias ocasiones ha sucedido que la Administración Tributaria ha pretendido imputar a los sujetos pasivos obligados de este tributo transacciones posteriores de terceros ajenas a su control y recaudación. Lo cual es erróneo debido a que la carga del impuesto (disminución patrimonial) debe recaer sobre el consumidor final (sujeto pasivo de facto), no así sobre el importador o productor ya que lo desnaturaliza al convertirlo en un Impuesto “multifásico” que tiene como naturaleza la de ser un impuesto en cascada como es el caso puntual del IVA.

Es importante de igual forma mencionar en el caso de los bienes gravados de producción nacional, en el cual su problemática en el Ecuador, se centra en la base imponible de dicho impuesto. De esta forma cabe hacer un breve análisis

en la problemática referente a los bienes de producción nacional gravados con el ICE, debido a que la norma establece que para determinar la base imponible será obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes el mismo que no puede inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. En este aspecto cabe mencionar como fue descrito en el Capítulo I del presente trabajo, se entiende como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los bienes y se incluye 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 debe agregar la utilidad marginada de la empresa. Sin embargo es importante mencionar que en el presente caso vienen las divergencias de criterios al momento de que la Autoridad Tributaria determina la base imponible la misma que jamás podrá ser inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica, el margen real de comercialización, el cual no será nunca menor al 25%. De igual forma cabe entonces mencionar que para determinar la base imponible también existen criterios cuando la Autoridad Tributaria fija precios referenciales o en el caso del precio de venta sugerido por el productor, por lo cual es importante resaltar las divergencias de conceptos y de posibilidades al momento de determinar la base imponible. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el Recurso de Casación No. 145-2009 dentro del Juicio de Impugnación entre la Industria Licorera y Embotelladora del Norte S.A. ILENSA EMA, en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas se ha expresado en este tema analizando para el caso lo referente al precio de venta al público lo siguiente:

“El precio de venta al público, la disposición señala, que será fijado por el fabricante o por las autoridades competentes, si fuere el caso. La norma establece dos supuestos en lo relacionado con el precio de venta al público, que lo fije el contribuyente o que lo fije la autoridad, esto último ocurrirá si fuere el caso, expresión que no es imperativa sino condicional. No cabía, como ha ocurrido, que la Empresa utilizara los

precios referenciales fijados para un período diferente, los del año 2000, como tampoco cabe aplicar los establecidos mediante Decreto Ejecutivo 1258-A, publicado en el Registro Oficial No. 253 de 16 de enero de 2004 ni ninguno otro posterior, porque no tienen efecto retroactivo y no aplican para el período en discusión.” (Corte Nacional de Justicia, 2015)

Por otro lado en el caso del ICE que el hecho generador de este impuesto en el caso de mercancías importadas, es su desaduanización.

En relación a lo mencionado el profesor Sainz de Bujanda manifiesta, cuales son presupuestos de hecho simples, los compuestos por un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias. Según el mismo autor se llaman presupuestos específicos a aquellos que se agotan en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.

De lo descrito en el problema anterior y en referencia al carácter monofásico de primera etapa del ICE antes expuesto, en concordancia con las disposiciones normativas ecuatorianas se evidencia que en el caso del ICE de mercaderías importadas, el hecho generador es un acto único, puntual y concreto, cual es la desaduanización de dichas mercaderías gravadas con este impuesto. Sin que exista normativa legal que insinúe siquiera la existencia de un hecho generador posterior múltiple o complejo. La Administración Tributaria, en varias ocasiones para el caso de compañías que se dedican a la importación de productos gravados con el ICE ha pretendido la reliquidación del impuesto tomando como base el precio en el cual se comercializa dicho bien y no cuando se realiza la desaduanización, criterio por demás erróneo por cuanto el hecho generador de este impuesto grava los bienes en una primera etapa y no al momento de consumir el producto en donde existen márgenes de terceros. Desconociendo además que está fuera del alcance y control las ventas que con posterioridad se hagan de la mercadería importada, aún al consumidor final, conforme las reglas del mercado, pueden verse sujetas a descuentos por

pronto pago, descuentos por volumen, medidas del gobierno que afecten la comercialización u otros de estrategia comercial que por una serie de factores son propios de cada interviniente en la cadena de comercialización, situaciones que son totalmente desconocidas para el Importador al momento de ingresar los bienes al país y que no puede asumir como sujeto obligado a la declaración y pago del ICE de los bienes importados por la estructura del impuesto que grava la primera fase, no la final.

En conclusión a este problema es importante mencionar que si el hecho generador del ICE o el espíritu normativo del legislador al crear el impuesto hubiera sido gravar al “acto de consumir” como mal ha pretendido aplicar el SRI en varias ocasiones al tomar el PVP al consumidor final, el pago del impuesto al importador no podría siquiera haber sido exigido al momento de la desaduanización de los bienes, pues la exigibilidad es “ex-lege” y deviene del nacimiento de la obligación tributaria.

Para concluir el presente tema es importante mencionar también que en varias ocasiones y así ha ocurrido en el caso de las licoreras, las cuales han asumido y tomado precios referenciales de años anteriores y no han incluido el margen de utilidad para su cálculo. Ante lo cual la Corte Nacional de Justicia en uno de sus fallos menciona:

“La impugnación a la sentencia gira en torno al alcance del contenido del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año de la controversia, hoy art. 76, norma que faculta a la Administración la fijación de precios referenciales pero de ninguna manera impone tal cometido. La norma prevé que la base para la aplicación del ICE se determinará sumando al precio ex fábrica, los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público, menos el IVA y el ICE. El precio de venta al público la disposición señala que será fijado por el fabricante o por las autoridades competentes, si fuere el caso. La norma establece dos supuestos en lo relacionado con el precio de venta al público, que lo fije el contribuyente

o que lo fije la autoridad, esto último ocurrirá si fuere el caso, expresión que no es imperativa sino condicional. No cabía, como ha ocurrido, que la Empresa utilizara los precios referenciales a su discrecionalidad, como tampoco aplicar los establecidos mediante Decreto Ejecutivo 1258-A, publicado en el Registro Oficial No. 253 de 16 de enero de 2004 ni ninguno otro posterior, porque no tienen efecto retroactivo y no aplican para el período en discusión.” (Corte Nacional de Justicia, 2008)

En este tema del capítulo se ha podido evidenciar ciertas implicaciones que tiene la aplicación del ICE dentro de la normativa ecuatoriana y que por tanto al ser un tributo administrado por el Servicio de Rentas Internas de manera exclusiva como menciona la Ex Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la Resolución No. 0019-2008 en la misma que se menciona lo siguiente:

“Las Rectificaciones de los Impuestos al Valor Agregado y a los Consumos Especiales, materia de la litis, las han efectuado funcionarios de la Corporación Aduanera Ecuatoriana quienes carecen de competencia, pues, tal cometido es propio del Servicio de Rentas Internas al tratarse de Impuestos sujetos a su gestión, (artículos 62 y 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno), según lo ha reconocido esta Sala de lo Fiscal en casos similares.” (Corte Nacional de Justicia, 2008)

La problemática jurídica del ICE en el Ecuador se extiende a varios campos, que a su vez son trascendentales en el día a día de este impuesto. Sin perjuicio del cual la Corte Nacional ha podido asumir un papel menos fiscalista al momento de aplicar criterios en relación al ICE. Como se puede apreciar el ICE es uno de los impuestos más complejos dentro de la normativa tributaria ecuatoriana, debido a que existen varios factores dentro de dicho impuesto que son fundamentales para su correcta aplicación. Si bien en el presente capítulo no se pretende analizar todos los conflictos que han existido en la aplicación del ICE, si se ha podido demostrar que existen criterios contrapuestos por parte de los sujetos pasivos y de la administración tributaria en momentos

específicos del mismo, muchos de los cuales ya cuentan con jurisprudencia y otros se encuentran aún pendientes de resolver.

3 Capítulo III: Análisis y consideraciones jurídicas de la reforma

3.1 Justificaciones esgrimidas como sustento de la reforma

Una mayor y mejor interpretación de los elementos que componen al ICE facilita el análisis de las justificaciones empleadas para su reforma. Este estudio desarrollará dicho análisis, centrándose en la validez jurídica de los argumentos empleados que llevaron al gravamen de los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas total o parcialmente.

La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se incluyó en el artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Esta determinó que los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas total o parcialmente se graven con el ICE. Los argumentos que justifican ese gravamen carecen de claridad y para su correcta interpretación es necesario analizar las motivaciones políticas que inspiraron la reforma. En ese ámbito, existen dos elementos decisivos sobre la reforma, uno de ellos podría constituir el móvil de la misma y otro convertirse en su consecuencia. El primero es el operante subsidio al gas que rige en el País; el mismo que se aplica a todos los ecuatorianos, perdiendo focalización acorde a la condición económica y social de quien consume. El segundo, es el proyecto de cambio de la matriz energética que impulsa el Gobierno Nacional del Ecuador para abandonar progresivamente el consumo de energía por combustión. Este estudio se centrará en ambos elementos, subrayando las implicaciones económicas, políticas y sociales a las que conlleva la creación, modificación o extinción de tributos en el País.

Subsidio al gas: el móvil de la reforma.

La utilización de gas licuado de petróleo (GLP) o gas, se ha extendido a casi toda la población ecuatoriana y su penetración en los hogares surte un alto impacto económico, social y cultural en el país. En el Ecuador, opera una verdadera cultura de uso y consumo de gas, sustituyendo incluso otras

prácticas con combustibles fósiles como la utilización de carbón o leña. El gas se emplea para usos tan diversos como la cocina, la lavandería, el aseo personal e incluso actividades comerciales como venta de alimentos preparados o la agroindustria avícola. El bajo costo del gas, así como la existencia de bienes de uso doméstico que solo funcionan mediante la combustión de gas han masificado su uso y penetración en todos los sectores económicos que componen la población Ecuatoriana.

La utilización generalizada del gas surte efectos para el Estado. En el 2016, el subsidio al gas que opera en el Ecuador asciende aproximadamente a 426,40 millones de dólares, según cifras expuestas en la programación presupuestaria cuatrienal 2016 – 2019 del Ministerio de Finanzas conforme al siguiente cuadro:

Tabla 8. Presupuesto subsidios del Estado 2016.

MINISTERIO DE FINANZAS SUBSECRETARIA DE PRESUPUESTO SUBSIDIOS DEL ESTADO 2016 (MILLONES DE DÓLARES)	
SUBSIDIO	PROFORMA 2016
COMBUSTIBLES	
DIESEL IMPORTADO	779,23
GLP NACIONAL	122,33
GLP IMPORTADO	304,07
NAFTA IMPORTADA	597,89
OTROS IMPORTADOS	84,58
TOTAL SUBSIDIO COMBUSTIBLES	1.888,10

Adaptado de: (Ministerio de Finanzas, s.f.)

En vista del costo que el subsidio al gas representa para el estado Ecuatoriano, el 22 de marzo de 2014 El Presidente Rafael Correa anunció en el Enlace Ciudadano 366 un ambicioso proyecto para migrar del uso doméstico de cocinas de gas subsidiado, hacia cocinas de inducción que funcionan a base de electricidad. Con dicho proyecto, Ecuador ahorraría 800 millones al año. Dado que en el 2016 el País tenía previsto generar energía hidráulica renovable propia, ese ahorro se materializaría con probabilidad. Para agilizar la

migración el mismo Presidente Correa adelantó que se pretende eliminar el subsidio al gas y se entregará incentivos para que las familias ecuatorianas dejen de cocinar con gas, señalando lo siguiente:

“El primer incentivo serán 80 kW gratuitos hasta 2018, para aquellas familias que ya cambien su cocina de gas por una eléctrica. Son más de tres millones de cocinas de inducción con su respectivo juego de ollas el que recibirán las familias que migren su cocina (...).

“Así eliminaremos los subsidios de manera inteligente, por ejemplo el del gas, reemplazando el de uso doméstico por electricidad cuando estén las ocho nuevas hidroeléctricas”. (Youtube, s.f.)

El estado también hace hincapié en que la utilización del gas genera impactos sociales que constituyen un riesgo a la salud y la vida. De acuerdo a la Secretaria de Gestión de Riesgos del Ecuador las principales causas de las explosiones de los tanques de gas son la corrosión debido a que muchos tanques de gas están expuestos a la intemperie y debido a las condiciones climáticas pueden producirse fugas que al momento de entrar con alguna fuente de calor podría llegar a una explosión. El sobrecalentamiento de los tanques de gas a temperaturas elevadas puede ocasionar que su superficie metálica se sobrecaliente y expandir el tanque al punto de explotar. La manipulación indebida del producto al transportarlo o instalarlo también pueden afectar la superficie del tanque.

En consecuencia de aquello, la Secretaria de Gestión de Riesgos, ha llevado a cabo la campaña “No más pérdidas humanas por explosión con cocinas de gas”, dando a conocer que existen varios riesgos al tener un cilindro de GLP en el hogar. Esta ha pretendido crear conciencia en la gente del peligro que representa el uso del cilindro de gas promoviendo el cambio de la cultura de consumo de cocina a gas por las de inducción, por la salud y seguridad integral. La campaña fomentó el uso de las cocinas eléctricas o de inducción debido facilitando líneas de financiamiento estatal para la adquisición de ese

producto y generando tarifas especiales para el consumo de kilovatios. De acuerdo al Director de la Secretaria de Gestión de Riesgos zonal 2, Galo Miño:

“La mejor opción es una cocina de inducción, esta iniciativa del Gobierno es muy buena, las cocinas de inducción son una medida con la que ya contamos y para la cual el gobierno ha creado varios incentivos apoyando el buen vivir y mejorando la seguridad de la población” (Secretaria de Gestión de Riesgos, s.f.)

El gobierno nacional expone que el resguardo de la salud y la integridad física que la manipulación errónea del gas compromete es motivo de uso migración al uso de bienes domésticos que funcionan mediante la electricidad, como son las cocinas de inducción. Así mismo, de acuerdo a la normativa ecuatoriana estas gozan de algunos beneficios tributarios.

La Ley de Régimen Tributario Interno, jerárquicamente superior en materia tributaria dispone lo siguiente:

“Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

17. Cocinas de uso doméstico eléctricas y las que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.” (LORTI, 2015)

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone lo siguiente:

“Art. (...).- Cocinas eléctricas y de inducción de uso doméstico.- Para efecto de la aplicación de lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, las cocinas de uso doméstico eléctricas y de inducción

comprenderán incluso las que ingresen al país sin armar o ensamblar, así como aquellos componentes esenciales y exclusivos para su fabricación y funcionamiento sean importados o adquiridos localmente.

El Servicio de Rentas (sic) Internas, en el marco de los planes o programas de eficiencia energética, coordinará con la autoridad aduanera y los ministerios rectores de electricidad y de la producción la correcta aplicación de lo establecido en esta disposición.” (RLORTI, 2015)

“Décima Novena.- El límite de deducibilidad de costos y gastos de promoción y publicidad señalado en el numeral 11 del artículo 28 de este reglamento no aplicará para el caso de la comercialización de cocinas eléctricas de uso doméstico, cocinas que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo los calefones y duchas eléctricas. Esta disposición será aplicable hasta el período fiscal 2018, inclusive.” (RLORTI, 2015)

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria determina lo siguiente:

“Art. 159.- Exenciones.- Se establecen las siguientes exenciones:

9. Las importaciones a consumo de cocinas eléctricas y las de inducción, sus partes y piezas; las ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción; así como los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.” (LRET, 2008)

El Acuerdo Ministerial 230-2014 publicado en el Registro Oficial 359 el 22 de octubre de 2014, emitido por el Ministro de Electricidad y Energía Renovable Esteban Albornoz Vintimilla establece el programa de eficiencia energética para cocción por inducción de acuerdo a lo siguiente: “Art. 3.- El "Programa de Eficiencia Energética para Cocción por Inducción y Calentamiento de Agua con

Electricidad en sustitución del gas licuado de petróleo en el sector residencial-PEC" (Acuerdo Ministerial 230, 2014), comprende el otorgamiento de un incentivo tarifario a los usuarios del sector residencial que migren del uso del gas licuado de petróleo a la electricidad para la cocción de alimentos y el calentamiento de agua para uso sanitario, de conformidad con las resoluciones pertinentes del CONELEC y las directrices del Ministerio de Electricidad y Energía Renovable. Este incentivo tarifario consistirá en la entrega gratuita hasta el año 2018, de hasta 80 kWh/mes de energía para los usuarios que utilicen cocinas eléctricas a inducción en sustitución de cocinas a gas; y, hasta 20 kWh/mes de energía para los usuarios que utilicen equipos eléctricos de calentamiento de agua en sustitución de calentadores a gas.

“Art. 4.- Las empresas eléctricas de distribución recaudarán a través de la planilla de consumo de energía eléctrica, en un plazo máximo de hasta 36 meses, los valores que el Ministerio de Electricidad y Energía Renovable entregará a las empresas fabricantes, casas comerciales e importadores, por concepto de pago por la adquisición, por parte de los usuarios del sector residencial, de las cocinas eléctricas a inducción, los juegos de ollas para inducción y los equipos de calentamiento eléctrico de agua sanitaria financiados para participar en el Programa.

Para el efecto las empresas fabricantes, casas comerciales e importadores firmarán el convenio que viabilizará e instrumentará su participación en el Programa PEC.

Las empresas eléctricas de distribución recaudarán a través de la planilla de consumo de energía eléctrica, en un plazo máximo de hasta 36 meses, el costo de la instalación de un (1) circuito eléctrico expreso para conexión de la cocina eléctrica a inducción al interior de los hogares que lo soliciten. Las características y especificaciones técnicas de este circuito interno serán definidas por el Ministerio de Electricidad y Energía Renovable. Los valores recaudados por este concepto serán liquidados mensualmente con las empresas eléctricas de distribución y compensados por el Ministerio de Electricidad y Energía Renovable.” (Acuerdo Ministerial 230, 2014),

La Circular No. NAC-DGECCGC15-00000006 emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial Suplemento 478 del 13 de abril de 2015 informa lo siguiente:

“El numeral 17 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno contempla que tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de, entre otros bienes, cocinas de uso doméstico eléctricas y de inducción.

El artículo 66 ibídem, en su parte pertinente, señala que los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, el cual se someterá a las disposiciones allí señaladas.

El mencionado artículo establece, de igual forma, que no tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero.

Para efecto de la aplicación de lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno respecto de las cocinas de uso doméstico eléctricas y de inducción, el artículo innumerado a continuación del artículo 141 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que se comprenderán como tales incluso a las que ingresen al país sin armar o ensamblar, así como aquellos componentes esenciales y exclusivos para su fabricación y funcionamiento, sean importados o adquiridos localmente.

Con fundamento en las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias antes referidas, la Administración Tributaria recuerda a los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado lo siguiente:

1. La producción, importación y comercialización de cocinas eléctricas y cocinas de inducción se encuentran gravadas con tarifa 0% de IVA, en tal sentido, el impuesto pagado en la adquisición de bienes o servicios

relacionados a dicha actividad no puede considerarse como crédito tributario para efectos de la liquidación del IVA.

2. Los componentes esenciales y exclusivos para la fabricación y funcionamiento de cocinas eléctricas y de inducción, importados o adquiridos localmente, se encuentran gravados de igual forma con tarifa 0% de IVA.

3. En el caso de transferencias de aquellos componentes que pueden ser utilizados tanto para la fabricación y funcionamiento de cocinas eléctricas y de inducción como para otro tipo de bienes, se deberá aplicar la correspondiente tarifa del 12% de IVA, sin que ello restrinja el derecho del adquirente a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o en exceso, exclusivamente sobre la proporción de los componentes utilizados en la fabricación de las cocinas eléctricas y de inducción.” (SRI, s.f.)

Consecuencia: Cambio de la Matriz Energética

El Cambio de la matriz Energética Nacional se emplea como argumento para la reforma tributaria que es objeto de este estudio. El cambio de la matriz, se ha contemplado como uno de los objetivos establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo y consiste en la migración al consumo de energías renovables. En el caso del Ecuador se ha promovido la generación de la energía hidráulica a través de ocho proyectos hidroeléctricos. Dichos proyectos deben generar energía a bajo costo y prescindir del uso de energías consideradas costosas o contaminantes; el gas como medio de combustión es una de ellas. La campaña gubernamental fomenta la migración de cocinas a gas o como se ha mencionado bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas, por eléctricos o de inducción. De acuerdo a las declaraciones del Presidente de la Republica:

“El plan inicia a partir de agosto de 2014. La venta de cocinas será con financiamiento del Estado pagando a través de la planilla. Habrá también incentivos de reducción y gratuidad para la compra de duchas eléctricas, para que la gente migre de gas a electricidad hasta 2018” (Youtube, s.f.)

Las intervenciones de representantes institucionales incluidas en este estudio llevan a presumir que es probable que la Reforma del 2014 preparara el terreno para la eliminación del subsidio al gas en el 2016. Dado que la eliminación del subsidio a un producto de uso y penetración masiva en los hogares ecuatorianos es compleja, desincentivar su uso facilita dicho proceso. Así mismo, la eliminación del subsidio en cuestión, representaría un ahorro importante para el estado ecuatoriano.

3.2 Implicaciones jurídicas de la reforma

La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, lleva consigo varias implicaciones jurídicas. el gravamen a los bienes de uso doméstico que funcionen mediante la combustión de gas total o parcialmente con el Impuesto a los Consumos Especiales, escenifica la inclusión de un elemento que genera inseguridad jurídica en la ley mediante ~~en~~ la modificación de dicho impuesto. A pesar de que, históricamente distintos elementos han sido objeto imponible del ICE en el caso que nos ocupa, se ha incluido a bienes que no cumplen con la naturaleza jurídica del gravamen. En dichas circunstancias, estaríamos frente a la desnaturalización del impuesto para incluir productos que no son considerados suntuarios o nocivos. La desnaturalización del impuesto, compromete el principio de seguridad jurídica como efecto inmediato en el presente caso uno de los principios tributarios que con rango constitucional constituye uno de los pilares del régimen tributario ecuatoriano.

La inseguridad jurídica que provoca la reforma, no se produce únicamente por la desnaturalización del impuesto por los bienes incorporados, sino también por el precedente que sienta dicha reforma. En este caso se ha gravado con el ICE

a bienes de uso masivo como las cocinas de gas o incluso el calefón; Eso sienta precedente y abre la posibilidad de que en un futuro se incluya en el listado taxativo del artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cualquier otro bien o servicio que no cumpla con las características de un elemento nocivo o suntuario. La seguridad jurídica en materia tributaria es de suma importancia, y efectivamente implica que el sujeto pasivo de un tributo tenga las reglas claras frente al Estado, así lo menciona Asorey, que lo denota en lo siguiente:

“Si el derecho tributario es un derecho de exacción jurídica constitucionalmente expresado, deviene que el principio de seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulte preeminente en el ámbito tributario. También cabe recordar que las normas tributarias son la antesala de la aplicación de rigurosas normas penales que garantizan la vigencia del propio sistema fiscal, llegándose incluso en muchos ordenamientos a que la interpretación de la configuración del hecho imponible a los efectos de la calificación del ilícito se encuentre a cargo de tribunales penales. La influencia de la seguridad en el ámbito tributario no es una apreciación axiológica sino que deviene de una comprobación lógica tanto de la naturaleza del propio principio como del terreno jurídico sobre el cual indagamos. Resultaría injustificado y reiterativo recordar que el principio de legalidad es esencial a la idea del derecho tributario. Más allá de la forma de gobierno en que se encarne el fenómeno tributario la vigencia del principio de legalidad resulta una conclusión insoslayable de cualquier forma de tributación. En el Estado moderno constituye una realización indispensable del Estado de Derecho. Si ese principio de legalidad sin la cual no se concibe contemporáneamente la idea de tributo tiene como contenido la seguridad, resulta fácil deducir que todo el derecho tributario se encuentra influenciado por el principio de seguridad y certeza. Por ello nos parece acertada la conclusión de Xavier en cuanto a que la seguridad jurídica asume su mayor intensidad posible en la rama del derecho tributario.” (Asorey, 1992)

De la lectura se desprende que el principio de seguridad jurídica es quizás el más importante de todos, puesto que brinda garantías y seguridad a los ciudadanos de que el estado que es quien recauda y administra sus impuestos lo haga de la manera más apropiada. Importando ese principio a la reforma que ocupa este estudio es posible interpretar que se comprometería la seguridad jurídica al ampliar el espectro de un impuesto exclusivo a ciertos bienes y servicios a otros que no corresponden a la materia.

Otra de las implicaciones jurídicas de la reforma es la desnaturalización del impuesto que complementa la inseguridad jurídica. Esto debido a que los bienes y servicios que son objeto del Impuesto a los consumos especiales son suntuarios o nocivos para la salud, conforme a elementos claramente comprobables.

El presente estudio también indica que varios bienes que fueron considerados suntuarios han dejado de ser gravados con el ICE, una dejan de ser considerados suntuarios o peligrosos. Ese el caso de los servicios de telefonía celular que fueron gravados hasta el año 2007 y las aguas minerales y purificadas que fueron gravadas hasta el año de 1996. Sin embargo en el caso del gas cabe cuestionar si los bienes de uso doméstico que funcionen mediante combustión de gas pueden o no considerarse como suntuarios o nocivos para la salud Analizada la naturaleza de estos bienes, resulta evidente que no han de considerarse como suntuarios o nocivos para la salud, pues no se ajustan a tales conceptos; gravar a bienes o servicios que no cumplan con el objeto de dicho impuesto acarrearía consecuencias como la desnaturalización del ICE y con ello la vulneración del principio de seguridad jurídica que es deber del Estado garantizar.

De lo expuesto se puede concluir que la reforma de diciembre de 2014 trajo consigo importantes implicaciones jurídicas para el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano. Uno de los principios tributarios más importantes, el de seguridad jurídica, se vio afectado. Se produjo también una desnaturalización del ICE al incluir bienes que no cumplen con los requisitos necesarios para ser

considerados nocivos o suntuarios como objeto tributario del ICE. Aquella desnaturalización sienta precedente para que en un futuro puedan ser incluidos dentro del listado productos o servicios que no sean bienes suntuarios o nocivos para la salud. Los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas, son de consumo masivo, y no discriminan la condición económica del usuario. Como consecuencia de la inclusión de estos bienes con el gravamen del ICE, se introduce un elemento que afecta al principio de seguridad jurídica.

3.3 Desnaturalización del ICE

A lo largo del presente trabajo y en complementación a mencionado en el acápite inmediato anterior, se ha expresado un elemento importante que es la desnaturalización del Impuesto a los Consumos Especiales, al gravar los bienes de uso doméstico que funcionen mediante la combustión de gas. La naturaleza jurídica del presente impuesto, de acuerdo al histórico de bienes y servicios gravados con el impuesto a los consumos especiales, se ha reflejado que hay productos que han sido gravados con el ICE durante un periodo de tiempo determinado y que con el paso del tiempo y de su variación de la condición de producto suntuario o nocivo, han sido excluidos del ICE; pretendiendo de tal forma que el ICE específicamente grave dichos bienes o servicios. Como ha sido mencionado, la inclusión al listado de bienes y servicios gravados con el impuesto a los consumos especiales, se ha dado por la justificación del cambio de la matriz energética del país, y una posible eliminación del subsidio al gas. De la evolución histórica del impuesto analizada en el capítulo II del presente trabajo, se puede concluir que el ICE siempre estuvo orientado a gravar bienes y servicios nocivos o suntuarios, por su carácter regulatorio en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El impuesto a los consumos especiales, grava determinados bienes y se diferencia del IVA, ya que grava bienes específicos que se encuentran taxativamente establecidos en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es cierto que el ICE pretende desincentivar el consumo de ciertos

bienes o servicios que pueden resultar nocivos o perjudiciales para la salud o aquellos que son considerados como suntuarios y por tanto, al tener una tarifa adicional, incrementa su precio, lo que provoca desincentivo en el uso o consumo; esta característica del ICE es la que se desnaturaliza al gravar productos o servicios que no son ni nocivos ni suntuarios. Razón por la cual analizada la naturaleza jurídica del impuesto que tiene un carácter de regulatorio, una finalidad social, que pretende evitar o limitar el uso de ciertos bienes que son nocivos para la salud y el consumo de bienes o servicios considerados como suntuarios o de lujo. Por lo que se ve afectada esta característica de impuesto regulatorio, al momento de incluir bienes que no tienen la condición de suntuarios o nocivos. Sin perjuicio de que el Estado en ejercicio de su potestad de imperio, y de acuerdo a la constitución podría efectivamente calificar a un bien o servicio como suntuario o nocivo y de tal forma hacerlo objeto del ICE, sin perjuicio de que dicha calidad debería ser manifiesta, real, no forzada. En el presente caso es evidente el abuso por parte del Estado al considerar a los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas, los mismos que de conformidad con la reforma realizada y pese a que no hay ninguna consideración a estas calidades para incluirlos como objeto del ICE, en ninguna parte, su inclusión implica que fueron considerados como tales. Es importante de igual forma que existen elementos de los bienes y servicios que son objeto del presente impuesto como que los mismos afecten a la salud de los seres humanos y que dicho coste social sea asumido por el estado o que en su caso en virtud del principio de progresividad o capacidad contributiva aquellas personas que tengan un alto nivel adquisitivo y que deseen consumir bienes o servicios lujosos asuman y contribuyan al estado con dicho impuesto. Por lo cual, al momento de gravar a los bienes de uso doméstico que funcionan total o parcialmente mediante la combustión de gas, no reúnen los requisitos o elementos para ser objeto del ICE.

Es importante de igual forma, mencionar las características de los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas y si efectivamente se encuentran en esta característica de suntuarios o si son efectivamente nocivos para la salud. Para esto es importante cuestionarnos algunas cosas.

¿Cuántas personas a nivel nacional tienen cocinas, cocinetas y calefones que funcionen mediante la combustión de gas? ¿Pueden ser consideradas las cocinas, cocinetas, calefones que funcionan mediante la combustión de gas como suntuarios o de lujo? De acuerdo al estudio realizado por el Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos (INEC) resultados del censo en el Ecuador para el año 2010, refleja que el noventa y un por ciento de la población utiliza el gas para cocinar de acuerdo a la siguiente tabla:

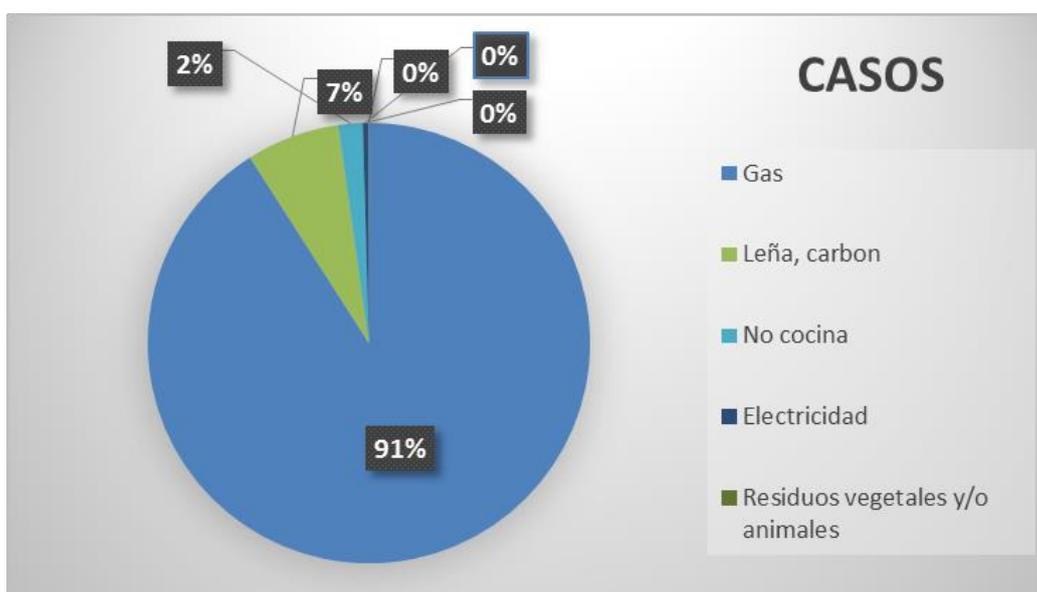


Figura 1. Medios de cocción en el Ecuador

Adaptado de: (INEC, s.f.).

Bajo estos datos y consideraciones las respuestas son evidentes, los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas son adquiridos masivamente por la población ecuatoriana, sin que estos sean de lujo y más bien, son bienes necesarios para el uso cotidiano de los ecuatorianos. Esto en comparación con otros bienes que son objeto del ICE como los cigarrillos, el alcohol, las armas, los aviones, por lo que la inclusión de estos bienes al listado de bienes y servicios gravados con el ICE, desnaturaliza dicho impuesto por cuanto no se cumplen con los presupuestos requeridos y con las características del ICE.

Como ha sido analizado, la inclusión al listado de bienes y servicios gravados con el impuesto a los consumos especiales, se ha dado por la justificación del cambio de la matriz energética del país, y una posible eliminación del subsidio al gas. Esto se sustenta en la política tributaria del Ecuador, establecida en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador que menciona:

“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, 2011)

El cambio de la matriz energética consiste en aumentar, de manera óptima y sustentable, las fuentes primarias de energía; al mismo tiempo cambiar las estructuras de consumo en el sector de transporte, residencial, comercial, para que su uso sea racional y eficiente. De acuerdo a la información proporcionada por el Ministerio de Electricidad y Energía Renovable, organismo rector del sector eléctrico, de energía renovable y nuclear a diciembre del año dos mil quince dentro de sus planes y proyectos de ejecución ha realizado las siguientes inversiones:

Tabla 8. Inversiones del Ecuador en el cambio de la matriz energética.

Tipo (Programa, proyecto)	Nombre del programa, proyecto	Objetivos estratégicos	Metas	Montos presupuestados programados
EMBLEMÁTICO	CONSTRUCCION PROYECTO HIDROELECTRICO MINAS-SAN FRANCISCO	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 275 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2016.	662.480.053,98 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO COCA CODO SINCLAIR	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y	Incrementar 1500 MW de potencia	2.850.966.962,16 USD

		TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	hidroeléctrica a partir del 2016.	
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO DELSITANISAGUA	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 180 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2016.	334.843.245,22 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO MANDURIACU	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 60 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2015.	227.389.966,63 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO MAZAR - DUDAS	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 21 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2015	69.077.742,26 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO QUIJOS	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 50 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2016.	155.437.705,11 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO SOPLADORA	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 487 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2015.	962.846.620,02 USD
EMBLEMÁTICO	PROYECTO HIDROELECTRICO TOACHI - PILATON	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 254,4 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2015.	588.728.906,63 USD
HIDROELECTRICO	PROYECTO HIDROELECTRICO CHONTAL 194 MW	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 194 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2020	594.972.854,72 USD
HIDROELÉCTRICO	PROYECTO HIDROELECTRICO PAUTE-CARDENILLO	INCREMENTAR LA OFERTA DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN ELÉCTRICA	Incrementar 595,65 MW de potencia hidroeléctrica a partir del 2021	1.212.840.950,00 USD
TOTAL INVERSION				7.659.585.006,73 USD

Adaptado de: (Ministerio de Finanzas, s.f.)

De los datos incorporados en el cuadro anterior se evidencia que el Estado ha realizado una inversión de US \$ 7.659.585.006,73 para el cambio de la matriz energética y la suficiencia energética. Pese al alto monto de inversión, son proyectos en varios casos empezarán a ser productivos a partir del año 2021. Sin embargo es importante mencionar que pese a que la reforma puede ser legal e incluso legítima, es errónea la interpretación del legislador en la inclusión dentro del ICE por cuanto como ha sido expresado no cumple con los elementos necesarios para ser bienes objetos de este impuesto.

En conclusión, es importante mencionar que el gravamen de los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas, no cumplen con los requisitos y presupuestos para ser bienes gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales. Los bienes mencionados, bajo ningún concepto pueden ser catalogados como bienes suntuarios o bienes nocivos para la salud, tal y como fue expresado, estos son de consumo masivo, usados por la mayoría de la población ecuatoriana sin importar la condición económica. Por todo lo anterior es importante señalar que el gravar a los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas con el ICE, es forzar los conceptos y por tanto es evidente que se desnaturaliza el objeto de dicho impuesto que grava únicamente a bienes suntuarios y nocivos para la salud, los bienes incluidos con la reforma son bienes de consumo masivo, por lo cual el pretender gravarlo so pretexto del cambio de la matriz energética sería desnaturalizar el impuesto en su esencia.

3.4 Propuesta

Como se ha argumentado, el tema crucial de la reforma de diciembre de 2014 es la desnaturalización del Impuesto a los Consumos Especiales al incluir bienes que no cumplen con las características para ser bienes suntuarios o nocivos para la salud. Por lo cual, si bien el Estado, tiene la responsabilidad de llevar adelante la política tributaria del mismo cumplimiento de las finalidades establecidas en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador, hay que encontrar una salida para proteger también la vigencia de los principios

tributarios en especial, el de seguridad jurídica. Por lo cual de acuerdo al análisis del trabajo realizado, una vez que se ha evidenciado que el ICE no es el mejor impuesto para pretender el desincentivo del consumo de ciertos productos, sino más bien un castigo por el consumo de bienes suntuarios y nocivos para la salud, considero que la mejor salida para el mismo es la creación de un impuesto independiente como lo es el impuesto redimible a las botellas de plástico, o incluso el impuesto ambiental. Por lo cual con el afán de evitar la desnaturalización del ICE y defendiendo la potestad tributaria del estado de pretender el desincentivo en el uso o consumo de ciertos bienes y servicios, que pese a mi criterio no caben en el ámbito de la lógica, la alternativa al problema sería la de crear un impuesto nuevo.

De acuerdo con lo anterior esto solucionaría la integridad del ICE al no poder incluir bienes y servicios que no sean suntuarios o nocivos, elementos necesarios de los productos o servicios para ser objeto del presente impuesto. De igual forma en virtud de que el objeto del impuesto a los consumos especiales, es evidentemente amplio, vale considerar una reforma al mismo que lo limite, y taxativamente exprese que grava únicamente a bienes suntuarios y nocivos para la salud.

Como caso análogo analizaremos el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, impuesto autónomo a cualquier otro tipo de impuesto que grava la contaminación ambiental producida por vehículos de transporte, impuesto evidentemente directo que como fin extra fiscal pretende la protección del medio ambiente. Análogo evidentemente a las pretensiones del ejecutivo para gravar a los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión total o parcial de gas.

De lo anterior es importante mencionar que la Constitución del Ecuador y la normativa tributaria ecuatoriana prevé la posibilidad de crear impuestos como ha sido mencionado en el presente trabajo, y más aún cuando estos se fundan en los principios constitucionales correspondientes. Por lo cual resulta, forzado por decir lo menos, incorporar bienes que no reúnen las condiciones con las

que tradicionalmente se ha gravado con el ICE, y lo único que se consigue es desnaturalizarlo, so pretexto de algunas consideraciones por válidas que fueren; ello únicamente crea inseguridad jurídica, desnaturalización de impuesto e incluso un mal uso de este poder que tiene el estado frente a sus ciudadanos. Por lo cual mediante este trabajo de titulación y una vez que se ha evidenciado la distorsión que crea la reforma de diciembre de 2014, considero que es importante, si el estado pretende gravar bienes que no son suntuarios ni nocivos para la salud, no incluirlos dentro del ICE, por las implicaciones jurídicas que estas conllevan. Frente a ello, lo que se propone es la creación de un impuesto autónomo en ejercicio de la potestad de creación del estado a través de la propuesta del ejecutivo y que se encuentre debidamente sancionada por la asamblea el siguiente impuesto autónomo con el siguiente texto:

Art.- Objeto.- Créase el Impuesto a los bienes de uso doméstico e industrial que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.

Art.- Hecho generador.- El hecho generador del presente impuesto es la adquisición de bienes de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.

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

Art.- Sujeto Pasivo.- Son sujetos pasivos del Impuesto a los bienes de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas:

1. Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; y,
2. Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto.

Art.- Base Imponible y Tarifa.- La base imponible del impuesto a los bienes de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas que sean de producción nacional o importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA, al cual se le deberá aplicar una tarifa del 100%.

Art.- Declaración y pago del impuesto.- Los sujetos pasivos de este impuesto, declararán las operaciones gravadas con el mismo, dentro del mes subsiguiente al que las efectuó, en la forma y fecha que se establezcan mediante reglamento.

El impuesto liquidado deberá ser pagado en los plazos previstos para la presentación de la declaración.

Art.- No deducibilidad.- Por la naturaleza de este impuesto, el mismo no será considerado como gasto deducible para la liquidación del impuesto a la renta.

Art. ...- Facultad determinadora.- La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre este impuesto cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentes.

De acuerdo con el contenido de los artículos anteriormente propuestos, se formula como un impuesto autónomo que nada tiene que ver con el ICE y por lo tanto no lo desnaturaliza y menos aún perjudica la seguridad tributaria del Ecuador. Mediante esta reforma no se estaría frente a la problemática efectivamente encontrada en el presente trabajo que por lo tanto lo único que causa es que el día de mañana se incluyan productos que no tienen las condiciones para que sean partes del presente impuesto. De igual forma propongo a través del presente trabajo una modificación sustancial al objeto del Impuesto a los Consumos Especiales contenido en el artículo 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo con 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 suntuarios y nocivos para la salud de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.

De esta forma se pretende reducir el objeto del impuesto a los consumos especiales, facultando únicamente el gravamen de bienes y servicios considerados suntuarios o nocivos para la salud, para que el día de mañana no nos encontremos en discusiones como el contenido del presente trabajo y que por tanto cada impuesto ecuatoriano pretenda cumplir con los fines establecidos correspondientes dentro de la normativa ecuatoriana.

De esta forma y a través de las propuestas planteadas en el presente trabajo, estaremos fomentando la seguridad jurídica tributaria que como ha sido expresado a lo largo del análisis realizado, se ve enormemente comprometida al pretender gravar bienes que no cumplen con los requisitos mínimos para ser objeto del Impuesto a los Consumos Especiales. Si bien el objeto del ICE es amplio, la historia ha demostrado que los bienes que han sido objeto de dicho impuesto son únicamente aquellos que dentro de un periodo de tiempo han sido considerado como suntuarios o nocivos, es el caso de los servicios de telecomunicaciones, las aguas minerales y purificadas y las vajillas de porcelana. Es evidente que en este caso no corresponde dicho impuesto con los bienes de uso doméstico que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.

4 Conclusiones y recomendaciones

4.1 Conclusiones

En función a la investigación realizada en el presente trabajo, podemos concluir lo siguiente:

El Impuesto a los Consumos Especiales, es un impuesto que pretende regular el consumo de ciertos bienes o servicios considerados como nocivos o suntuarios. En el primer caso pretende castigar el consumo de dichos bienes por cuanto estos conllevan un coste social para el Estado que es asumido por este y en el segundo caso en virtud del principio de progresividad y capacidad contributiva pretende que la adquisición de bienes y la prestación de servicios considerados de lujo se encuentren gravados con una tarifa la misma que aporta a la recaudación del Estado.

Los bienes de uso doméstico que funcionan total o parcialmente mediante la combustión de gas, fueron incluidos con una tarifa del 100% dentro de los bienes gravados con el ICE, alterando los bienes y servicios que han sido gravados con dicho impuesto a lo largo de la historia del impuesto.

Los bienes y servicios que en su momento han sido gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales, han sido tradicionalmente suntuarios o nocivos para la salud, como es el caso de los cigarrillos, el alcohol, las aeronaves, los videojuegos, los casinos, entre otros. Varios servicios o productos que en su momentos fueron objeto del ICE en la actualidad ya no se encuentran dentro del mismo, por cuanto estos han perdido dicha categoría y por tanto han sido excluidos del listado de los productos y servicios gravados.

Dentro de las justificaciones esgrimidas dentro de la reforma, esta pretende incentivar el consumo de los bienes de uso doméstico que funcionan a través de la combustión eléctrica, específicamente las cocinas de inducción, las mismas que gozan de beneficios tributarios importantes y que pretenden ser el

sustituto de los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión del gas.

Uno de los importantes elementos analizados en el trabajo, es la posibilidad de la eliminación del subsidio al gas, elemento que efectivamente no ha podido ser demostrado, pese a las declaraciones del Presidente del Ecuador, que lo ha manifestado, sin embargo a la fecha de entrega del trabajo el subsidio no ha sido eliminado para la población ecuatoriana ni existe un planteamiento concreto en ese sentido.

De acuerdo a la investigación realizada y a los datos obtenidos por el INEC, el noventa y un por ciento de la población utiliza el gas como medio de combustión para cocinar en el Ecuador, lo cual nos lleva a concluir que los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas son considerados como de uso masivo.

En virtud del estudio realizado, el gravamen a los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas al ser bienes de consumo masivo, que no han sido catalogados por el Gobierno como suntuarios o nocivos para la salud, no cumplen con los requisitos para ser objeto del impuesto, lo cual nos enfrenta a una concepción distinta del ICE que a su vez se reproduce en su desnaturalización.

El principio constitucional de seguridad jurídica se ve afectado, debido a que por el abuso del poder del estado al incluir a bienes que no cumplen con las características de suntuarios o nocivos para la salud, los ecuatorianos en materia tributaria no tienen las reglas claras y se encuentran frente a un estado de indefensión ante el gobierno actual.

La inclusión dentro del listado de bienes y servicios gravados con el ICE de los bienes que funcionan total o parcialmente mediante la combustión de gas, abre las puertas para que al impuesto se incluyan a otros bienes o servicios que no

necesariamente tenga la naturaleza de suntuarios o nocivos lo cual conlleva a una extensión del alcance del objeto y se lo desnaturalice.

El ICE grava sobre determinados bienes y esa es la principal diferencia del IVA, ya que grava bienes y servicios específicos que se encuentran taxativamente mencionados en la normativa ecuatoriana; por lo cual debería conservar esa especialidad a la que responde al ser un impuesto de carácter regulatorio.

Como ha sido mencionado, si el Estado tenía el interés de castigar el consumo de dichos bienes se encontraba en la facultad legítima de hacerlo, sin embargo, al incluirlos dentro de los bienes y servicios que son objeto del ICE ha desnaturalizado el concepto del ICE, lo cual amplía el abanico de productos y servicios que pudieran ser objeto del ICE.

En virtud de la inclusión de estos productos gravados con el ICE, se ha realizado una analogía con el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, impuesto autónomo que castiga la contaminación vehicular, lo cual efectivamente lo haría viable y por lo tanto se excluiría a dichos bienes dentro del ICE manteniéndolo como un impuesto regulatorio de los bienes suntuarios o nocivos.

4.2 Recomendaciones

Considerando las conclusiones previamente plasmadas, se llegan a realizar las siguientes recomendaciones:

La creación de impuestos debe respetar los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria consagrados en la Constitución, y no deberían obedecer a situaciones políticas temporales.

El estado debe respetar los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en la Constitución, especialmente en materia tributaria, por cuanto modulan el ejercicio de las potestades del estado y a su vez garantizan derechos a los ciudadanos.

El Impuesto a los Consumos Especiales, es un impuesto indirecto y regulatorio, que grava el consumo de bienes y servicios considerados como suntuarios o nocivos justificado en el alto coste social y en el principio de progresividad y capacidad contributiva, el mismo que debería conservarse de tal forma para que este pueda seguir manteniendo esa integridad y esa concepción en el derecho tributario ecuatoriano.

La política tributaria debería proteger el bien común de los ciudadanos, ya que del análisis realizado se concluye que los bienes de uso doméstico que funcionan mediante la combustión de gas son utilizados masivamente por la sociedad; ésta no debería incurrir en el abuso del poder ni estatal perjudicar a la población al gravar con una tarifa del 100% del Impuesto a los Consumos Especiales.

Frente a una desnaturalización del Impuesto a los Consumos Especiales, se debería crear impuestos autónomos distintos al ICE, como lo es el Impuesto a la Contaminación Vehicular, excluyendo a aquellos bienes que no cumplen con los presupuestos establecidos por la ley para ser parte del ICE. Por lo cual considero necesaria la limitación del Impuesto a los Consumos Especiales para casos específicos que implique un alto coste social y un riesgo para los ciudadanos.

REFERENCIAS

- Asorey, R. (1992) *El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*. Salamanca, España: Universidad de Salamanca.
- Acuerdo Ministerial del Ministerio de Electricidad y Energía Renovable 230. (2014). Registro Oficial 359, de 22 de octubre de 2014
- Cabanellas, G. (2003). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.
- Carrasco, P. (2013). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. Barcelona, España: Atelier.
- Circular No. NAC-DGECCGC15-00000006. Registro Oficial Suplemento 478, de 13 de abril de 2015
- Codificación del Código Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento No. 38, Suplemento, de 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008
- Constitución de la República del Ecuador. (2011). Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- Corte Constitucional para el periodo de Transición. (2012). Sentencia N° 221-12-Sep- CC, de 21 de Junio de 2012.
- Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. (2015). Registro Oficial No. 261, de 05 de febrero de 2015.
- Youtube. (s.f.). Enlace Ciudadano No. 366. Recuperado el 07 de octubre de 2016 de <https://www.youtube.com/watch?v=4-XniU-GDKs>.
- Ex Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. (2009). Sentencia No. 0019-2008, de 23 de Marzo de 2009.
- Ex Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. (2010) Sentencia No.0030-2010, de 19 de enero de 2010.
- González, M. (2005). *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*. Madrid, España: La Ley.
- Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos (INEC). (s.f.). *Resultados del censo en el Ecuador para el año 2010*. Recuperado el 11 de

- noviembre de 2015 de
http://www.inec.gob.ec/cpv/descargables/fasciculo_nacional_final.pdf
- Ley 153. (1984). Registro Oficial 662, del 16 de enero de 1984.
- Ley de Impuesto a las Bebidas Gaseosas. (1977). Decreto Supremo 1880, Registro Oficial 448, 21 de Octubre de 1977.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. (2014). Suplemento del Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre de 2014.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2015). Registro Oficial Suplemento 463, del 17 de noviembre de 2004.
- Ministerio de Finanzas. (s.f.). *Programación Presupuestaria Cuatrianual 2016-2019*. Recuperado el 13 de enero de 2016 de <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/11/34-Programaci%C3%B3n-Presupuestaria-Cuatrianual-2016-2019.pdf>
- Moreno, R. (1974). *Vocabulario de Derecho y Ciencias Sociales*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Pardo, J. (2012). *Diccionario Jurídico Financiero*. Pamplona, España: Editorial Arazandi.
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano – Tomo I*. Cuenca, Ecuador: Universidad del Azuay.
- Resolución NAC-DGERCGC14-00001109. (2014). Suplemento del Registro Oficial No. 407, del 31 de diciembre de 2014.
- Resolución No. NAC-DGERCGC14-00200. (2014). Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 216, del 1 abril de 2014.
- Resolución No. NAC-DGERCGC14-00202. (2014). Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 216, del 1 abril de 2014.
- Secretaria Nacional de Riesgos. (s.f.). *Campaña “No más pérdidas humanas por las cocinas de Gas”*. Recuperado el 13 de enero de 2016 de <http://www.gestionderiesgos.gob.ec/campana-no-mas-perdidas-humanas-por-las-cocinas-de-gas-se-socializo-en-orellana/>.
- Shome, P. (1995). *Tax policy handbook*. Washington D.C, Estados Unidos: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund.

- Taleva, O. (2009). *Diccionario Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Valletta Ediciones.
- Troya, J. (1983). *El sistema tributario en el Ecuador*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Troya, J. (2014). *Manual de derecho tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Troya, J. (2015). *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas*. Quito, Ecuador: Ediciones Fausto Reinoso.
- Uckmar, V. (2002). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis.
- Yupangui, Y. (2010). *Terminología básica tributaria*. Quito, Ecuador: Ediciones Fausto Reinoso.