

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

TEMA:

**“EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO ENTRE LOS AÑOS 1999 Y 2010
EN RELACIÓN A LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL IVA,
ICE E IMPUESTO A LA RENTA”**

AUTORA

Dra. EDDY MARÍA DE LA GUERRA ZÚÑIGA

2010

AUTORIZACIÓN

Quito, octubre del 2010.

Al presentar esta tesis de investigación como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Magíster en Derecho con Mención en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad Andina.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Dra. Eddy De La Guerra Z.

Investigadora

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

TEMA:

**“EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO ENTRE LOS AÑOS 1999 Y 2010
EN RELACIÓN A LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL IVA,
ICE E IMPUESTO A LA RENTA”**

AUTORA

Dra. EDDY MARÍA DE LA GUERRA ZÚÑIGA

TUTOR

Dr. CÉSAR MONTAÑO GALARZA

Quito, Octubre 2010

ABSTRACT

Toda reforma tributaria responde a la necesidad del Estado de obtener recursos para solventar el gasto público; y, aunque los ciudadanos están moral y jurídicamente obligados a coadyuvar en dicha satisfacción, ha existido en la sociedad ecuatoriana una tendencia al rechazo de las mismas, pues se considera afectada la capacidad económica de los contribuyentes u obligados.

Como consecuencia, toda reforma implementada en un sistema o régimen tributario, bien sea que trate la creación, modificación o extinción de tributos; o, relativa a la transformación de la parte operativa en cuanto a la determinación del tributo y la solución o pago del mismo; es decir su metodología, genera dificultades tanto para contribuyentes como para la administración tributaria.

Para los contribuyentes el impacto no deviene en forma exclusiva de la capacidad económica para solventar nuevas tarifas, se trata además de asumir nuevas responsabilidades durante los procesos de determinación y fiscalización. Para la administración tributaria, las dificultades no están ausentes, por cuanto las facultades de determinación y recaudación entre las más importantes sufren gran impacto al momento de afrontar del mismo modo las reformas tributarias; toda vez que debe asumir el cambio con eficiencia y eficacia administrativa.

El punto de quiebre entre los sujetos activo y pasivo se produce mayormente debido a una percepción de desigualdad de condiciones entre contribuyentes y administración tributaria; generalmente el poder tributario e impositivo genera una apariencia de arbitrariedad por parte del organismo de administración al aplicar las reformas fiscales; con todo lo dicho, se destaca la necesidad de identificar hasta qué punto dichas transformaciones han tomado o deberían tomar en cuenta la situación del contribuyente en relación al principio de justicia tributaria.

Con todo lo expuesto se avista una interrogante de vital importancia a ser satisfecha durante del desarrollo de la presente investigación: ¿Cómo han incidido las reformas tributarias efectuadas durante la última década en la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva de los principales tributos de recaudación nacional? Para efectos de contestarla, a lo largo de este trabajo de investigación, se analiza tanto la situación actual como la evolución histórica de del Régimen Tributario Ecuatoriano, haciendo énfasis en los cambios efectuados a partir de 1999 en los impuestos de recaudación nacional más importantes, como son el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado IVA y el Impuesto a los Consumos Especiales ICE.

AGRADECIMIENTO

Mi más profundo agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar en las personas de sus autoridades, personal docente y administrativo del área de Derecho, por la oportunidad a mi conferida de educarme en esa prestigiosa casa de estudios.

Muy particularmente al Señor Doctor César Montaña Galarza, tutor de esta investigación, quien se ha convertido en un verdadero mentor académico, por su apertura y pronta guía a lo largo del proceso académico de la maestría y durante el desarrollo de la tesis de grado que hoy presento.

A mi madre Edy Zúñiga Álvarez representante del amor perfecto, mi padre Edison De La Guerra Solano modelo de honestidad y honradez, de quien heredé la pasión por el Derecho Tributario y mi hermano Edison De La Guerra Zúñiga el mejor ejemplo a seguir; por su apoyo incondicional, paciencia y constancia, por cuanto sin su ayuda no hubiese podido llevar a cabo esta meta de estudios.

A mi amiga de toda una vida Jenny Rodríguez y toda su familia por su constante ayuda.

La Autora.

DEDICATORIA

A mi padre Edison De La Guerra Solano
Ejemplo de servicio a la comunidad desde la administración tributaria.

Mi madre Eddy Zúñiga Álvarez
Mi hermano Edison De La Guerra Zúñiga

Con el especial reconocimiento a mis abuelitas
María Luisa y Mercedes María
Siempre conmigo en mi corazón.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT.....	4
INTRODUCCIÓN.....	9
CAPITULO I	
EI REGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO	
1.1 Del Sistema Tributario en general.....	13
1. 2 Sistema o Régimen Tributario Ecuatoriano.....	19
FUNDAMENTO ORGÁNICO.....	20
a) Primer capo de acción. Nacimiento y creación de la norma tributaria.....	20
b) Segundo campo de acción. Segmentos de administración tributaria.....	20
c) Tercer campo de acción. Protección judicial.....	21
FUNDAMENTO NORMATIVO.....	22
FUNDAMENTO IMPOSITIVO.....	23
1.3 Régimen Tributario Ecuatoriano. Evolución Histórica a partir de la década de los años 50. Poder tributario y potestad impositiva.....	29
CAPITULO II	
ANÁLISIS DOCTRINARIO	
2.1 Análisis doctrinario del principio de suficiencia recaudatoria.....	37
2.2 Análisis doctrinario del principio de capacidad contributiva.....	42
2.3 Impuestos de recaudación nacional y su rol en el Régimen Tributario Ecuatoriano.....	46
2.3.1 Impuesto a la Renta. Análisis doctrinario.....	48
2.3.2 Impuesto al Valor Agregado. Análisis doctrinario.....	54
2.3.3 Impuesto a los Consumos Especiales. Análisis doctrinario.....	65
2.4 La Presión Fiscal.....	72
CAPITULO III	
INCIDENCIA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO	
3.1 Reformas tributarias generales.....	75
3.1.1 Reformas al Código Tributario.....	75
3.1.2 Reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.....	85
3.2 Reformas tributarias en particular.....	88
3.2.1 Impuesto a la Renta. Evolución normativa.....	88
3.2.2 Impuesto al Valor Agregado. Evolución normativa.....	127
3.2.3 Impuesto a los Consumos Especiales. Evolución normativa.....	149
3.3 Reformas tributarias con relación a los principios tributarios.....	159
3.3.1 Las reformas tributarias con relación al principio de suficiencia recaudatoria.....	159

3.3.2 Las reformas tributarias con relación a la capacidad contributiva.....	165
3.2 La Presión Fiscal en el Ecuador a partir de la década de los noventa.....	169
3.3 Índices de recaudación de los tributos de recaudación nacional durante la última década.....	171

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES.....	180
RECOMENDACIONES.....	185

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....	187
BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA.....	191
FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA.....	192
NORMA COMUNITARIA.....	192
LEGISLACIÓN INTERNA.....	192
NORMAS COMPLEMENTARIAS.....	196
NORMAS DEROGADAS DE TRASCENDENCIA HISTÓRICA	196

ANEXOS

Resumen de recaudación de IVA, ICE e IR por años e impuestos a partir de 1998.....	I
Resumen reformas tributarias trascendentales por año.....	II
Ejercicio de comparación en la recaudación de los impuestos IVA, ICE e IR.....	III
Histograma de frecuencias sobre el comportamiento de los impuestos IVA, ICE e IR.....	IV
Datos de presión tributaria en el Ecuador desde 1999 hasta 2007.....	V
Gráfica de crecimiento nominal de la recaudación tributaria en el Ecuador de los impuestos IVA, ICE e IR.....	VI
Tabla de comportamiento de los impuestos IVA, ICE e IR en el año 2009.....	VII

INTRODUCCIÓN

Los tributos constituyen una de las mayores fuentes de ingreso del Estado ecuatoriano, el gasto público se solventa en gran medida utilizando los recursos provenientes de la recaudación fiscal; haciendo una relación lógica, a mayor gasto, mayor necesidad de recursos; de ahí que las reformas tributarias se produzcan en estos períodos de necesidad.

Es un hecho conocido, que toda reforma tributaria debe ir precedida por estudios de factibilidad; sin embargo, la mayoría de ellos responden a una visión administrativa y económica, sobre todo si se considera que el objetivo del Estado es recaudar la mayor cantidad de tributos con el menor costo posible, de manera que los ingresos obtenidos le permitan solventar el gasto público; por lo tanto, los elementos intrínsecos de la obligación tributaria en cuanto al sujeto pasivo, tienden a disminuir en importancia al momento de aprobar una reforma.

Determinar la incidencia de las reformas tributarias en los dos puntos de presión de la balanza de la justicia tributaria; es decir, la capacidad contributiva de los obligados y la suficiencia recaudatoria de la administración tributaria, es la motivación de este estudio, para lo cual estructuré la investigación en tres capítulos estratégicos.

El capítulo primero, contiene un análisis histórico y al mismo tiempo de actualidad en relación al *Régimen Tributario Ecuatoriano*, en su contexto constitucional, normativo sustantivo y doctrinario, la contribución de este apartado a la investigación, está dada en razón de dos puntos estratégicos; el primero, por el cual se identifica la estructura tributaria vigente en el Ecuador y las causas y consecuencias históricas de su lenta evolución; permite además en segundo lugar identificar los puntos débiles del régimen y los pasos a seguir para propender a su evolución hacia un verdadero sistema tributario; concomitantemente, en este capítulo se sientan las bases para lograr determinar posteriormente el papel actual que los tributos IVA, ICE e Impuesto a la Renta tienen en dicha estructura conforme el devenir histórico de la tributación en el Ecuador; el argumento de este acápite permite sustentar el contenido de los capítulos siguientes y se erige como el soporte básico para entender el alcance de las reformas tributarias a lo largo de la última década, toda vez que el trabajo investigativo en este apartado se desarrolló a partir de identificación y aglutinamiento de momentos históricos de trascendencia para el problema de investigación.

En el capítulo segundo, se aborda la temática de fondo desde una visión puramente doctrinaria en relación a todas las variables investigativas, empezando con los principios de

suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, para continuar con los tributos de recaudación nacional: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a los Consumos Especiales ICE y culmina con el estudio de la presión fiscal, que constituye el mecanismo de verificación del peso de los tributos en la economía de los contribuyentes, al ser el principal objetivo de este estudio determinar la incidencia de las reformas tributarias de dichos tributos con relación a los principios ya mentados conforme el devenir histórico de la última década, este capítulo es de vital importancia para la consecución de tal objetivo, por cuanto para entender el alcance de una reforma en base a todas las variables de investigación, es necesario conocer en pureza doctrinaria el alcance de cada una de ellas, de tal forma que al momento de analizar ya no la teoría sino la norma vigente y las reformas como tal, sea capaz tanto quien investiga como quien lee, de verificar si tanto principios como tributos se han desarrollado en la práctica en absoluta compatibilidad con la doctrina, o si por el contrario, por efecto de las reformas se han producido transformaciones, cambios o mutaciones que modifican el papel que tales tributos tienen en la estructura identificada y descrita en el capítulo primero y en el cumplimiento de los principios de capacidad contributiva y de suficiencia recaudatoria.

En esa medida el capítulo segundo se describe a sí mismo como el estudio de pureza de los factores de investigación, permite a través del análisis y la deducción, identificar las características fundamentales tanto de los principios como de los tributos y el nexo doctrinario entre ambos, permite además verificar cuales son las condiciones óptimas para que todos estos factores y características permitan a la estructura tributaria evolucionar positivamente, si bien en el capítulo primero se aborda históricamente a la estructura tributaria vigente en el Ecuador y bien podría partirse de ahí para analizar directamente y sin entremeses las reformas tributarias de la última década, con la lectura del capítulo segundo se manifiesta claramente la urgencia de comprender la teoría de ambos factores investigativos (principios y tributos), toda vez que del mantenimiento de su pureza doctrinaria en la práctica, puede depender la transformación y evolución del régimen hacia un verdadero sistema tributario.

Finalmente; en el capítulo tercero se abordan las reformas tributarias de la última década en relación a los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, para lo cual conociendo la descripción del Régimen Tributario Ecuatoriano y teniendo claro la verdadera naturaleza jurídica de todos los factores de la investigación es factible comprender el alcance de las reformas y su incidencia en el cumplimiento de los principios; para cumplir el objetivo planteado se

parte de un análisis cuyo desarrollo surte un efecto cual reloj de arena, dosificando el estudio de la norma y los tributos con relación a un período histórico determinado, inicio analizando en forma general a las reformas efectuadas en dos cuerpos normativos de importancia fundamental, el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno; todo lo cual me lleva a satisfacer la necesidad de analizar individualmente a las reformas efectuadas en cada tributo, con el objeto de identificar el papel de cada uno dentro del régimen tributario a lo largo de la última década, muy particularmente a partir de 1999 hasta su proyección actual, siempre buscando la causa y la consecuencia de las reformas en directa vinculación a los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, continuando con el análisis se estudia a la presión fiscal en el Ecuador y las variables contempladas para su análisis, esta parte de la investigación es elemental para entender la mentalidad de la administración tributaria en el Ecuador al momento de medir el peso que los tributos tienen en la economía de los contribuyentes, elemento fundamental para comprender de mejor manera a la capacidad contributiva en relación directa con la suficiencia recaudatoria desde una perspectiva estatal.

En este punto vale la pena aclarar que el trabajo de investigación que a continuación presento, no tiene por objeto realizar un ejercicio hermenéutico que identifique el alcance práctico y la correcta aplicación de las normas y sus reformas; si tal fuese el objetivo, un análisis de tipo contable y económico sería más apropiado; el objeto de esta investigación es el de hacer una interpretación finalista que permita al lector comprender la causa probable que motivó la reforma, la intención del legislador y consecuentemente ¿Cuál fue o es? dependiendo de la vigencia de la norma, la consecuencia de su aplicación, partiendo de la idea primaria de que existen dos principios tributarios que precautelan los intereses de ambas partes en el vínculo jurídico impositivo, de tal forma que todas las reformas son analizadas desde una concepción normativa, sistemática y con relación de causa y efecto.

La fundamentación teórica efectuada en el capítulo segundo permite vislumbrar la importancia del cumplimiento de dichos principios en la búsqueda de justicia tributaria en el Ecuador y el contenido del capítulo tercero permite verificar el efecto de las reformas en los mismos; toda la investigación encuentra finalmente sentido en un breve ejercicio de comprobación empírica en relación a la eficacia en la gestión y aplicación de los tributos analizados por parte de la administración tributaria con respecto al cumplimiento de ambos principios, todo lo cual permite

identificar el rol que cada tributo tiene en el Régimen Tributario Ecuatoriano y la relación de causalidad en la verificación de los mentados principios.

A lo largo de la investigación, queda claro que si bien la suficiencia recaudatoria es importante para que el Estado pueda satisfacer sus necesidades; la capacidad contributiva de los obligados, no debe ser descuidada al momento de emprender una reforma; toda vez que es la fuente que nutre al régimen de recursos; sobre exigir al sujeto pasivo, puede desembocar en un desequilibrio del régimen general.

A continuación me permito presentar una investigación honesta, fundamentada en la doctrina y en la evolución normativa; mas, basada en criterios personales que permiten, conocer al *Régimen Tributario Ecuatoriano* y a los tributos de recaudación nacional IVA, ICE e Impuesto a la Renta, desde una visión poco ortodoxa y rodeada de pensamientos innovadores, cuyo objetivo es salirse del paradigma de la investigación tradicionalmente estancada en conocer 'lo que dice la doctrina o lo que dice la norma sobre un tema en particular'; el lector que dedique el tiempo para completar su lectura, encontrará nuevas ideas, teorías innovadoras y poco tradicionales, pensamientos críticos, algunos de ellos audaces, mas, ciertamente fundamentados en una nueva concepción de la tributación en el Ecuador.

CAPITULO I EI REGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

La temática a desarrollar propone un debate jurídico entre la existencia de un “sistema” o “régimen” tributario en el Ecuador; análisis elaborado sobre la base de criterios teóricos y considerando la evolución normativa tributaria del país; con el objeto de verificar la estructura vigente y el papel de cada elemento identificado en la misma, principalmente de los impuestos a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, objeto primario de la presente investigación.

1.2 Del sistema tributario en general

Desde la noción jurídica más básica un “sistema” es un conjunto de principios y reglas sobre una materia determinada, cuyas disposiciones normativas, se encuentran ordenadas en forma metódica y entrelazadas entre sí con un fin global, que se desenvuelve dentro de una ordenación jurídica predeterminada y presta un conjunto de servicios a través de una estructura pública de administración.

Por principio de especialidad la materia impositiva logra concebir una organización jurídica que contiene los elementos aludidos para verificar la existencia de un “sistema”; así, el *sistema tributario*, regula mediante un conjunto de principios y reglas a través de la *Administración Tributaria* el conjunto de tributos vigentes en un período determinado, con el objeto de satisfacer los fines fiscales y parafiscales así como la prestación de servicios establecidos por el Estado.

La doctrina ecuatoriana se ha inclinado por la recepción de iusteoría impositiva extranjera con el objeto de definir al *sistema tributario*, prueba de ello Diego Almeida, lo hace en los siguientes términos: “Entendemos como *sistema tributario*, en palabras del tratadista Manuel De Juano, [...] al régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en un determinado Estado; es decir, al mecanismo orgánico que comprende a todos los tributos de un país”¹. Si bien este criterio aceptado por el autor es didáctico, el mismo representa a penas una porción limitada de la real magnitud de un *sistema tributario*; la estructura que lo contiene es normativa, el mecanismo que lo desarrolla es administrativo, la técnica que lo verifica es de naturaleza fiscal-contable y se encuentra salvaguardado por un aparato judicial especializado.

¹ Diego Almeida Guzmán, *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito, Editorial Ecuador, 2001, Pg. 19.

Sáinz de Bujanda señala "que si se entiende por sistema tributario un conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente."²

Ésta afirmación aporta mayor claridad y permite concebir al *sistema tributario* como una estructura que contiene un conjunto de tributos de diversa naturaleza que integran un universo impositivo con finalidades de orden público dentro de una esfera normativa. "Schmölders nos dice que 'el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición'.³; de tal forma que la existencia de cada gravamen se identifica con objetivos de naturaleza tanto fiscal como parafiscal.

Para corroborar lo dicho recorro al criterio de José Juan Ferreiro Lapatza quien afirma lo siguiente:

"El conjunto de tributos en vigor según el ordenamiento determinado de un país en un momento dado constituye el sistema tributario de ese país.

Pero la expresión 'Sistema tributario' parece exigir, y así lo ha entendido la doctrina de forma unánime, algo más que la simple yuxtaposición de tributos. [...] E implica, [...] que las normas que regulan los tributos que de él forman parte respondan también a la idea de un sistema como elementos de un todo ordenado hacia un fin. Que sean coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y que sirvan para transmitir de forma clara a sus destinatarios el mandato que en ellas contiene."⁴

Para el autor, a quien me adhiero en su posición, la coherencia del sistema, va más allá de la coexistencia armónica entre tributos, se requiere de coherencia entre sus fines y los fines del sistema, con el objeto de que los destinatarios, llámese más comúnmente 'sujetos obligados' tengan pleno conocimiento de su lugar y función en la estructura.

El *sistema tributario* responde en forma directa a un proceso histórico cambiante, influenciado por la situación económica del Estado en el que opera, su evolución y crecimiento depende de necesidades fiscales y parafiscales identificadas por el *poder público* manifiesto a través del ejercicio del *poder tributario*.

² José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, Pg. 10.

³ *Ibidem*.

⁴ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial "Sistema Tributario: Los tributos en particular"*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1996, Pg. 15.

Para entender dicha dinámica de coexistencia entre tributos conviene tener en cuenta el criterio de Ferreiro Lapatza quien sostiene:

“Si los impuestos aparecen juntos no es en muchas ocasiones porque hayan nacido para integrarse en un esquema lógico, sino porque han ido surgiendo a impulsos de las necesidades de la historia, empujados por las necesidades de cada momento histórico. [...] podemos decir con Schmolders que un sistema es racional cuando la armonía que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos.”⁵

Analizando el criterio del autor, deduzco que en buena parte la racionalidad del sistema depende del agrupamiento de los fines perseguidos por los tributos, conforme a las necesidades de la hacienda que los administre; en esa línea, José Vicente Troya manifiesta que “dentro del sistema cabe distinguir segmentos, en conformidad con las haciendas de que se trate”⁶; de tal forma, que el conjunto de tributos que conforman el *sistema tributario* son administrados por órganos del poder público competentes, facultados por disposición normativa vigente para dicha actividad; así, se ha identificado dentro de su estructura a instituciones de administración tributaria central, seccional o de excepción (clasificación compatible con estados unitarios), toda vez que cada una de ellas administra un grupo de tributos de recaudación nacional, territorial localizada o de particular beneficiario según el caso.

Ahora bien, con todo lo dicho, se han identificado características fundamentales de un *sistema tributario* tales como, que se trate de conjunto de tributos vigentes, organizados y sistematizados; que respondan a fines fiscales y extrafiscales; y, que sean administrados por órganos o entidades públicas competentes.

Concuerdo con J. V. Troya cuando advierte que “el concepto de sistema tributario comporta el de un todo armónico y congeniado y no una simple agregación de tributos, muchas veces contrapuestos e inconvenientes. En todo caso el sistema tributario es una realidad buena o mala, pero en definitiva una realidad”.⁷ La armonía a la que el autor se refiere, es relativa a un elemento integrador de racionalidad; es decir, que la finalidad de cada tributo no interfiera, perjudique o afecte tanto la finalidad y metodología de otro, así como el equilibrio del sistema en general; de tal forma que las múltiples finalidades coexistentes en el sistema aporten a la concreción de una meta global. “Todo conjunto de impuestos es, en cierto modo, histórico y en cierto modo sistemático. Sin ningún

⁵ José Juan Ferreriro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, obra citada. Pg. 10.

⁶ José Vicente Troya, *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983, Pg. 233.

⁷ *Ibidem*.

elemento integrador, racional sería imposible llevarlo a la práctica; sería inútil para los fines de la hacienda⁸. Dicho elemento integrador se configura como el fin global.

A más de las características básicas de un *sistema tributario*, existen características puntuales que permiten ubicar al mismo en la categoría de "realidad buena"; en palabras J. V. Troya se requiere de *pocos tributos* por cuanto la proliferación de los mismos y la complicación del espectro no es deseada, las mutuas relaciones que con ocasión de la imposición surgen entre los sujetos activos y pasivos se entorpecen⁹.

El autor identifica además a la *equidad*, factor de justicia impositiva que se consigue principalmente con el predominio de la imposición directa y suele actuar en forma progresiva sobre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Además menciona el autor las *finalidades extrafiscales* que representan un beneficio extra para el Estado que además de solventar el gasto público busca aumentar su riqueza, estimular el ahorro y a la inversión necesarios para la producción, asimismo propugna una imposición justa, así como la estimulación de ciertas actividades, la orientación del consumo, todo esto dentro de una determinada política económica general¹⁰.

J. V. Troya afirma que un *sistema tributario* debe ser *realista* y debe estar *adaptado a una realidad nacional*, yo adhiero a esa posición en primer lugar un elemento al que puntualizo como *relación de causalidad*, por el cual, de cada necesidad identificada en el ambiente económico y político de un país, se genera un efecto fiscal en la figura de un gravamen, cuya finalidad es directamente proporcional a la causa que lo creó; todo esto dentro de un segundo elemento referido como *ambiente neutral tributario* el mismo que debe ser armónico, equilibrado, justo, ético, práctico, útil, efectivo y eficiente.

Con todo lo dicho conviene retomar el criterio de Schmölders y que ha sido adoptado por J. Ferreiro Lapatza, quien afirma que "el concepto de sistema tributario aparece en este sentido como *meta*, como *aspiración*, a la que hay que tender, más que como explicación teórica de algo existente. Pocas veces, en efecto, es posible conciliar satisfactoriamente en un conjunto de tributos vigentes los objetivos, muchas veces dispares, que se persiguen con los distintos gravámenes"¹¹. Indagando

⁸ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, obra citada, Pg. 10.

⁹ Cfr., José Vicente Troya, obra citada. Pg. 235.

¹⁰ *Ibidem*, Pg. 236.

¹¹ José Juan Ferrero Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, obra citada. Pg. 10. Las cursivas son mías.

en la doctrina, la mejor sistematización de características de un *sistema tributario racional* la presenta Gangemi, cuyo listado es recogido por Ferreiro Lapatza en la siguiente forma:

1. "La existencia de una Administración financiera eficiente que conozca las consecuencias de su actuación.
2. La ausencia de evasiones y duplicaciones y la admisión de exenciones limitadas en un sistema claro, simple, coherente y elástico.
3. El mantenimiento del impuesto progresivo dentro de los límites reales.
4. La afirmación de los principios de personalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria en el sector de los impuestos directos y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad.
5. La existencia de un conjunto de impuestos indirectos, también simplificado y coordinado con los directos.
6. La certeza del Derecho tributario y, consiguientemente, la clara determinación de derechos y deberes del Estado, y de los contribuyentes, coordinada con un código tributario de principios generales.
7. La consideración, en el proceso de imposición estatal, local, social y paraestatal, de que el contribuyentes es único y única, por tanto, su capacidad contributiva, y
8. El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias¹².

De este listado destacan dos características fundamentales aún no analizadas del *sistema tributario racional*; en primer lugar, aquella por la cual es indispensable la determinación de derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes, coordinada a su vez, por un Código Tributario de principios generales; a lo que yo agrego, que sean además determinados y garantizados por la Constitución de cada Estado; y, en segundo lugar, el establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias; para lo cual se requiere a su vez de un aparato judicial especializado, capaz de hacer efectivos tanto derechos y obligaciones; como de la verificación de los principios y garantías en cada caso particular.

Como consecuencia del estudio precedente sobre las características del *sistema tributario*, se desprende la necesidad de conocer la dinámica de su funcionamiento, para lo cual he elaborado a partir del análisis de toda la información recopilada una gráfica que contiene, lo que en mi criterio constituye un mecanismo apropiado para el surgimiento y subsistencia de un *sistema tributario racional*.

¹² *Ibidem*, Pg. 11. Las minúsculas en Código Tributario y demás habituales con mayúsculas al iniciar son del autor.

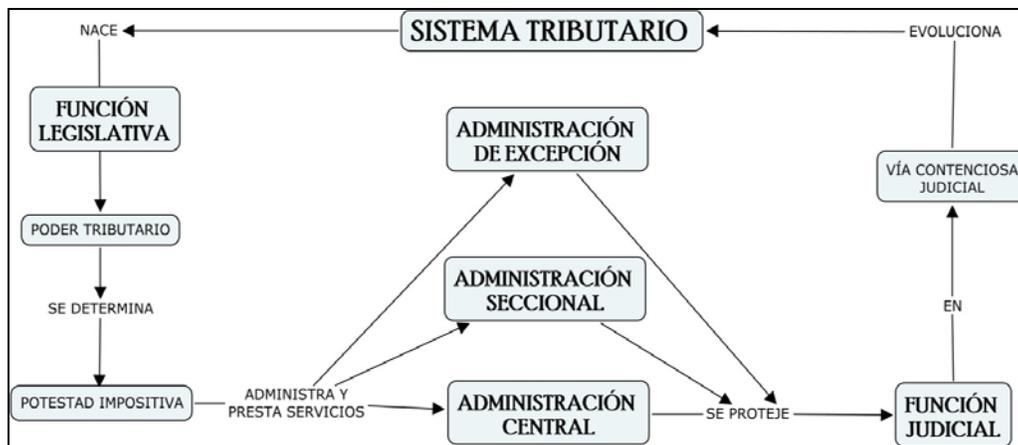


Gráfico 1. Sistema Tributario Racional e Ideal

Investigadora: Eddy De La Guerra

Descripción: Mapa de elaboración propia del sistema tributario en general.

A través este ejercicio es posible identificar tres campos de acción del *sistema tributario racional e ideal*; en primer lugar, en la parte izquierda de la gráfica se localiza la fuente de creación de la norma tributaria, es decir el nacimiento del *sistema*, verificado a través de la *función legislativa* encargada de crear, modificar y extinguir tributos mediante el ejercicio del *poder tributario*; y, responsable además de la determinación de derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes; así como de los principios y garantías generales que los amparan.

El segundo campo de acción se localiza en el centro de la gráfica mediante la labor ejecutada por los segmentos de haciendas de administración central, seccional y de excepción; a través de la determinación y aplicación de tributos en el ejercicio de la *potestad impositiva* y de la prestación de servicios.

El tercer campo de acción, localizado hacia la derecha de la gráfica se manifiesta a través de la protección brindada por la *función judicial*, que a través de órganos especializados se encargan de velar por el cumplimiento de derechos y obligaciones tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo; y, de la verificación de garantías y principios generales; actividades que permiten a su vez, la evolución positiva del *sistema* a través de la producción de jurisprudencia obligatoria.

Este breve análisis de los campos de acción del *sistema tributario racional e ideal* me permitirá examinar más adelante la formación orgánica de la estructura tributaria existente en el Ecuador correspondiente al ítem 1.2.

Entrando en otro punto de análisis; no puede pasar desapercibido, que además de la imposición *directa e indirecta*, un *sistema tributario* cuenta con la imposición *ortodoxa y heterodoxa*;

entendiéndose la primera como aquella que contempla un conjunto de tributos *tradicionales* cuya función es sostener las bases del sistema en forma efectiva, la derogación de un gravamen de esta naturaleza puede causar desequilibrio y seria afectación al sistema (claro ejemplo de imposición ortodoxa son: el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado para el caso ecuatoriano).

En tanto que la imposición heterodoxa está conformada por un conjunto de gravámenes periódicos o de temporada cuyo objeto es dar soporte al sistema cuando se presentan necesidades presupuestarias imprevistas en el Estado que lo contiene o a su vez cuando la política pública requiere un mecanismo tributario que cumpla con fines extrafiscales, tales como el control de actividades extraordinarias de los sujetos pasivos. (El impuesto a la salida de divisas que busca controlar la fuga de capitales ejemplifica apropiadamente el sistema heterodoxo).

La presencia extemporánea de los impuestos heterodoxos, fuera del periodo de necesidad o habiéndose cumplido con la finalidad extra-fiscal para la cual fueron creados puede transformar al *sistema tributario racional* en un *sistema tributario distorsivo*, carente de armonía, equilibrio, equidad, justicia tributaria, ética, practicidad, utilidad, así como de eficiencia, eficacia y simplicidad administrativa.

Una vez que he analizado doctrinariamente al *sistema tributario*, considerando sus principales características y partiendo de una visión racional sobre los campos de acción mediante los cuales nace, crece y se desarrolla; en el siguiente tema de análisis me propongo estudiar la estructura tributaria ecuatoriana, teniendo en cuenta tanto el fundamento teórico, como las circunstancias históricas que han influenciado su forjamiento.

1. 2 Sistema o Régimen Tributario Ecuatoriano

Habiendo descrito el *sistema tributario racional* y la posibilidad de mutación a un *sistema tributario distorsivo*, cabe aclarar que la nociva dispersión tributaria en un Estado y la falta de armonía pueden mantener alejada la noción de *sistema tributario* de una estructura consolidada manteniendo apenas elementos de un *régimen tributario*; con lo dicho conviene analizar la estructura vigente en el Ecuador; de tal forma que sea posible identificar su naturaleza tanto orgánica como jurídica para así reconocer la verdadera forma de la organización tributaria en nuestro país, para lo cual subdividiré mi argumentación en razón de diversos fundamentos.

FUNDAMENTO ORGÁNICO

El fundamento orgánico se caracteriza por la presencia de diversas entidades y organismos que forman parte de la estructura tributaria vigente, el análisis de este fundamento lo efectuaré conforme los campos de acción identificados a partir de la gráfica del *sistema tributario racional e ideal*, elaborada y explicada anteriormente.

a) Primer capo de acción. Nacimiento y creación de la norma tributaria.

Como parte orgánica de la estructura tributaria vigente, en el Ecuador se distinguen en primer lugar los órganos que ostentan el *poder tributario* en la figura de la Función Legislativa; de acuerdo con el artículo 301 de la Constitución de la República vigente “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”.

Por su parte el artículo 268 de la Constitución vigente otorga en su numeral quinto a los Gobiernos Municipales la competencia para “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”; lo que implica que estos organismos ostentan *poder tributario especial* y circunscrito en forma exclusiva a tasas y contribuciones.

b) Segundo campo de acción. Segmentos de administración tributaria.

En la estructura tributaria ecuatoriana se distinguen los segmentos que J. V. Troya menciona existen en un *sistema tributario* de acuerdo a la hacienda que los administre, así encontramos en el primer segmento una Administración Tributaria Central con dos organismos técnicos y especializados con personería jurídica propia; en primer lugar el Servicio de Rentas Internas SRI creado mediante la Ley 41 de 1998, encargado de la administración de los tributos de recaudación nacional denominados “internos”; en segundo lugar encontramos a la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE, creada mediante la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro

Oficial N° el 13 de julio de 1998, encargada de la administración de los tributos de recaudación nacional denominados "aranceles".

En un segundo segmento encontramos a la Administración Tributaria Seccional, aquí localizamos a los organismos territoriales autónomos y descentralizados tales como Consejos Provinciales, Concejos Municipales, Distritos Metropolitanos y Regiones cuya gestión es independiente y autónoma a la del gobierno central de acuerdo con la Constitución vigente, salvo el caso de las Regiones, los demás organismos están regulados por ley y administran tanto impuestos creados por Asamblea Nacional de destino local, así como tasas y contribuciones creadas y administradas por tales organismos mediante actos normativos. Para el caso de las Regiones habrá que esperar por una ley que regule sus competencias territoriales y tributarias.

En un tercer segmento encontramos a la Administración Tributaria de Excepción, compuesta por un sinnúmero de organismos que administran tributos especiales tales como Junta de Beneficencia de Guayaquil, Empresas Eléctricas, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS, Centros Agrícolas Cantonales, Cuerpo de Bomberos, Dirección del Parque Nacional Galápagos entre los más relevantes; si bien estas entidades administran los tributos conferidos de acuerdo con la ley, la gestión para el cobro y recaudación de los mismos puede realizarse a través de administraciones seccionales, generalmente Concejos Municipales.

c) Tercer campo de acción. Protección judicial.

La seguridad jurídica de la estructura se sostiene en los órganos de la jurisdicción contencioso-tributaria; de acuerdo con el Código Tributario vigente le corresponde al Tribunal Distrital de lo Fiscal el conocimiento de las siguientes acciones contenciosas: a) las acciones de impugnación contempladas en el artículo 220; b) las acciones directas contempladas en el artículo 221; y, c) otros asuntos de su competencia dispuestos en el artículo 222. En cuanto al ámbito de aplicación el artículo 223 establece que las disposiciones del título II relativo a la sustanciación del procedimiento contencioso es "aplicable a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Las normas de otras leyes tributarias o las

de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código¹³.

Los órganos de justicia tributaria ostentan la *jurisdicción contenciosa tributaria*; que conforme a lo dispuesto en el artículo 217, “consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”¹⁴

Por otro lado, para contrarrestar los ilícitos tributarios en la estructura vigente se ha creado la *jurisdicción penal tributaria*, que de acuerdo con el artículo 354 del mismo código “es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado, el procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal”¹⁵.

Finalmente; el artículo 355 relativo a la competencia dispone que “las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas.”¹⁶; todo lo cual garantiza una doble protección de la estructura tributaria, en primer lugar una vía administrativa al interior del mismo organismo de administración y una vía contenciosa judicial en manos de órganos especializados de la función jurisdiccional.

FUNDAMENTO NORMATIVO

En cuanto a la parte normativa de la estructura vigente la Constitución de la República es la norma suprema y conforme lo dispuesto en el artículo 300 inciso primero “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”¹⁷. El inciso segundo dispone que “la política tributaria promoverá la

¹³ Código Tributario, artículos 220, 221, 222, 223. Esta versión fue tomada a partir de las reformas dadas por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

¹⁴ Ibidem, artículo 217.

¹⁵ Artículo reformado por Art. 40 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁶ Código Tributario, artículo 355. Reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de marzo del 2009.

¹⁷ Constitución de la República, 2008. Registro Oficial N° 449 del lunes 20 de octubre del 2008. Asamblea Constituyente.

redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”; estableciendo de ésta forma las finalidades extrafiscales del régimen impositivo; y denotando intrínsecamente la necesidad y obligación de armonizar la norma tributaria a la disposición constitucional.

La norma base es el Código Orgánico Tributario cuyo origen se remonta a 1975 en la figura del Código Tributario, mismo que fue codificado en el año 2005 y reformado considerablemente en 2007 y 2009 hasta su versión actual; resaltan además la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador; además de todas las leyes, reglamentos, ordenanzas y demás actos normativos que regulan la administración tributaria.

FUNDAMENTO IMPOSITIVO

En cuanto al conjunto de tributos vigentes en el Ecuador con el objeto de tener un panorama claro y didáctico me resulta apropiado recurrir a la obra “Sinceramiento Tributario” del autor Eugenio Jaramillo; quien con gran destreza ha logrado elaborar un *mapa tipológico* que recaba información actualizada hasta la gran reforma tributaria de 2007 en vigencia desde el 1 enero de 2008 sobre los tributos vigentes, su devenir histórico y las normas que los contienen.

En suma el autor demuestra que “desde el primer día de enero de 2008 en Ecuador rige un total de 155 tributos, entre impuestos, tasas, contribuciones y parafiscales”¹⁸; el armazón tributario en el Ecuador está conformado por 80 impuestos de los cuales 54 son de recaudación nacional, 2 son regionales, 15 son provinciales y 9 son cantonales; con relación a las tasas de un total de 58, 30 de ellas son nacionales, 1 es regional, 2 son provinciales y 25 corresponden a los cantones, regulados por más de un centenar de leyes sin contar con reglamentos, resoluciones de los administradores tributarios y demás actos normativos que puedan haberse emitido; las contribuciones de mejoras son 12, una es regional, 2 son de tipo provincial y 9 de orden cantonal; para completar la lista Jaramillo identifica 5 contribuciones parafiscales; más allá de que personalmente yo no considere a estas últimas tributos en la mayor extensión de la palabra por su naturaleza jurídica especial, a continuación procedo a sintetizar el mapa tipológico hábilmente construido por el autor.

¹⁸ Eugenio Armando Jaramillo Vega, *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, Pg. 9.

Precisamente, la gran cantidad de tributos en su mayoría impuestos y la dispersión normativa involucra a 310 administradores, más de 35 de ellos privados, tres millones de contribuyentes quienes con su propia capacidad contributiva se ven obligados en base a diversos objetos imponibles tales como renta, patrimonio, consumo; estos solo para nombrar a los más tradicionales, sin olvidar que siguen naciendo nuevos objetos imponibles cada vez como por ejemplo la 'tributación verde o ecológica', cuyo objeto imponible es el uso o daño de recursos naturales renovables.

En cuanto a los 80 impuestos (tres de los cuales son el objeto principal de este estudio) si bien la estructura concebida por la Constitución de la República prioriza la existencia de impuestos directos y progresivos en la práctica predominan las tarifas proporcionales con un total de 56, solamente 6 tienen tarifas progresivas, 12 posee tarifas fijas, cinco de ellos con tarifas mixtas y 1 con tarifa libre, del gran total todavía 4 de ellos mantiene la tarifa en la extinta moneda 'sucre'.

La administración de estos 80 impuestos es segmentada, correspondiéndole los denominados "internos" en un total de 26 al SRI, los "aranceles" le compete a la CAE en la figura de 1 tributo de gran dificultad administrativa por cuanto las tarifas varían para cada ítem; 4 son de administración del Banco Central del Ecuador y 1 de la Dirección de Aviación Civil DAC; 32 impuestos corresponden a administraciones descentralizadas, 13 son competencia de administraciones de excepción y 4 corresponden al sector privado.

"La dispersión o preasignación de las rentas impositivas es relevante. Casi todos los impuestos se fraccionan para múltiples beneficiarios, que se los puede aglutinar en 40 grupos. Los municipios perciben todo o parte de 27 impuestos, el Presupuesto General del Estado lo hace respecto de 16, el SRI recibe o debe generar una parte de cada uno de los 26 impuestos que debe administrar."¹⁹ El entramado normativo puesto al descubierto por Jaramillo pone de manifiesto multiplicidad de problemas tales como; gran cantidad de impuestos vigentes, algunos de ellos sin aplicación práctica pero con normatividad sin derogatoria oficial, asimetrías en la normativa tributaria municipal, elusión y evasión inducidas, tributación oculta, dispersión y falta de coordinación administrativa entre algunas otras.

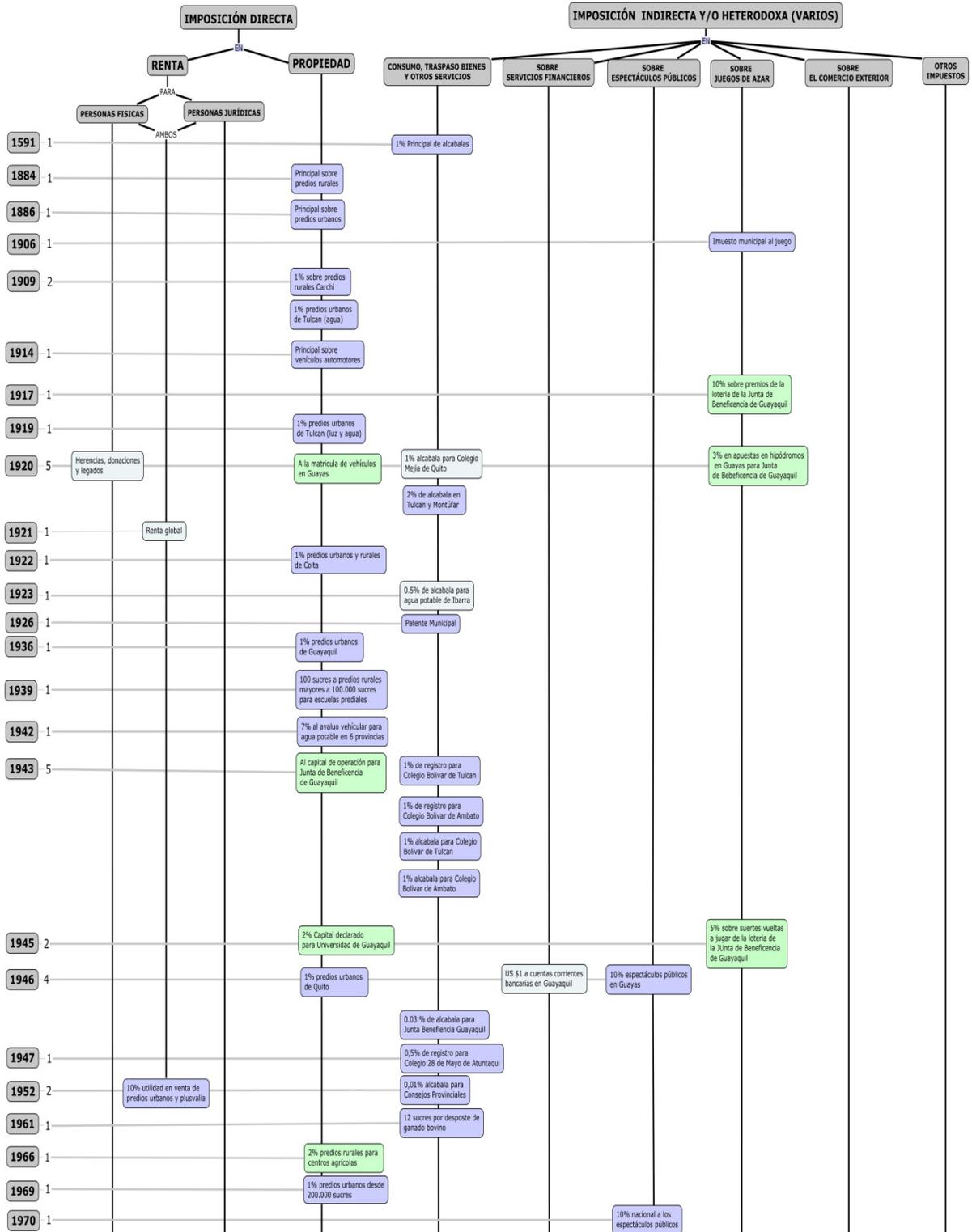
¹⁹ Ver Eugenio Armando Jaramillo Vega, obra citada. Pg. 19 (Texto completo para mapa tipológico global).

ADMINISTRACIÓN CENTRAL

ADMINISTRACIÓN SECCIONAL

ADMINISTRACIÓN DE EXCEPCIÓN

RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO IMPUESTOS



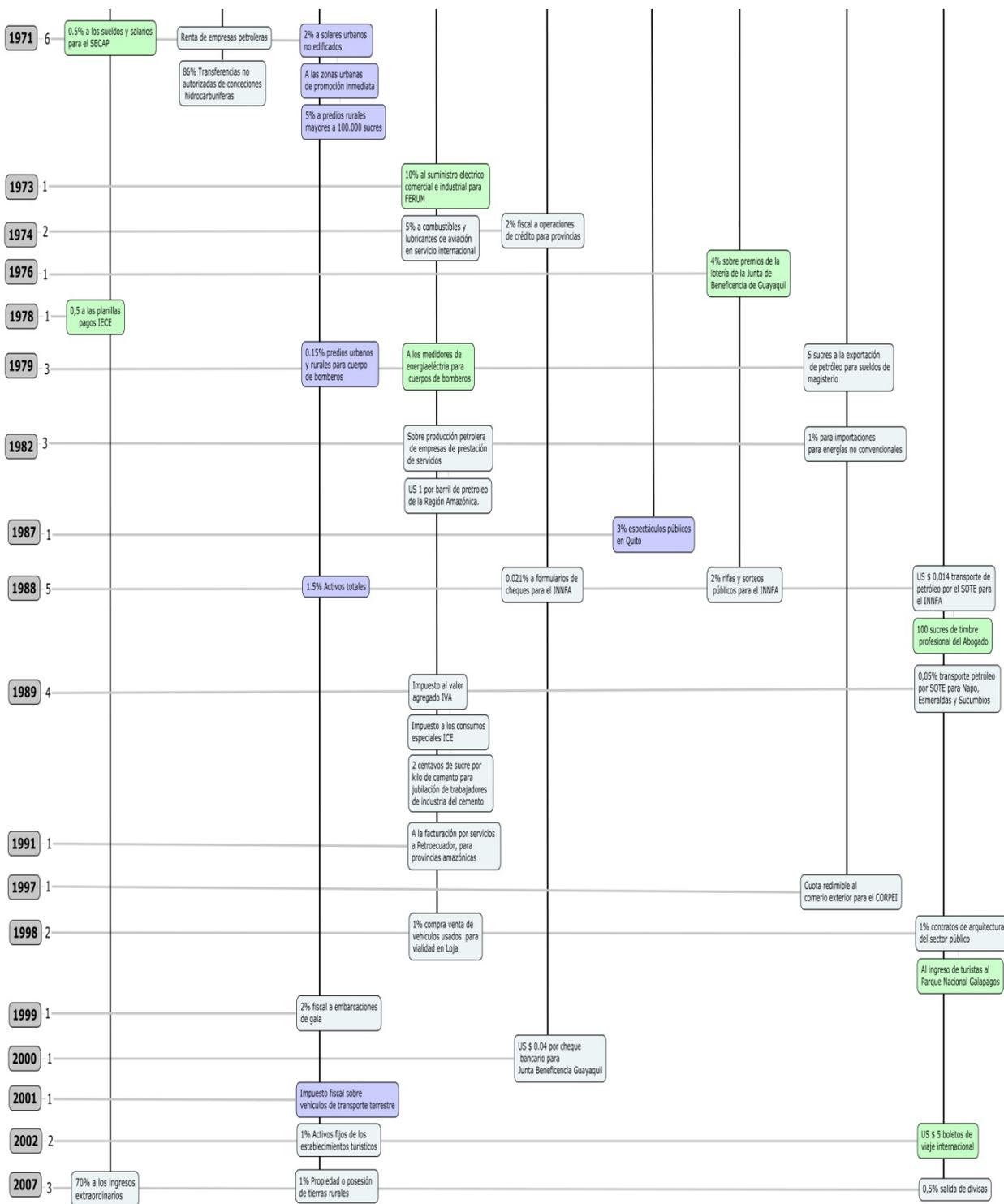


Gráfico 2. Mapa mental del Régimen Tributario Ecuatoriano de elaboración propia en base al texto de Jorge Jaramillo “Sinceramiento Tributario”.

Investigadora: Eddy De La Guerra.

NOTA METODOLÓGICA: La lista del Dr. Jaramillo incluye el impuesto al 1% a las operaciones financieras para SOLCA creado en 1980, este impuesto fue eliminado posteriormente a su labor investigativa por lo que fue excluido del mapa tipológico elaborado para esta investigación.

Con los antecedentes expuestos cabe distinguir si la estructura expuesta es un *sistema tributario* y de qué tipo *racional* o *distorsivo*; o si por el contrario refleja la presencia a duras penas de un *régimen tributario*, y de ser este el caso la forma apropiada para su conversión a un sistema ordenado y armónico.

J. V. Troya advirtió la presencia de segmentos en un *sistema tributario* elemento que se encuentra presente en la estructura ecuatoriana como quedó claramente de manifiesto al empezar este análisis; además reveló la necesidad de contar con pocos tributos para que sea un sistema racional, el estudio de Jaramillo comprimido en estas pocas líneas claramente vislumbra una proliferación innecesaria de tributos, toda vez que algunos de ellos se encuentra vigentes desde la época de la colonia como es el caso de las *alcabalas*, esta realidad genera dispersión normativa y administrativa, lo que a su vez impide alcanzar simplicidad administrativa, con ese estudio el autor ha revelado la necesidad de derogar al menos 23 impuestos innecesarios y carentes de eficacia.

Algo que resalta en el texto de Jaramillo es que a pesar de sus notables intentos por desenredar la telaraña impositiva vigente en el Ecuador; no es posible diferenciar a más de aquellos tributos tradicionalmente ortodoxos; cuáles de ellos corresponden a tributación ortodoxa y cuales a tributación heterodoxa; las finalidades fiscales y parafiscales así como la necesidad temporal en cada tributo no están claramente visibles sino en casos especiales.

Todos estos argumentos me hacen claramente identificar un *Régimen Tributario Ecuatoriano* como estructura vigente; a pesar de contar con una estructura orgánica apropiada y de haber reducido su lista de tributos a 155 de un aproximado de 1500 vigentes hasta hace menos de 50 años; las grandes reformas se han concentrado en los impuestos de mayor recaudación e impacto fiscal y han olvidado derogar o modificar tributos de menor presencia fiscal, manteniendo no solo tributos innecesarios sino inaplicables al mantener tarifas en moneda extinta.

La evolución del actual *Régimen Tributario* a un verdadero *Sistema Tributario* requiere de una labor titánica de simplificación normativa, es indispensable canalizar apropiadamente los recursos, evitar la doble y reiterada imposición interna en forma efectiva, mejorar el control de las administraciones tributarias, evitar la elusión y evasión inducida, propender a la coordinación entre tributos mayormente entre impuestos, mediante la asignación apropiada de fines fiscales y extrafiscales a cada uno, esto permitiría a su vez otorgar un lugar en el sistema para cada tributo, generando armonía y equilibrio tributario.

Esta afirmación la respaldo en el criterio de Ferreiro Lapatza, quien sostiene “que el concepto de sistema tributario aparece más bien como meta, como aspiración a la que hay que tender, más que como explicación teórica de algo existente. Pocas veces, en efecto, es posible conciliar satisfactoriamente en un conjunto de tributos vigentes los objetivos, muchas veces dispares, que se persiguen con los distintos gravámenes”²⁰.

La meta descrita por Lapatza resulta difícilmente alcanzable sí, como bien lo expresa Eugenio Jaramillo “una mirada rápida al mapa tipológico [...] permite apreciar el todavía alto grado de dispersión de la administración tributaria. [...] salvo 3 excepciones, los administradores tributarios son, por lo general, ínsulas dispersas que continúan incomunicadas en lo funcional, operativo y tecnológico”²¹. Las excepciones a las que se refiere el autor son SRI, CAE y Municipio de Quito²².

Otros factores que imposibilitan la conversión del régimen a sistema es la gran dispersión normativa e impositiva, como señala Jaramillo, existen al menos 23 impuestos superfluos, innecesarios y erráticos, que necesitan ser derogados; además la carencia de un organismo que precautele los intereses del contribuyente, impide alcanzar dicha meta, toda vez que un sistema propende al trato igualitario, justo y equitativo entre las partes.

En ese sentido, el autor enfatiza la necesidad de crear una *Superintendencia de Tributación* y una *Procuraduría del Contribuyente*; el primer organismo cuya labor sería mirar al régimen tributario como un sistema integral, con el objeto de supervisar y coordinar la gestión de los 310 administradores tributarios, con miras hacia la sistematización del régimen; y la segunda, en calidad de defensor gratuito de los contribuyentes carentes²³; con lo cual se podría dinamizar y mejorar la gestión de las administraciones tributarias.

Esta o cualquier otra medida que se implemente para emprender el camino a la conversión a un *sistema tributario*, debe ser meditada, razonada y deberá responder a las necesidades económicas, políticas y sociales del Ecuador, en tanto eso no suceda hablar de *Sistema Tributario Ecuatoriano* es hablar de una meta a largo plazo, un objetivo ideal, en resumen una utopía fiscal.

²⁰ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, obra citada. Pg. 10.

²¹ Eugenio Jaramillo, obra citada, Pg. 27.

²² Aunque el autor hace referencia al Municipio de Quito, no olvidar la denominación legal de Distrito Metropolitano de Quito.

²³ Pfr. Eugenio Jaramillo, obra citada, Pg. 37-39.

1.3 Régimen Tributario Ecuatoriano. Evolución Histórica a partir de la década de los años 50. Poder tributario y potestad impositiva.

El *Régimen Tributario Ecuatoriano* como hoy lo conocemos ha presenciado tres referentes históricos de naturaleza complementaria que le han permitido evolucionar hasta su actual estructura; a continuación he trato de sintetizar dicha evolución en forma sencilla y comprensible.

MOMENTOS LEGISLATIVOS GENERALES

El primer referente se sintetiza en tres momentos legislativos en la figura *cuerpos normativos*, el primero de ellos data de 1959 y corresponde expedición de la primera Ley de lo Contencioso Tributario con la cual se crea el Tribunal Fiscal mediante Decreto Ley de Emergencia N° 10 del 15 de junio y publicado en el Registro Oficial N° 847 de 19 de junio de 1959²⁴, órgano de administración de justicia tributaria especializada, independiente de la gestión administrativa, cuya vigencia institucional se mantiene, aunque su regulación está contenida en otro cuerpo normativo; este hito en la historia tributaria enorgullece a locales y sorprende a extranjeros conocedores de la materia quienes tradicionalmente ven atada la administración de justicia tributaria a la administrativa.

En 1963 se expide el Código Fiscal sin vigencia actual emitido mediante Decreto Ley de Emergencia del 24 de Junio de 1963²⁵, obra normativa que regulaba las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, además normalizaba tanto lo orgánico como lo contencioso; al año siguiente se inicia una reforma tributaria que concluye con la derogatoria de algunos tributos que complicaban al régimen.

Finalmente el tercer momento es la publicación del Código Tributario en 1975, mismo que se mantiene vigente en la actualidad y que pese a varias reformas, incluidas una Codificación en el año 2005; así como la reforma de 2007 por la Asamblea Constitucional en Montecristi mantiene su naturaleza y espíritu original, con la consecuente adaptación a nuevas circunstancias económicas y sociales.

Originalmente el Código Tributario es fruto del trabajo de una Comisión Interinstitucional conformada a petición del entonces Ministro de Finanzas, Economista Jaime Moncayo; para que se

²⁴ Informe de entrega de proyecto de Código Tributario, Comisión Interinstitucional, 10 de abril de 1974 en *Leyes Tributarias. Volumen I*. Ministerio de Finanzas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1975, Pgs. 1-7.

²⁵ *Ibidem*.

redacte un proyecto de Código Tributario, la comisión compuesta por el Dr. Juan Boada Pérez quien la presidía y los doctores Luís Hidalgo López, Vicente García Mancheno y Rodrigo Garcés Moreano entregó el proyecto el 10 de abril de 1974 al señor Ministro para su análisis; este proyecto fue aprobado y el entonces Presidente de la República General Guillermo Rodríguez Lara mediante Decreto N° 1016-A emite el Código Tributario para su publicación en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 del 23 de diciembre de 1975.

MOMENTOS LEGISLATIVOS ESPECIALES

El segundo referente histórico está conformado por diversos momentos de legislación relativos a la norma especial tributaria, cuyo carácter complementario regula los tributos en particular, sobre este momento histórico Diego Almeida Guzmán expone:

“Los años de 1941 y 1944, correspondientes a las administraciones de los doctores Carlos Alberto Arroyo del Río y José María Velasco Ibarra, marcan instancias importantes en el desarrollo de la legislación tributaria ecuatoriana. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos registrados para la concreción de un régimen impositivo sobre la renta que permita una justa distribución de la riqueza, no fue sino hasta 1962 en que el Gobierno del doctor Carlos Julio Arosemena Monroy introduce en el Ecuador un sistema de imposición global, contentivo de un impuesto progresivo único aplicable sobre las rentas del trabajo y el capital”²⁶.

Así encontramos que hasta 1975 año en el que se emite el Código Tributario se encontraban vigentes multiplicidad de leyes, cada una dedicada a un tributo en particular, la más relevante es la Ley de Impuesto a la Renta que sustituyó al régimen de imposición global sobre la renta instituido en 1962 en el Gobierno del doctor Carlos Julio Arosemena, esta ley nace mediante Decreto Supremo 329, publicada en el Registro Oficial número 190 del 26 de febrero de 1964 durante la Presidencia de José María Velasco Ibarra, fue codificada en 1971 publicada en el Registro Oficial número 305 del 6 de septiembre de 1971, junto con esta además destacan: la Ley de Fomento, Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de servicios, Ley de Timbres, Ley de Impuestos sobre las Herencias, Legados y Donaciones, Ley de Alcoholes; actos normativos relativos a: Impuesto a la producción y venta de cigarrillos, Impuesto único a la producción de cerveza, Impuesto a las bebidas gaseosas, Impuesto a los espectáculos públicos, Impuesto adicional del seis por mil a los predios urbanos, Impuesto a los capitales en giro; además: Ley del Registro Único de contribuyentes, Ley de Administración Financiera y Control, Ley de Cédula

²⁶ Diego Almeida Guzmán, obra citada, Pg. 20.

Tributaria, Impuesto único del uno por ciento a las operaciones de crédito en moneda nacional, Impuesto al Registro de Créditos externos, Ley de Abono Tributario entre múltiples más relacionadas.

Guzmán en su relato afirma que “el período transcurrido desde ese entonces se ha caracterizado por una marcada tendencia en la expedición de impuestos indirectos, restando importancia a la modernización de las leyes nacionales en materia de impuesto a la Renta. En el mes de diciembre de de 1989 el Gobierno del doctor Rodrigo Borja Cevallos, al dictar la vigente Ley de Régimen Tributario Interno, concibe mecanismos correctivos de deficiencias estructurales”²⁷; este aporte normativo importante ha recorrido un camino de grandes dificultades que se describirán más adelante.

Para 1989 la cantidad de impuestos y normas que los creaban habían proliferado de tal forma que el Congreso Nacional al emitir la mencionada Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial número 341 del 22 de diciembre, intentó regular los impuestos existentes a través de un solo cuerpo normativo y ordenando expresamente la derogatoria de la Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de servicios, Ley de Timbres y de tasas y postales telegráficas, Ley de Impuestos sobre las Herencias, Legados y Donaciones, Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de producción nacional; Decretos Supremos relativos a: Ley del Sistema Impositivo al Consumo cigarrillos, Impuesto único a la producción de cerveza, Impuesto selectivo al consumo de cerveza, Impuesto a los consumos selectivos, Impuesto a los espectáculos públicos, Impuestos a la producción de cementos, Ley tributaria para la contratación de servicios de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, además la derogatoria incluyó otros cuerpos normativos completos o diversos artículos de leyes y decretos supremos que contenían tributos o reglas tributarias que perdían vigencia con la publicación de la nueva ley.²⁸ La referida ley se encuentra en vigencia hasta la presente fecha aunque se han efectuado múltiples reformas, que serán objeto de análisis posterior.

²⁷ Diego Almeida Guzmán, obra citada, Pg. 20-21.

²⁸ Ley N° 56. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 341 de 22 de diciembre 1989.

MOMENTOS ADMINISTRATIVOS

El tercer referente histórico es el relativo a la parte orgánica del *régimen tributario*, la actual estructura la conforman los segmentos de acuerdo con la hacienda que administre los tributos, en cuanto a la administración centralizada, el régimen como actualmente está concebido tiene una historia corta, una década y un par de años, 1998 es el año clave para su reestructuración con el nacimiento del Servicio de Rentas Internas SRI y la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE.

El Servicio de Rentas Internas SRI nace mediante la Ley 41 de 1998, y constituye la separación y transformación de la antigua Dirección General de Rentas hasta ese momento dependencia del Ministerio de Finanzas, en aquel entonces se organizaba a través de una Dirección, Subdirecciones y Jefaturas de Recaudaciones por provincias; por su parte, la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE, se crea el mismo año mediante la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro Oficial N° el 13 de julio de 1998, entidad completamente nueva a cargo de las la recaudación aduanera. A partir de 1998 el SRI estructurado en base a un Directorio, un Director General y Directores regionales y provinciales, se encarga de la aplicación y gestión de los tributos de recaudación nacional; por su parte, la CAE conformada por un Directorio, un Gerente General y Gerentes Distritales, se encarga de la aplicación y gestión de los tributos provenientes del tráfico aduanero.

El Ministerio de Economía y Finanzas de la República Ecuador tiene sus orígenes en la Constitución ecuatoriana de 1830 que es su artículo 38 dispuso: "El Ministerio de Estado sea administrado por un Ministro Secretario y que su despacho se dividiría en dos secciones: la de Gobierno Exterior e Interior y la de Hacienda"²⁹. Para 1931 la dependencia de Hacienda fue separada y nace el Ministerio de Hacienda. "El 26 de septiembre de 1944, el Ministerio cambia su denominación de Ministerio de Hacienda a Ministerio del Tesoro, que se encargó de controlar todo lo relativo al crédito público, obligaciones y reclamos de acreedores del fisco, así como la administración de rentas públicas, aplicación, recaudación, control, reclamos de impuestos, tasas y administración de aduanas"³⁰, entre otras competencias.

²⁹ Constitución del Ecuador, 1930, LEXIS Sistema Informático Legal, visitado el 4 de agosto de 2010

³⁰ Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, Reseña Histórica del Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, visitada el 4 de agosto de 2010.

http://mef.gov.ec/pls/portal/docs/PAGE/MINISTERIO_ECONOMIA_FINANZAS_ECUADOR/SOBRE_EL_MINISTERIO/ARCHIVOS/RESENAHISTORICAMEF.PDF.

Para 1963 el Ministerio del Tesoro pasa a denominarse Ministerio del Finanzas conservando las mismas competencias, hasta que en 1998 la Dirección General de Rentas se independiza como ente técnico con personería propia, autónomo en la figura del SRI; ese mismo año el Ministerio de Finanzas pierde competencias hasta ese entonces conferidas a la Dirección General de Aduanas con el nacimiento de la CAE, previo este acontecimiento la administración central aduanera se transformó en 1994 mediante Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994 de la entonces "Dirección General de Aduanas" a "Dirección Nacional del Servicio de Aduanas", en los Distritos el cambio se notó exclusivamente en la denominación que paso de "Administrador de Aduanas" por "Administrador de Distrito", antecedentes estos de la actual Corporación Aduanera Ecuatoriana. Para completar la historia de este Ministerio, este mantuvo su nombre hasta convertirse en Ministerio de Economía y Finanzas en el año 2000; desde 1998 está vinculado a la estructura tributaria pero desde una dimensión paralela más política que administrativa.

Finalmente; cabe señalar, que la estructura orgánica de protección jurisdiccional ha evolucionado lentamente y sin mayores reparos hasta convertirse en la estructura actual; destaca en el proceso evolutivo la reforma dada por el mismo Decreto Ley de Emergencia No. 4 de 1994, que dispuso sustituir en el articulado del Código Tributario vigente la denominación "Tribunal Fiscal" por "Tribunal Distrital Fiscal".

Después de estudiar el devenir histórico del Régimen Tributario Ecuatoriano, conviene analizar '*el poder tributario*' del mismo; a lo cual diré que ningún sistema o régimen tributario puede funcionar sin la ejecución lógica de un plan económico y fiscal, dicha ejecución depende del poder tributario conferido expresamente a organismos del poder público; así también requiere de la potestad impositiva para su aplicación, para lo cual deberá cumplir con un conjunto de principios constitucionales propios de la materia impositiva.

Partiendo de los criterios de Sainz de Bujanda, compartidos por Sergio De la Garza, el poder tributario es parte de una doble connotación desde el punto de vista económico del poder o soberanía política de los Estados, quienes tienen potestad para recaudar ingresos y potestad para administrarlos; la primera constituye fundamentalmente la "potestad tributaria" derivada de la soberanía tributaria y la segunda constituye la "potestad de administración" derivada de la soberanía financiera con una connotación puramente presupuestaria.

La soberanía a la cual se hace referencia debe ser considerada no en un sentido absoluto, sino más bien en un sentido amplio, donde la voluntad del pueblo puede extender su brazo y salir de los límites que las fronteras imponen. De la Garza, define al poder tributario como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”³¹.

El poder tributario conforme lo manifestado por el autor es el punto de partida para el nacimiento de la “relación jurídico impositiva”, así nos lo confirma Valdés Costa quien manifiesta que “el vínculo entre el Estado y el contribuyente, es una relación jurídica y no una relación de poder”³², por la cual “la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo [...] encuentra su fundamento jurídico únicamente en el mandato legal, condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe cuando la ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente”³³.

El poder tributario no está dado en la medida en la que cobra tributos, sino en la potestad de crearlos, modificarlos y extinguirlos; para recaudarlos, las diversas administraciones o segmentos del *régimen tributario ecuatoriano* tienen a su cargo el *poder o potestad impositiva*, que consiste en la facultad de aplicar tributos; en otras palabras determinar, recaudar y administrar.

Hasta la Constitución de 1966 vigente hasta 1977 el poder tributario era competencia del Presidente de la República aun en períodos democráticos, la prueba histórica más fehaciente de ello es la Ley de Impuesto a la Renta emitida mediante Decreto Supremo número 329 publicada en el Registro Oficial 190 de 26 de febrero de 1969, posteriormente codificada y modificada por el Presidente Constitucional José María Velasco Ibarra en 1971, quien ostentó la presidencia también en 1969 cuando se emitió la ley original, la codificación entro en vigencia mediante Decreto número 1283 publicado en el Registro Oficial de 8 de septiembre; cuerpo legal vigente hasta 1989 cuando fue derogada por la Ley de Régimen Tributario Interno emitida por el Congreso Nacional durante el gobierno de Rodrigo Borja Cevallos.

³¹ Sergio Francisco De la Garza, *El Poder Tributario del Estado* en Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, 2006, Pg. 207.

³² Ramón Valdés Costa, “La relación jurídico tributaria: concepto fundamental”, en *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Bogotá-Madrid, Desalma-Temis-Marcial Pons, 1996, Pg. 295

³³ *Ibidem*. Lo subrayado es mío.

José Vicente Troya destaca que la “potestad de tributaria o de creación, distinta de la potestad de imposición o aplicación se ha diversificado en los años recientes”³⁴. A partir de la Constitución de 1979 se le confirió a la función legislativa el poder tributario, en la Carta Magna de 1998 que en la práctica es una reforma a la Constitución de 1979 se otorgó al Congreso Nacional la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se conferían a los organismos del régimen seccional autónomo, quienes gozaban la titularidad de una parte proporcional de la potestad tributaria en cuanto a las tasas y contribuciones, manteniendo para sí la potestad impositiva de los impuestos creados por el Congreso en su beneficio; cabe aclarar que el poder tributario de estos organismos aunque limitado es originario, no puede ser considerado poder derivado por cuanto es la propia Constitución la que lo concedió y no la ley a través de una delegación.

La situación no cambió demasiado en la Constitución de 2008 en cuanto a la potestad tributaria; la misma le compete a la Asamblea Nacional que reemplazó al extinto Congreso Nacional y se mantuvo la dotación de partes del poder tributario originario a los organismos seccionales del poder público en igual forma. La iniciativa en materia tributaria le corresponde al Ejecutivo.

El poder tributario que está contenido en la Constitución de cada Estado evoluciona a partir de la adopción de principios tributarios; Rubén Darío Andrade en su obra de 2003 “Legislación Económica del Ecuador” al estudiar los principios fundamentales en materia tributaria advierte refiriéndose a las constituciones de 1966, 1979 y 1998 que “en las últimas tres constituciones del Ecuador se nota un progresivo reconocimiento de garantías en materia impositiva. Las tres aceptan los principios de legalidad tributaria, igualdad, proporcionalidad y generalidad de las cargas tributarias”³⁵.

Rescata el autor que la Constitución de 1979 garantiza el importante principio de la irretroactividad de las leyes fiscales en el artículo 68; la Constitución de 1998 que permaneció vigente por diez años reconocía en el artículo 256 los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad³⁶.

Por su parte la Constitución vigente reconoce los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia

³⁴ José Vicente Troya, *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México D.F., 2006, Pg. 1

³⁵ Rubén Darío Andrade, *Legislación Económica del Ecuador*, Quito, Abya Yala, 2003, Pg. 79.

³⁶ Derogada Constitución Política de la República del Ecuador. 1998. Asamblea Constituyente. Quito.

recaudatoria, este compendio de principios coadyuva al fortalecimiento del *Régimen Tributario Ecuatoriano*.

El principio de capacidad contributiva no ha sido contemplado en ninguna de las constituciones que han estado vigentes en el Ecuador, en la actual en vigencia desde 2008 se la entiende tácitamente incorporada, por cuanto se identifica con la equidad tributaria, misma que en sus manifestaciones de horizontalidad y verticalidad es directamente proporcional a la igualdad tributaria, lo que se traduce en contribución en la medida de las posibilidades económicas.

Concluyo este primer capítulo luego de haber descrito detalladamente la organización tributaria en el Ecuador y su evolución histórica; este breve relato histórico-normativo me permite avanzar en el estudio sobre la incidencia de las reformas tributarias efectuadas en la última década con relación a la suficiencia recaudatoria del Estado ecuatoriano correspondiente a los tributos de recaudación nacional de mayor importancia, teniendo presente a la capacidad contributiva como elemento fundamental de justicia tributaria.

Para alcanzar el objetivo planteado es preciso que a continuación proceda a estudiar doctrinariamente a todos los elementos de esta investigación, iniciando con la naturaleza jurídica de los principios tributarios ya mentados; pasando por un profundo estudio sobre los impuestos sobre la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, objeto primario de este estudio; y, finalizar con la presión tributaria como indicador del efecto de la norma en la economía de los obligados.

Con los antecedentes previamente expuestos en este capítulo primero y el análisis doctrinario que en forma inmediata emprenderé en el capítulo segundo, me será posible ubicar a los impuestos a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales en el lugar que históricamente se les ha asignado en la estructura del régimen como hoy los conocemos, toda vez que procederé además a verificar su importancia y cuantificar su crecimiento.

Sin la descripción efectuada, mi estudio no sería más que un recuento normativo sin lógica; toda vez que las reformas tributarias responden a momentos históricos, a necesidades imprevistas y planificaciones políticas; para entender el impacto de una reforma es necesario conocer el ambiente en el cual, la misma tuvo lugar.

CAPITULO II ANÁLISIS DOCTRINARIO

Dos principios tributarios de vital importancia destacan de entre los demás; en primer lugar el de suficiencia recaudatoria y en segundo lugar el de capacidad contributiva; para empezar este capítulo es importante aclarar que los principios son un tipo de norma jurídica que aunque generalmente constitucionalizada, en ocasiones puede tener plena vigencia aún sin constar del texto constitucional; a título personal, considero que un principio es fundamentalmente una norma elemental que busca proteger los derechos de ciertas partes, en esa medida en el campo tributario dos son las partes en disputa, por un lado el Estado y por el otro los contribuyentes, consecuentemente existen principios que se parcializan en favor de cada una de ellas; de ahí que en adelante me referiré a aquellos principios que se parcializan en favor del Estado como principios pro-Estado y a aquellos que se inclinan en favor de su contraparte, como principios pro-contribuyente.

Para continuar con este análisis cabe resaltar en primer lugar que la suficiencia recaudatoria es por naturaleza un principio pro-Estado que está constitucionalizado en el Ecuador a penas desde el año 2008; y, en segundo lugar que el principio de capacidad contributiva como quedará posteriormente demostrado es evidentemente un principio pro-contribuyente de trascendental importancia para el régimen tributario pese a no estar, ni haber estado constitucionalizado en el Ecuador; el equilibrio del régimen depende de la verificación positiva de ambos principios; lo cual no es tarea fácil, alcanzar suficiencia recaudatoria, requiere a su vez de la verificación de otros principios pro-Estado; en igual forma para que el principio de capacidad contributiva se cumpla, es preciso confirmar el cumplimiento de diversos principios pro-contribuyente; ésta afirmación la sustentaré a continuación en mi estudio cuando aborde ambos principios en forma individualizada.

Con todo lo dicho a continuación me propongo demostrar teórica y descriptivamente como los principios de suficiencia recaudatoria y de capacidad contributiva, constituyen la amalgama que mantiene unidas las columnas del régimen a las bases y a la cubierta, entendiéndose a las bases como los contribuyentes, a la cubierta como los órganos de administración y a los impuestos como a las columnas; de mi argumento se desprende además que ambos principios están conectados o contienen a su vez otros de naturaleza o bien dogmática o técnica y práctica; y que además juntos permiten verificar el cumplimiento del mayor principio de todos, el de *justicia tributaria*, derivado del

principio general de justicia social determinado en la Constitución de la República³⁷; que a más de ser un principio, es un valor jurídico, del cual depende el equilibrio entre el Estado y los 'ciudadanos', para el caso que compete 'contribuyentes'; a través de factores tales como, una administración equitativa, eficaz y ágil; de la justiciabilidad de los derechos y el acceso gratuito a la administración de justicia³⁸; alcanzar justicia tributaria dependerá como se demostrará más adelante en este estudio, del cumplimiento de principios-valores tributarios de soporte general.

2.1 Análisis doctrinario del principio de suficiencia recaudatoria

A continuación me dispongo a hacer un análisis de la suficiencia recaudatoria como meta fiscal y como principio constitucional originario, partiendo más allá de la doctrina, de la característica pragmática del Régimen Tributario Ecuatoriano, que consagra en la norma constitucional su cumplimiento imperativo.

Para empezar; valga la pena indicar, que no es lo mismo hablar de *suficiencia recaudatoria* que del *principio de suficiencia recaudatoria*; la primera es una máxima matemática, una meta, un objetivo plano propuesto por la administración; mientras que el segundo, es una ilustración, una especie de guía que debe seguirse en el cumplimiento de un mandato; esta guía, intrínsecamente lleva consigo el objetivo recaudatorio, mas, para su cumplimiento ejecuta premisas y se rige por estándares y límites constitucionales.

Así, la suficiencia recaudatoria, equivale a obtener la mayor cantidad de ingresos tributarios, al menor costo posible; se entiende que hay suficiencia recaudatoria, cuando la administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar y superar el presupuesto previsto.

Por su parte; la *suficiencia recaudatoria* en calidad de principio constitucional originario propugna y promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el Producto Interno Bruto; toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable de los ingresos totales del Estado; de tal forma que la administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa, consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y las finalidades extrafiscales implícitas; la

³⁷ Art. 1 Constitución de la Republica, Asamblea Constituyente, Montecristi. 2008.

³⁸ Art. 75. Íbidem.

simple suficiencia recaudatoria como meta no basta para garantizar el cumplimiento del principio, la otra cara de la moneda está representada en la figura de las necesidades satisfechas, de tal forma que para garantizar el cumplimiento del principio se requiere además de una administración eficiente del producto recaudado.

Aunque la doctrina no es abundante sobre este principio, para aclarar su naturaleza conforme la Constitución vigente y el *Régimen Tributario Ecuatoriano*; en su actual estado, recurro a Sandro Vallejo, que sostiene:

“El principio de suficiencia recaudatoria, es tal vez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio”³⁹.

Adhiriéndome al criterio del autor, en todo lo expresado, corresponde ahora analizar las premisas y los límites constitucionales necesarios para la verificación positiva del principio. Anteriormente; ya había manifestado, que para su cumplimiento se necesitaba de otros principios pro-Estado; algunos de ellos de contenido dogmático en tanto otros lo son de contenido técnico y práctico.

El artículo 300 de la Constitución de la República vigente determina que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”; estos son solo algunos de los principios que un régimen o sistema debe cumplir para alcanzar *justicia tributaria*; además la norma constitucional dispone que “la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”; esta es la manifestación normativa de la otra cara de la moneda de la suficiencia recaudatoria como principio.

Los principios de legalidad, eficiencia, simplicidad administrativa y transparencia son aquellos catalogados por mí como pro-Estado, por cuanto con su cumplimiento coadyuvan al *principio de suficiencia recaudatoria*; el principio de legalidad consagrado en el artículo 301 de la

³⁹ Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009, Pg. 11.

Constitución, determina que “solo el Estado puede crear, extinguir y modificar tributos”, es decir que por este principio el Estado queda facultado para crear cuantos tributos requiera para solventar sus necesidades financieras; sin el mismo, la suficiencia recaudatoria como principio no tiene razón de ser; toda vez que este inclina la balanza en favor del Estado.

Por otro lado; una administración eficaz y eficiente permite aplicar, gestionar y administrar apropiadamente la recaudación tributaria; la simplicidad administrativa es fundamental para dotarle al régimen de agilidad y celeridad, no solo en los campos ya analizados sino también en la gestión de los reclamos y recursos administrativos, cuyo objeto es extinguir o reducir los montos de las obligaciones. Tanto en la tramitación de la vía administrativa, como en la defensa en vía contenciosa, el régimen depende de estos principios para resguardar su posición y sus derechos; la argumentación jurídica y de hecho, estratégicamente planteada permite fortalecer al régimen, lo que a su vez repercute en el cumplimiento del principio constitucional tributario establecido en favor del Estado.

Un régimen puede alcanzar suficiencia recaudatoria por el mero hecho de recaudar una cantidad igual o superior al presupuesto previsto, pero el cumplimiento del principio como tal, en los términos y en relación a la intención de la Constitución, no es susceptible de darse, a menos que no se cumpla simultáneamente las premisas antes descritas; la administración debe ser capaz de entablar un vínculo jurídico impositivo que más allá del texto de la norma, genere un ambiente de confianza; es ahí donde entra el principio de transparencia; la rendición de cuentas es fundamental para convertir al contribuyente en el principal aliado del régimen; como aliado, me refiero por supuesto a aquel que cumple con sus obligaciones sin necesidad del requerimiento de la administración.

Dentro de aquellos principios no constitucionalizados expresamente, tales como la no confiscatoriedad, igualdad; y de aquellos que si lo están como la progresividad, irretroactividad y la equidad; si bien son principios pro-contribuyente, en su cabal cumplimiento que constituye evidentemente un límite al alcance del poder impositivo, se verifica un factor de incidencia positiva para alcanzar suficiencia recaudatoria como principio, toda vez que extralimitar el alcance del Estado con metas puramente recaudatorias, termina debilitando el régimen; no así su efectiva verificación que fortalece a un régimen sin puntos flacos.

Sobre la progresividad y proporcionalidad en relación con la suficiencia recaudatoria como principio Víctor Uckmar, sostiene que “para determinar si un ordenamiento está efectivamente

sustentado sobre criterios de progresividad, no puede ser dejado de lado el destino del gasto público, por ejemplo, si los impuestos con alícuotas proporcionales y su recaudación están destinados esencialmente a los sectores cadenciados, puede sostenerse que se están cumpliendo los objetivos de la progresividad⁴⁰; no es coincidencia entonces que los objetivos de la progresividad o proporcionalidad según el caso sean equivalentes a los objetivos de la suficiencia recaudatoria; por el contrario, se trata de la utilidad que un principio otorga al cumplimiento de otro. Por su parte los principios de progresividad y generalidad, gozan de un efecto dual; toda vez que al mismo tiempo en que coadyuvan a mejorar los ingresos tributarios, por otra parte son aliados del principio de capacidad contributiva, como se demostrará más adelante en este mismo capítulo.

Con lo expuesto, queda claro, que la suficiencia recaudatoria como principio debe cumplir con dos requisitos; el primero, recaudar suficientes recursos al menor costo, hecho que a su vez permiten cumplir con el segundo requisito; que consiste en dar cabal cumplimiento a la finalidad extra-fiscal del régimen impositivo; es decir, administrar diligentemente y con pericia lo recaudado; labor por la cual el Estado es responsable a través de las diversas entidades estatales de administración; todo lo cual es posible de verificar en la medida en que otros principios se cumplan simultáneamente.

Del breve análisis sobre este principio, queda claro que al no haber mayor desarrollo doctrinario sobre ésta novísima inclusión y toda vez que los límites al mismo pueden ser de libre interpretación por parte de la administración tributaria; este principio tributario puede convertirse en una arma de doble filo, sobre todo si el Estado se encuentra atravesando estados de necesidad y está plenamente facultado para crear y modificar tributos conforme la misma Constitución lo permite; de ahí que coincida plenamente con el criterio del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario que sostiene que “los principios establecidos en la nueva Constitución necesitan de una concreción por parte del legislador, para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración, la interpretación de la norma y particularmente la aplicación subjetiva del concepto de la suficiencia recaudatoria⁴¹; en esa medida, los límites tácitos cuyo traspaso implica una a su violación a su condición de principio, constituyen la no confiscatoriedad, el trato igualitario y el respeto a la capacidad contributiva; a éstos temas dedicaré unas líneas más adelante.

⁴⁰ Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 2002, Pg. 72

⁴¹ Patiño Ledesma Rodrigo (Relator), Conclusiones generales de las IX JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca, 2009, Boletín 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Pg. 16.

2.2 Análisis doctrinario del principio de capacidad contributiva

A continuación, me propongo demostrar, aun en contra de los criterios más escépticos que pese a ser el principio de capacidad contributiva uno de aquellos no constitucionalizados, el mismo es la piedra angular en la cual coexisten, todos los demás principios, inclusive aquellos identificados como pro-Estado, esta afirmación a diferencia del criterio expuesto para la suficiencia recaudatoria, la sustentaré ampliamente con apoyo de la doctrina, por cuanto sobre este principio existe mucho más desarrollo.

En palabras de Víctor Uckmar la "capacidad contributiva, significa fuerza económica de los sujetos o de los hechos previstos en el hecho imponible. Pero, puede significar la aptitud de estos sujetos para poder ser alcanzados por el impuesto"⁴²; éste criterio permite diferenciar la fuerza económica de la aptitud para contribuir; aunque el aporte es importante para sentar las bases de la naturaleza del principio, su contenido es aún ambiguo; una definición más completa es aportada por Alberto Tarsitano para quien la capacidad contributiva es una "aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible"⁴³; esta visión es mucho más clara y permite identificar un proceso para su verificación como principio, en la medida en que los hechos reveladores de riqueza, deben ser identificados y analizados por el legislador para la tipificación de los hechos imponibles.

El mismo autor, con quien coincido plenamente afirma que "la capacidad contributiva es concebida como presupuesto, medida y justificación de la imposición, aporta el rasgo diferencial y común, que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos"⁴⁴; criterio compartido por Violeta Ruiz y Juan Zornoza, quienes sostienen que la capacidad contributiva "debe estar incita en el presupuesto del tributo, así mismo, debe ser, dentro de su estructura, una medida o proporción de la contribución y la determinación de la cuantía de los tributos"⁴⁵; con todo lo dicho, se puede afirmar que la capacidad contributiva como tal es un indicio de manifestación de riqueza que permite

⁴² Víctor Uckmar, obra citada. Pg. 63.

⁴³ Alberto Tarsitano, *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998, Pg. 409.

⁴⁴ Alberto Tarsitano, *obra citada*. Pg.408.

⁴⁵ Violeta Ruiz y Juan Zornoza Pérez, "Sistema Tributario y Constitución", en *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, Pg. 122.

a una persona ser alcanzada por un hecho imponible directamente vinculado con su aptitud contributiva.

Hasta aquí, el análisis efectuado ha girado en torno a la capacidad contributiva como atributo de los obligados; sin embargo, cabe aclarar, que no es lo mismo hablar de capacidad contributiva como característica intrínseca del contribuyente, que del *principio de capacidad contributiva* como atributo de un régimen o sistema tributario; para que el principio tributario constitucionalizado o no, se verifique plenamente en su naturaleza más amplia es necesaria la verificación positiva de otros principios conexos.

Así; la doctrina tradicional, ha atado el *principio de capacidad contributiva* en mayor o menor medida a otros de los cuales depende su cumplimiento; para Violeta Ruiz y Juan Zornoza "en cuanto al principio, su aplicación y cumplimiento puede ser objeto de modulación, sobre todo cuando ello sea imprescindible en aras del cumplimiento de otros principios, como la eficiencia"⁴⁶; es decir que el régimen impositivo a través de la norma y de la gestión de la administración tributaria, es capaz de moldear y dotar al principio de diversas características y de requisitos particulares.

Para J. Ferreiro Lapatza "tres principios, ligados íntimamente entre sí, se destacan por su difusión y aceptación en las constituciones actuales respecto de dicho reparto o distribución: el principio de legalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo, el principio de capacidad, el cual a su vez, apoya la progresividad de ciertos tributos como modo de configurar un sistema tributario progresivo"⁴⁷. El nexo de la capacidad contributiva con cada uno de los demás principios se explica a continuación.

Para Alberto Tarsitano la capacidad contributiva "produce una individualización más homogénea del principio de legalidad"⁴⁸; concuerdo con esta afirmación, toda vez que por este principio no pueden existir tributos que no hayan sido creados por la ley; y como ya lo afirmé en líneas anteriores, de acuerdo con Tarsitano, Ruiz y Zornoza, el hecho generador del tributo, debe llevar consigo una medida o proporción relativa a la capacidad de contribución, identificada por el legislador al momento de crear el tributo y que se manifiesta a través del tipo de tarifa asignada.

Sobre el principio de generalidad, J. Casás sostiene básicamente que "todos los que tengan aptitud económica deben contribuir a los gastos del Estado"⁴⁹; sin embargo, el rango de contribución

⁴⁶ Violeta Ruiz y Juan Zornoza Pérez, obra citada, Pg. 122.

⁴⁷ José Juan Ferreiro Lapatza. "Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad" en *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998, Pg. 201 Lo subrayado es mío.

⁴⁸ Alberto Tarsitano, *obra citada*. Pg. 408.

⁴⁹ José Casás, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, Pg. 324.

está directamente relacionado con la capacidad contributiva de cada sujeto obligado; así lo afirma Lalanne al manifestar que “el principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse en términos resumidos afirmando que, conforme a él, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo con su capacidad contributiva”⁵⁰; lo que implica que necesariamente este principio, es decir el de generalidad y consecuentemente el de capacidad contributiva, están directamente vinculados a los principios de igualdad y equidad; además, no podemos olvidar al principio de irretroactividad, toda vez que la situación económica de los contribuyentes tiende a cambiar con el paso del tiempo, consecuentemente la capacidad contributiva que se revela y se grava es la del presente y no la del pasado.

Sobre estos principios Alfredo Lewin Figueroa sostiene que “el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)”⁵¹; por su parte, Juan Rafael Bravo sostiene que “de acuerdo con la doctrina, la equidad puede ser apreciada desde dos ángulos diferentes: el cualitativo y el cuantitativo”⁵²; la equidad en sus manifestaciones horizontal y vertical, se relacionan a su vez con tarifas proporcionales y progresivas respectivamente.

Alfredo Lewin Figueroa explica estos ángulos en los siguientes términos “de acuerdo con el criterio cualitativo, la equidad tributaria está más ligada al tema de la generalidad y de la uniformidad de tratamiento; desde una perspectiva cuantitativa, la equidad tributaria está ligada al tema de la capacidad contributiva y de alguna forma al tema de la progresividad”⁵³; con lo cual a manera de conclusión me adhiero a Juan Rafael Bravo que asevera que la capacidad contributiva “es, por tanto, la forma tributaria de la igualdad y de la generalidad”⁵⁴; por la cual todos deben pagar tributos conforme su capacidad; además la uniformidad de trato, se traduce en otro principio, el de la no discriminación en la imposición.

Hasta este momento, esta compleja relación de causa y efecto entre principios ha sido entramada a partir de criterios dispersos de múltiples tratadistas; este ejercicio analítico me ha permitido como consecuencia verificar un nexo directo del principio de capacidad contributiva con los

⁵⁰ Lalanne, “Generalidad y Tributación”, en Casás, *Derechos Humanos y Tributación*, Buenos Aires, Revista Jurídica Buenos Aires, 2001, Pg. 315.

⁵¹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario Universidad de los Andes, 2002, Pg. 65.

⁵² Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Legis, 1999, Pg. 106

⁵³ Alfredo Lewin Figueroa, obra citada. Pg. 66.

⁵⁴ José Juan Ferreiro Lapatza, obra citada, Pg. 203.

principios de legalidad, irretroactividad, generalidad, igualdad y equidad; sin embargo, el nexo causal no termina aquí, este principio está vinculado además con otros de trascendencia primaria como por ejemplo el principio de progresividad.

En este punto vale la pena aclarar que el principio de progresividad no es el único compatible con el de capacidad contributiva, toda vez que la naturaleza de cada impuesto, determinará el tipo de tarifa; lo cual implica que no es indispensable que todos los impuestos sean progresivos para alcanzar la verificación de este principio; por cuanto, un régimen impositivo que mire a la capacidad contributiva como eje central de su sistema deberá establecer metodológicamente impuestos progresivos o proporcionales; según las necesidades fiscales y conforme la metodología del impuesto y conjuntamente apuntar a la verificación de la capacidad contributiva como principio.

Sobre este nexo causal Mariza Vásquez afirma acertadamente que, “la distribución de la contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierten en técnicas (nos referimos a la proporcionalidad y progresividad) que conlleva a cumplir con el principio de igualdad”⁵⁵; por su parte, Víctor Uckmar a quien le otorgo el mérito de encontrar el mecanismo de compatibilidad entre principios afirma que “en definitiva, corresponde a la ciencia económica establecer un sistema que pueda asegurar una mejor y justa distribución de la carga pública, y sí esta ciencia entiende que dicho resultado se obtiene con un impuesto progresivo y con un proporcional, el sistema fiscal, por estar concebido sobre la base de un principio de igualdad, deberá contener también, impuestos con alícuotas progresivas.”⁵⁶

Inicialmente cité a Violeta Ruiz y Juan Zornoza, estos autores sostienen que la aplicación y cumplimiento del principio puede ser objeto de modulación en aras del cumplimiento de otros principios, tales como la eficiencia; este es un caso muy particular, en el cual un principio pro-Estado, está directamente vinculado al *principio de capacidad contributiva* cuya naturaleza es pro-contribuyente; el nexo con la eficiencia, genera una nueva relación de causalidad con otros principios de igual naturaleza; como los de simplicidad administrativa y transparencia, toda vez que constituyen límites a la suficiencia recaudatoria; que se traduce en respeto y cumplimiento del

⁵⁵ Marisa Vásquez, “Principios Constitucionales”, en *Régimen Tributario*, dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005, Pg. 135.

⁵⁶ Víctor Uckmar, obra citada, Pg. 69.

principio de capacidad contributiva; todo lo cual implica que necesariamente que existe un vínculo entre ambos principios, por cuanto la violación de uno incide en el cumplimiento del otro.

Con el objeto de alcanzar el balance entre ambos principios es necesario “el establecimiento de un límite cuantitativo a los impuestos, el cual superado vulnera el principio de no confiscatoriedad y responde al principio de razonabilidad”⁵⁷. Este criterio de Mariza Vásquez denota una limitación al principio de suficiencia recaudadora, que se materializa a través de la no confiscación; lo que a su vez determina la existencia de una escala contributiva, independiente a la tarifa y sus montos, donde la base está constituida por las manifestaciones de capacidad económica, y ésta varía dependiendo de la situación propia de cada contribuyente y se manifiesta en una escalada donde el tope de la contribución, será la no confiscación de la propiedad.

Con todo lo dicho; queda claramente demostrado, que tanto doctrinariamente como en situaciones prácticas el *principio de capacidad contributiva*, en su verificación positiva requiere del cumplimiento de todos los demás principios, el vínculo con cada uno de ellos, puede ser directo como en el caso de la equidad, igualdad, generalidad, irretroactividad, legalidad, proporcionalidad o progresividad, no discriminación y no confiscatoriedad; o puede a su vez ser indirecto, a través de otros principios como es el caso de la eficiencia, simplicidad administrativa, razonabilidad, y transparencia, cuyo nexo es el principio de suficiencia recaudatoria.

Finalmente, se puede concluir que el cumplimiento de los principios de capacidad contributiva y de suficiencia recaudatoria, permiten mantener el equilibrio del régimen impositivo; como consecuencia, en los casos en que la norma o la administración inclinen la balanza bien sea en favor del Estado o de su contraparte los contribuyentes, esta fuerza en desequilibrio genera inestabilidad en el régimen; toda vez que el beneficio en exceso de una parte, causa perjuicio a la otra y dado que la oscilación del régimen impositivo a su vez se trasmite al Estado en general en la satisfacción de las necesidades y la solución del gasto público.

2.3 Impuestos de recaudación nacional y su rol en el Régimen Tributario Ecuatoriano

Inicio este acápite destacando dos hechos importantes; el primero, que los impuestos IVA, ICE e IR, son las columnas principales que sustentan la estructura del *Régimen Tributario Ecuatoriano*; la función fiscal y parafiscal de cada uno de ellos los convierte en tributos

⁵⁷ Pfr. Mariza Vásquez, obra citada, Pg. 136.

indispensables para el sostenimiento del mismo; su evolución histórica refleja la importancia de aquellos, toda vez que su maleabilidad ha permitido durante el paso del tiempo acoplar el régimen a las circunstancias cambiantes del Estado; en segundo lugar, que las circunstancias a las que hago referencia, consisten básicamente en mejorar la recaudación fiscal con el objeto de disminuir la dependencia ecuatoriana a los ingresos petroleros o la deuda externa; utilizar los impuestos como instrumentos de la política gubernamental y convertir a los contribuyentes en partidarios de la política implementada.

Habiendo analizado en el capítulo primero los fundamentos históricos y normativos del Régimen Tributario Ecuatoriano y luego de haber efectuado un profundo estudio doctrinario de los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y de capacidad contributiva, a continuación es necesario conocer la verdadera naturaleza jurídica de los impuestos IVA, ICE, e IR, en su calidad de principales columnas del régimen; únicamente después de este análisis será posible vincular las reformas tributarias de la última década en relación a cada impuesto a la incidencia en el cumplimiento de los principios ya analizados teóricamente.

Conviene comenzar el análisis doctrinario resumiendo lo expuesto en el capítulo anterior, hasta el año 2010 en el Ecuador se encuentran vigentes 155 tributos, de los cuales 80 son impuestos; perteneciendo 54 de ellos a la recaudación nacional; de este gran aglutinado destacan tres impuestos: a) Impuesto a la Renta IR, b) Impuesto al Valor Agregado IVA, e, c) Impuesto a los Consumos Especiales ICE; la importancia de esta triada despunta a la luz de 3 factores: a) tipo de impuesto, b) función fiscal o parafiscal inherente, y, c) niveles de recaudación; en ese sentido, a continuación pretendo analizar brevemente cada impuesto con relación a los dos primeros factores, reservando el estudio de los niveles de recaudación para la parte final de la presente investigación.

Siendo el IR, el IVA y el ICE impuestos de aceptación mundial y habiendo múltiples estudios sobre su naturaleza jurídica, con el objeto de desarrollar un estudio apegado a la realidad tributaria ecuatoriana, he considerado necesario recurrir mayormente a autores locales que me permitan abordar la temática desde una visión nacional; por cuanto, si bien la doctrina extranjera argumenta con precisión y será considerada cuando sea apropiado, lo hace a la luz de su realidad normativa; en ese sentido, se puede afirmar que la naturaleza de estos impuestos así como su función fiscal y parafiscal en el Ecuador puede llegar a variar con relación a la teoría extranjera, de ahí que la doctrina local es la más apropiada.

2.3.1 Impuesto a la Renta. Análisis doctrinario.

El Impuesto a la Renta IR es un tributo directo, que graba la manifestación más pura de riqueza del sujeto pasivo, es decir sus ingresos. “Según la doctrina tradicional, se conocen como impuestos directos aquellos que gravan manifestaciones completas de capacidad contributiva [...] tal como el impuesto a la renta en el que se toman en cuenta todos los hechos constitutivos de ingresos al igual que los gastos del ejercicio económico”⁵⁸; de ahí que la expresión apropiada sea *capacidad contributiva* y no *capacidad económica*; esto significaría que ‘en teoría la tributación por rentas es siempre justa’, afirmación sujeta a comprobación posterior.

La naturaleza dúctil y moldeable de este tributo permite que los Estados le doten de características específicas de acuerdo con su política fiscal, este impuesto puede ser progresivo o proporcional y gravar diverso tipo de ingresos tanto de fuente nacional como extranjera, el régimen puede contemplar exenciones, deducciones y determinado tipo de beneficios de acuerdo con los particularismos a él conferidos, todo esto permite que un solo tributo genere acercamientos o alejamientos al régimen impositivo de la noción de *justicia tributaria*.

A breves rasgos se puede describir al IR como un impuesto generalmente de orden nacional, aunque en estados federales puede corresponder en todo o en parte a los estados asociados; es un tributo de período, generalmente anual y suele coincidir con el año calendario, causando el último día del periodo fiscal; puede gravar exclusivamente las rentas o establecer un régimen impositivo sobre la posesión de bienes (patrimonio), independiente a la producción de ingresos provenientes de este; suele obligar tanto a personas naturales como a jurídicas o es factible que mantenga un régimen de exclusividad para una las figuras en particular, generalmente personas naturales.

El IR regula el aspecto cuantitativo del tributo de acuerdo a tres sistemas conocidos, la renta global, la renta cedular y el sistema mixto; en la primera modalidad todas las rentas del perceptor tienen un tratamiento unificado, en igualdad de condiciones, este sistema de manera general se aplica para las personas jurídicas; en la segunda modalidad, es decir la de renta cedular, se reconoce el hecho de que las rentas pueden provenir de diversas fuentes, de ahí que se les otorgue un tratamiento diferenciado a cada una de ellas; finalmente existen estados que manejan un sistema mixto o dual que permite separar las rentas provenientes del capital y las del trabajo, otorgando un

⁵⁸ Carlos Licto Garzón, “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008, Pg. 93.

tipo de tarifa a cada una, para el caso de rentas de capital la tarifa apropiada es la proporcional, en tanto que para las rentas del trabajo la tarifa compatible es la progresiva.

De aplicación casi mundializada, su indeleble presencia en los sistemas y regímenes tributarios del mundo radica en criterios de suficiencia recaudatoria y equidad impositiva, esto último de vital importancia por cuanto no genera obligaciones en terceras personas no participantes del hecho generador, esto significa que quien se beneficia de la renta es el único responsable de su cumplimiento; por lo tanto, el mismo no puede direccionarse en la persona de un ajeno, a diferencia de impuestos teóricamente injustos que permiten la repercusión en terceros, tales como impuestos indirectos como el IVA y el ICE; aunque la naturaleza justa o injusta los impuestos al consumo será analizada más adelante, al momento cabe una breve remisión al criterio de Mauricio Plazas Vega que sostiene:

“El impuesto a las ventas (equivalente al IVA e ICE) ha sido criticado por [...] la relativa elasticidad del gravamen en relación con el impuesto a la renta, que se sintetiza en el hecho de que el cambio de ingreso no determina en forma inmediata el cambio de los consumos en la misma proporción; la naturaleza ‘real’ del impuesto que, en virtud de la relación jurídico tributaria del Estado con el vendedor o prestador del servicio y no con el consumidor o beneficiario, impide la observancia de las condiciones personales del sujeto pasivo económico, con resultados no pocas veces inequitativos; y los discutidos efectos que tiene como estabilizador económico, si se le compara con el impuesto a la renta”⁵⁹.

Para retomar la importancia del IR, en el sistema o régimen tributario de un Estado, cabe señalar, que la misma es dual; en primer lugar por cuanto reporta altos niveles de recaudación y su producto forma parte del tesoro nacional, el mismo se utiliza junto con otros ingresos para solventar el gasto público general, todo lo cual indica que cumple con una función predominantemente fiscal; por otro lado, el IR es por naturaleza el más próximo a la soberanía tributaria en su manifestación extraterritorial, permitiéndole alcanzar hechos generadores verificados fuera de las fronteras nacionales e imponer gravámenes a sus nacionales o extranjeros domiciliados tributarios, aun sobre rentas percibidas fuera del territorio estatal, claro está todo esto de acuerdo con el criterio de atribución de competencias adoptado y bajo la concepción de que toda persona sea esta natural o jurídica, nacional o extranjera, que tenga domicilio en un Estado o se beneficie de aquel en cualquier forma tiene la obligación de contribuir para solventar el gasto público; por lo tanto el IR cumple con una función extra-fiscal de control en el cumplimiento de tales obligaciones.

⁵⁹ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, TEMIS, 1998, Pg. 31 (lo que está en paréntesis es mío).

Así como cumple funciones fiscales y extrafiscales, el IR por su aplicación mundializada, forma parte de un grupo de tributos involucrados en conflictos tributarios internacionales, la soberanía tributaria en su manifestación internacional intenta imponer gravamen en hechos generadores de renta de fuente extranjera; al respecto José Vicente Troya manifiesta que se debe "reconocer que no existe un soberanía fiscal internacional vinculante, sino que al contrario, nos encontramos en presencia de numerosas soberanías fiscales nacionales [...] que al manifestarse en el orden tributario, entran en conflicto"⁶⁰; generando así un problema de doble imposición, misma que de acuerdo con el autor "se produce con mayor frecuencia sobre la renta y sobre el patrimonio". *De tal forma que* "los tratados (haciendo referencia a los Convenios de Doble Imposición están generalmente concebidos bajo ese supuesto"⁶¹. de ahí que el IR debe ser normado, aplicado, gestionado y administrado con pericia; por lo tanto, además de los CDI Convenios de Doble Imposición principal medida para combatir la problemática, los Estados son responsables de incorporar mecanismos en su legislación interna para prevenir y evitar la doble imposición internacional.

Anteriormente afirmé que si bien 'en teoría la tributación por rentas es siempre justa', esta afirmación estaba sujeta a comprobación; el hecho de que este impuesto no repercuta en terceros no es suficiente argumento para dar por comprobada dicha hipótesis; Plazas Vega sostiene que "aunque teóricamente el impuesto sobre la renta no se traslada, en la práctica repercute en personas diferentes del deudor o incide en los precios de los bienes o en los volúmenes de producción. En realidad la incidencia y la traslación del impuesto depende del estado del sistema económico y de las características de la oferta y la demanda"⁶².

Dicho esto queda entonces buscar nuevos argumentos; en primer lugar se debe afirmar que la naturaleza del IR es dúctil y le permite mutar de acuerdo a la política tributaria nacional y a las necesidades fiscales, pudiendo presentarse bajo las modalidades de la progresividad o la proporcionalidad. Carlos Licto Garzón aclara que "es progresivo cuando la tarifa fijada en la ley es más alta para los sujetos pasivos con mayor base imponible, mientras que los sujetos pasivos con menor base imponible, tal tasa es más baja, como en el caso de las personas naturales. [...] es proporcional cuando la tarifa es única, es decir cuando no es importante el monto a gravarse, como

⁶⁰ José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, PUDELECO, 2008, Pgs. 13-14.

⁶¹ *Ibidem*. Pg., 51 (las cursivas y lo que está en paréntesis es mío).

⁶² Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 4.

en el caso de las sociedades.”⁶³ Al respecto debo aclarar que la progresividad en el IR si bien proporciona un acercamiento a la noción de justicia tributaria, esta metodología no es suficiente, la constante modificación de las tarifas, aun si se trata de las progresivas y el aumento paulatino de las bases imponibles para cada ejercicio fiscal deben estar fundamentadas en criterios de capacidad contributiva.

Sobre la progresividad del IR mucho se ha dicho en la doctrina, para citar un ejemplo recurro a Carlos Licto Garzón quien señala:

“[...] varios analistas sostienen que la aplicación de tarifas progresivas en el IR desestiman el crecimiento económico porque gravan con mayor rigurosidad a quienes han sacrificado su tiempo en la obtención de mayores ingresos, y a la postre implica una reducción en la recaudación del impuestos; por el contrario, recomiendan la implantación de una tarifa reducida uniforme para todos los contribuyentes, lo cual estimula la recaudación pues se incentiva, a las personas que están deseosas de ganar más y obtener mayores ingresos”⁶⁴.

Más allá de debatir si la tarifa progresiva es o no apropiada y de que en mi criterio personal una tarifa estándar baja genera mayor circulación de capital, lo que a su vez representa mayor poder adquisitivo, si bien reduce la recaudación por IR, esta reducción se compensa por el aumento en la recaudación por IVA y por ICE producto de la disposición constante de flujos de capital real en el mercado, eso sin contar con los beneficios de la economía local, producto de la inversión extranjera e ingreso de capitales entre otros; lo que al momento compete es lograr identificar una metodología apropiada para el IR que siendo progresivo, pueda ser justo en términos de capacidad contributiva; para lo cual se debe considerar, que si la base imponible o la tarifa aumenten, dicho incremento deberá responder proporcionalmente a un acrecentamiento de la capacidad contributiva del sujeto pasivo; o a su vez, a una compensación a través de un beneficio fiscal, de tal forma que el aumento del impuesto o el cambio de las reglas de determinación no vayan en detrimento de la economía básica del contribuyente.

La contribución del sujeto pasivo deberá ser siempre proporcional tanto a su capacidad contributiva como a los beneficios que recibe del Estado al cual está obligado, la justicia tributaria no equivale con exactitud a la expresión ‘quien más tiene más paga’, es necesario racionalizar la operación, puede darse el caso de que quien más reciba, tenga más gastos que aquel que recibe menos; aquí es donde operan las exenciones y primordialmente las deducciones tanto las tradicionales como las de gastos personales.

⁶³ Carlos Licto Garzón. “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, obra citada, Pgs. 93, 94.

⁶⁴ Íbidem, Pg. 94.

La tributación justa se da en la medida en que se le reconoce al sujeto pasivo la capacidad económica como la prioridad para solventar gastos básicos tanto propios como de dependientes y donde se tributa en relación a su verdadera capacidad contributiva, sin esta prelación matemática, el IR no solo puede llegar a ser injusto, sino también confiscatorio.

El IR en el Ecuador teórica y normativamente se encuentra dotado de características que se identifican con criterios de justicia tributaria, el régimen impositivo para este impuesto es progresivo, contempla exenciones y deducciones, que a más de las tradicionales de costos, gastos y pérdidas, incorpora a aquellas correspondientes a gastos personales de salud, vivienda, educación, alimentación y vestimenta, lo que permite al contribuyente identificar por sí mismo la frontera entre su capacidad económica y la capacidad contributiva real disponible para aportar al Estado⁶⁵.

El IR está normado por la Ley de Régimen Tributario Interno cuyo carácter es de ley orgánica; en el artículo 1 relativo al objeto del impuesto se establece un sistema de renta global concerniente a personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras de acuerdo con disposiciones de la misma ley. En el artículo 2 se identifica a la renta como aquellos ingresos tanto de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; como aquellos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados en los términos de la ley⁶⁶.

El criterio de atribución de competencias para efectos del IR en el Ecuador es el del domicilio en forma general y mantiene subsidiariamente el criterio de la fuente para casos concretos; en el artículo 8 se identifican los ingresos de fuente ecuatoriana y en el siguiente se establece un régimen de exenciones⁶⁷, el artículo 10 y siguientes se contemplan las deducciones permitidas con

⁶⁵ Numeral 16 artículo 10 Ley de Régimen Tributario. Deducción introducida mediante Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

⁶⁶ Cfr. Artículos 1, 2, 4 y 98. Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación. Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010. Lexis S.A. Quito.

⁶⁷ En el régimen de exenciones destacan los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador, aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales; los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, siempre que cumplan con formalidades determinadas, los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país, los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, ISSFA e ISSPOL; y, los pensionistas del Estado; los percibidos por los institutos de educación superior estatales, los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría; los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; las asignaciones o estipendios por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de

el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto, donde encontramos a las tradicionales en calidad de aquellos costos o gastos emprendidos con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos, este régimen garantiza además el reconocimiento de las pérdidas.

El mismo artículo 10 contiene las deducciones no tradicionales vinculadas a los gastos de personas naturales y sus dependientes, tales como los realizados por concepto de arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, gastos de educación básica y superior, salud, alimentación y vestimenta.

Tratándose de rentas de personas naturales el nivel económico de los ciudadanos de un Estado no llega nunca a ser uniforme, existen dos grupos marcados, aquellos ciudadanos cuyos ingresos no les permiten solventar ni aun sus gastos básicos y requieren del subsidio del Estado; por otro lado, está el grupo de ciudadanos que de acuerdo a su nivel de ingresos no requiere del aporte del Estado para solventar sus necesidades básicas, y por el contrario forman parte de un grupo de perceptores de rentas que les son suficientes para solventar por sí mismos gastos básicos como vivienda, alimentación, salud, educación y vestimenta, gastos que una vez cubiertos por la capacidad económica del responsable, permiten verificar la presencia o no de un excedente monetario; de no haberlo en teoría este perceptor no está obligado a pagar IR, por cuanto si bien tiene capacidad económica, no tiene capacidad contributiva; adicionalmente, de haber excedente estamos en presencia de una manifestación pura de capacidad de contribución fiscal vinculada directamente al IR; de ahí que la incorporación al sistema de deducciones los gastos personales es consecuente con un sistema tributario equitativo; donde se puede diferenciar plenamente a la capacidad contributiva de la capacidad económica.

Como consecuencia, el IR puede ser de naturaleza tanto objetiva como subjetiva; en el primer caso, lo importante es la recaudación y no la condición del contribuyente; en tanto que en su naturaleza subjetiva el IR tiende a tomar en cuenta las condiciones del perceptor de las rentas; mientras más subjetivo es el impuesto, mayor relevancia tendrán sus gastos personales y serán considerados en las deducciones; de ahí que el Ecuador el IR para personas naturales sea un impuesto de naturaleza subjetiva.

Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales, para nombrar tan sólo algunos.

Cfr. Artículo 9. Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación. Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010. Lexis S.A. Quito.

Por su parte, el régimen de IR de tarifa proporcional se aplica generalmente a las sociedades y aunque suele ser objetivo; es importante en estos casos que las exenciones y deducciones conferidas por el régimen vayan acorde las necesidades corporativas; es decir, conforme al crecimiento de la sociedad y al ambiente de negocios en el cual se desenvuelve; ya que al contar con una tarifa fija, la sociedad depende de los beneficios tributarios para garantizar una contribución justa, acorde a la actividad social y a la naturaleza y monto real de los rendimientos propios de su ejercicio.

Con lo dicho se puede afirmar que un IR de tarifa proporcional para las sociedades incongruente con la realidad social⁶⁸ o que siendo progresivo para las personas naturales no contemple la deducción por gastos personales, este impuesto puede llegar a convertirse en un mecanismo confiscatorio orientado a solventar las necesidades económicas del Estado y a descuidar las necesidades de sus contribuyentes, todo lo cual mantiene alejada la noción de justicia tributaria del tratamiento de las rentas.

2.3.2 Impuesto al Valor Agregado. Análisis Doctrinario.

El Impuesto al Valor Agregado IVA impone un gravamen al traspaso de dominio de bienes determinados y a la prestación de servicios; sin embargo, la expresión 'valor agregado' indica la verdadera causa del impuesto, distinta del objeto y del hecho imponible.

Más allá del objeto imponible y del hecho generador que serán analizados posteriormente, es indispensable conocer el verdadero alcance de dicha terminología, 'el valor agregado' en el caso de los bienes objeto de traspaso, se genera con la mano de obra producto de la ejecución de un arte o técnica; o, la actividad industrial mediante el uso de maquinaria durante el procesamiento de la materia prima; es decir que el 'valor agregado' consiste en la transformación de la materia prima en el bien objeto del traspaso.

En el caso de la prestación de determinados servicios, el 'valor agregado' consiste en el importe generado durante la actividad misma de prestación, por efecto de una acción ejecutada como consecuencia de la aplicación de un conocimiento adquirido por el prestador, es decir que el

⁶⁸ Al referirme a la realidad social, lo hago en relación a las condiciones del ambiente de negocios, comercio local, nacional e internacional, situación económica global y estatal, así como la política fiscal vigente, sobre todo para personas jurídicas en calidad de PYMES, sociedades recientemente constituidas o personas naturales incorporadas al régimen simplificado RISE.

'valor agregado' consiste en el aporte científico, técnico o artístico producto del conocimiento profesional u ocupacional del prestador.

Con lo dicho; es posible afirmar, que aunque se produzca el consumo y verificándose el traspaso de dominio de un bien, el hecho es que no todos los bienes que se traspasan y no todos los servicios que se prestan pueden ser calificados para convertirse en hechos generadores del IVA, por cuanto no existe la presencia de un verdadero 'valor agregado', de ahí que la normatividad vigente, incorpore listados taxativos de bienes y servicios gravados con el impuesto; conviene aclarar que tratándose de aquellos bienes y servicios expresamente exentos del impuesto, la exención no responde a carencia de 'valor impositivo', más bien lo hace a criterios de política fiscal.

Brevemente resumo a continuación la concepción de la doctrina general; en ella se define al IVA como un impuesto *indirecto*, ya que permite la traslación a un tercero conocido como consumidor final; *objetivo*, por cuanto no distingue las condiciones del contribuyente ni su capacidad contributiva; *real*, por cuanto está dirigido no a la persona sino a los bienes y servicios; *instantáneo*, debido a que tiene efecto inmediato a la verificación del hecho generador; y, *monofásico* o *plurifásico*, en el primer caso el IVA es monofásico cuando el bien se traslada o el servicio se presta directamente desde el productor o prestador al consumidor, sin la presencia de intermediarios; en el segundo caso el IVA es plurifásico, por cuanto se verifica la presencia de uno o varios intermediarios, cada uno de ellos genera una nueva fase gravada por el impuesto.

El IVA es un tributo ubicado tradicionalmente en la categoría de impuesto indirecto, por cuanto el hecho generador es el traspaso de dominio de bienes y la prestación efectiva de servicios, siendo el vendedor o el prestador, el principal obligado; sin embargo, el gravamen se traslada al comprador del bien o al perceptor del servicio, por cuanto es la aptitud de consumo lo que produce el hecho generador; de ahí que el IVA lo termine pagando el consumidor final. Sobre este tema Mauricio Plazas Vega sostiene que:

Desde el punto de vista económico, diferentes personas tienen la condición de contribuyente y deudor, quien soporta o asume la carga del tributo no es quien lo paga directamente al ente público titular del crédito tributario [...] en estos casos, los ordenamientos establecen el derecho a la repercusión a favor del deudor legal. [...] ocurre con frecuencia, que, no obstante la teórica posibilidad de la repercusión del tributo en persona diferente del deudor en el impuesto indirecto, en la práctica no se presenta o es solo parcial⁶⁹.

Este criterio del autor refleja una problemática en su metodología, misma que será analizada más adelante cuando haga referencia al efecto cascada; por lo pronto, se empieza a manifestar la

⁶⁹ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 4.

necesidad no considerar al IVA como un impuesto indirecto, más aun de eliminar la clasificación de los impuestos por esta condición de repercusión económica; al respecto Carlos Licto Garzón afirma:

"[...] con el devenir de los tiempos, la doctrina contemporánea ha señalado que la distinción entre impuestos directos e indirectos no es adecuada puesto que los tributos indirectos no son los únicos que pueden trasladarse hacia terceros, sino que económicamente es posible realizar la traslación de la carga impositiva del impuesto a la renta hacia los consumidores, lo cual no grabaría la capacidad contributiva del vendedor sino del consumidor de estos bienes y servicios."⁷⁰

Esta afirmación acogida por el autor, es mercantilmente dable, pero fiscal y jurídicamente inadmisibles, el IVA es un tributo indirecto en forma general porque siendo sujeto pasivo en calidad de responsable de la obligación el vendedor o prestador de servicios, la carga impositiva la asume el consumidor final, siendo esta metodología claramente concebida por la norma y aprobada por ella; no así el IR cuyo responsable es el receptor de los ingresos y la ley que lo norma no contempla su traslación; el hecho de que económicamente pueda trasladarse financieramente la carga impositiva al consumidor final como brevemente se conoció a través de Plazas Vega en el apartado anterior; bien sea incrementando el margen de ganancia para recuperar el IR causado o mediante otros mecanismos, se puede calificar a estas actividades como una medida elusiva, un tipo de fraude de la ley y hablando en términos económicos una forma de abuso de las leyes del mercado.

Para aclarar lo manifestado recurro a la norma vigente en el Ecuador; de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno son sujetos pasivos del IVA en calidad de contribuyentes quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; en calidad de agentes de percepción, en primer lugar las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados y en segundo lugar las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados; y, en calidad de agentes de retención personas naturales y jurídicas que de acuerdo con la naturaleza de su actividad son calificados como tal en la ley⁷¹. Sobre el mismo tema Carlos Licto Garzón manifiesta:

"Se consideran impuestos indirectos aquellos que imponen gravámenes sin relación con la capacidad contributiva, como el impuesto al valor agregado IVA que grava el consumo de bienes o servicios, permitiendo que su carga repercuta en terceros, extraños en la generación de la obligación tributaria (el consumidor final es el único que sufre la carga económica del tributo, para los intermediarios el efecto es neutro). Se supone que estos tributos son regresivos puesto que gravaría igual tanto a ricos como a pobres"⁷².

⁷⁰ Carlos Licto Garzón, "Reformas a la Determinación al Impuesto a la Renta", obra citada, Pg. 94.

⁷¹ Cfr. Artículo 61, Ley de Régimen Tributario Interno-Codificación, Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010, Quito. Lexis S.A.

⁷² Carlos Licto Garzón. "Reformas a la Determinación al Impuesto a la Renta" Obra citada. PP 94.

En este punto vale la pena identificar el verdadero hecho generador del IVA, el autor afirma que es el “consumo de bienes o servicios”; sin embargo, debe quedar clara la diferencia entre objeto imponible y hecho imponible, el primero es el indicio de capacidad contributiva que identificado por el legislador se tipifica en la norma jurídica en la figura de diversos hechos generadores compatibles con dicho objeto imponible; tradicionalmente se han identificado tres objetos imponibles la renta, el patrimonio y el consumo; en el caso del IVA no puede olvidarse que si bien el consumo de determinados bienes y servicios es un indicio de capacidad contributiva y el mismo permite la tipificación de este impuesto; sin embargo, eso no significa necesariamente que el *consumo* por sí mismo se constituya como el hecho generador.

En el artículo 61 de la misma ley se dispone que el hecho generador se verifica en las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, *en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta*, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta; de ahí que el hecho generador no es el consumo si no la transferencia de dominio.

Por otro lado, en cuanto a las prestaciones de servicios, el hecho generador se verifica en el momento en que este se preste efectivamente, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho que requiere el respectivo comprobante de venta; además, para el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, que de igual forma requiere de un comprobante.

Además, la ley dispone en el mismo artículo que en el caso de uso o consumo personal por parte del sujeto pasivo del impuesto de los bienes que sean objeto de su producción o venta, el hecho generador se verifica en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes. Adicionalmente; en el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.

Finalmente, en el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el IVA se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta⁷³.

Con lo dicho, se puede afirmar pese a que el importe del impuesto lo asuma el “consumidor final”, eso no significa que el “consumo” sea el hecho generador; si bien para Carlos Licto Garzón el

⁷³ Cfr. Artículo 61, Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación, Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a Julio 2010, Quito, Lexis S.A.

consumidor final no participa en la verificación del mismo, de cualquier forma lo conmina a asumir la carga impositiva sin encontrar una motivación jurídica o económica válida; desde mi punto de vista el criterio del autor al igual que el de muchos está limitado a la concepción básica del IVA como impuesto indirecto; sin embargo hay que considerar que el hecho generador no es uno solo, el mismo varía dependiendo de la actividad gravada; tal es el caso que en materia de importaciones, el hecho generador es la entrega de la mercadería en aduana siendo el responsable del impuesto el importador y no el exportador, en cuyo caso el IVA generado es directo en razón de que el responsable es quien asume la carga y no un tercero, la suerte de esa mercadería por efectos del comercio es cuestión de otro análisis.

En el caso de las transferencias locales de dominio de bienes, el hecho generador se verifica en el momento de la entrega del bien o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, "lo que suceda primero" según lo dispone la misma ley, esto implica que los consumidores finales no son extraños en la generación de la obligación tributaria como afirma Garzón, en cuyo caso la traslación del impuesto a un tercero no considerado sujeto pasivo por la norma, no nace de la voluntad del principal obligado, sino más bien se da por el hecho de la intervención del consumidor al solicitar una venta o la prestación de un servicio; que el adquirente o por intermedio de este un tercero sea el consumidor final del producto resulta irrelevante en este caso particular, es la recepción del mismo o su pago, lo que causa el impuesto, lo que permite afirmar que para estos casos concretos la naturaleza del IVA es de impuesto indirecto, siendo la traslación impositiva una medida justa desde una perspectiva económica y tributaria.

Desde el punto de vista jurídico, la norma permite la traslación de la carga impositiva del responsable en calidad de *agente de percepción* al *consumidor final*; de hecho en la Decisión 599 de la Comunidad Andina CAN para la armonización del IVA, se establece el '*derecho de repercusión o traslación*'; definiéndolo en el artículo 2 como "aquel que tiene el sujeto pasivo de trasladar el impuesto al comprador o usuario del bien o servicio de que se trate"⁷⁴; por lo tanto, la noción de impuesto indirecto es el resultado lógico de una interpretación normativa tanto del texto de la ley como de la norma comunitaria que considera a varios intervinientes; un vendedor o prestador de servicios, un consumidor final que puede tener o no la calidad de *agente de retención* y un responsable en calidad de agente de percepción; identificar al verdadero contribuyente, no es tan simple como aparenta, toda vez que en la práctica son dos los sujetos pasivos; en primer lugar el

⁷⁴ Decisión 599, *Armonización del IVA*, Comunidad Andina CAN, Quito, julio 2004, artículo 2.

sujeto pasivo legal, obligado para con la administración tributaria a percibir y trasladar el pago; y, en segundo lugar, el sujeto pasivo económico, no contemplado en el texto de la ley, mas, es en quien se repercute finalmente el pago del impuesto.

El hecho de que coincida en la persona del vendedor o prestador de servicios la calidad de responsable de la carga impositiva en la figura de *agente de percepción*, no es suficiente argumento para acreditarle la calidad de contribuyente, se debe considerar además que este interviniente es quien establece las condiciones de la traslación, la forma de pago e inclusive en ocasiones el precio que sirve como base imponible para el IVA; por todas estas razones, se ha de considerar a este interviniente como el contribuyente; lo que implica que por el hecho de ser trasladado el IVA a un tercero que interviene en calidad de *consumidor final* y considerando que este no ha sido acreditado por la norma como responsable en ninguna forma legal, el resultado hermenéutico arroja la presencia de un IVA evidentemente indirecto.

Sin embargo; yo me inclino por dotar al IVA de una naturaleza de impuesto directo para el caso de traspaso de dominio local de bienes, por cuanto desde una visión puramente económica, quien está asumiendo la carga impositiva, obtiene en su favor la posesión real y efectiva del bien en negociación, quien dicho sea de paso no solo que no es un extraño en la producción del hecho generador, sino que por el contrario es quien lo solicita directamente y se beneficia de él.

En el caso de las prestaciones de servicios, el hecho generador se verifica en el momento en que se preste efectivamente o el del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente; es aquí donde nuevamente nos preguntamos ¿Quién es el contribuyente, el prestador de servicios o el consumidor final?; la respuesta lógicamente en analogía con el caso anterior conduce a concluir que el prestador de servicios es el contribuyente, por cuanto es quien impone las condiciones y la forma de pago, debiendo el consumidor aceptar o declinar las mismas; entonces, siendo el responsable en calidad de agente de percepción la persona natural o la sociedad que presta servicios gravados, por el hecho de asumir la carga impositiva quien se beneficia directamente de la prestación, he de concluir que nos encontramos entonces ante una imposición verdaderamente indirecta, que de acuerdo a la misma visión económica ya expuesta debería ser considerado un IVA directo.

El mismo análisis aplica a la prestación de servicios de tracto sucesivo o por avance de obra o etapas, donde cada período o avance deberá cumplir con un conjunto de requisitos, siendo la única diferencia con la prestación de servicios instantáneos la metodología de causación, por cuanto

el hecho generador se verifica bien mediante la ejecución de actividades por segmentos diferentes uno de otro o en forma constante a manera de repetición, generando en ambos casos IVA jurídicamente indirecto en cada etapa o periodo de ejecución, que por la connotación económica debería ser conocido como impuesto directo.

En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, el hecho generador se verifica en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes; siendo el consumo la causa que origina el impuesto, por lo tanto no podemos hablar de imposición indirecta, toda vez que la misma ley identifica como sujeto pasivo al consumidor, y por ende responsable de la carga impositiva, de ahí que en este caso particular nos encontremos frente a un IVA en calidad de impuesto directo.

Estoy de acuerdo con la necesidad de eliminar la diferenciación entre impuestos directos e indirectos; sin embargo, la causa que me amerita no es la posibilidad de trasladar a terceros impuestos directos; sino más bien, por la dificultad en identificar al contribuyente y el nexo causal con la figura del sujeto pasivo, diferenciarlo del responsable y vincularlo al hecho generador, en el caso de los impuestos conocidos tradicionalmente como indirectos, como es el caso del IVA.

Del análisis individualizado de cada hecho generador vigente en la norma ecuatoriana, se llega a colegir, que es el mismo texto de la ley lo que genera la confusión, en la práctica, el sujeto pasivo del impuesto en calidad de contribuyente debería ser el consumidor final, por cuanto no solo asume la carga impositiva sino que además es quien solicita la venta o prestación del servicio y se beneficia de ello; este contribuyente a su vez por la naturaleza de su actividad puede ser responsable en calidad de agente de retención, para los demás casos se debe considerar al vendedor como responsable en calidad de agente de percepción, un cambio normativo en ese sentido anularía la concepción del IVA como impuesto indirecto y aportaría mayor claridad a la metodología del impuesto.

Otro punto de análisis son dos afirmaciones del autor Carlos Licto Garzón; la primera, "se consideran impuestos indirectos aquellos que imponen gravámenes sin relación con la capacidad contributiva"; la segunda en la que afirma: "se supone que estos tributos son regresivos puesto que gravaría igual tanto a ricos como a pobres".⁷⁵

Sobre estas afirmaciones debo aclarar que si bien la determinación de la tarifa de impuestos como el IVA efectivamente no considera la capacidad contributiva, por cuanto grava por igual a

⁷⁵ Cita parcial de la cita 10 de Carlos Licto Garzón, "Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta obra citada. Pg. 94.

todos los contribuyentes; sin embargo, es claro que la verificación efectiva de los diversos hechos generadores contemplados en la norma, son una manifestación clara y directa de ella.

Cuando analicé al IR diferencié a los ciudadanos que requieren del Estado para que los subsidie en la satisfacción de gastos básicos, de aquellos que pueden solventar por sí mismos sus necesidades; de este segundo grupo resaltaban aquellos que contaban con excedentes en sus ingresos una vez satisfechas la mismas, esto como indicio de capacidad contributiva sobre la percepción de rentas, en cuanto al consumo para comprender el alcance de la misma debo aclarar que la capacidad contributiva no es una sola y que la misma se manifiesta en forma diferente en cada tributo.

Así, el IVA es un impuesto que grava determinados bienes y servicios, y mantiene dentro de su régimen con tarifa cero a aquellos considerados como de necesidad básica; en esa medida artículos como alimentos de producción agrícola y medicinas o servicios como de educación y salud, pese a contener un verdadero 'valor agregado' en su producción o prestación, los mismos generan un IVA cuya tarifa es 0%, otorgando un beneficio fiscal equivalente a un subsidio. De tal forma que aquellos perceptores de rentas capaces de solventar gastos por sí mismos, están simultáneamente en capacidad de disponer de una parte de sus ingresos para adquirir bienes y servicios que no son de primera necesidad y que por ende están gravados con tarifa fija de IVA, en esa medida la adquisición de estos bienes y servicios es una directa manifestación de capacidad de contribución fiscal, no por la percepción de rentas sino por la disponibilidad de ellas.

En el caso del IR la manifestación de capacidad contributiva está dada por la presencia de un remanente una vez solventados sus gastos básicos; en el caso del IVA la manifestación de capacidad contributiva está dada en la medida en que un contribuyente adquiere, para sí o para sus dependientes bienes o servicios gravados con el impuesto, es probable que la base imponible de algunos de ellos se convierta simultáneamente en gastos personales deducibles del IR⁷⁶; por otro lado, quien tenga capacidad económica limitada omitirá o disminuirá la adquisición de este tipo de bienes o servicios gravados, limitándose a adquirir aquellos gravados con tarifa 0%; lo que implica carencia de capacidad contributiva vinculada al consumo, sin que por ello pueda afirmarse que el IVA sea un impuesto regresivo, para que sea calificado como tal, la adquisición de bienes o servicios

⁷⁶ Como por ejemplo vestimenta, alimentos y bebidas procesadas o materiales escolares no catalogados como papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros, todos estos gastos básicos gravados con tarifa 12%.

gravados con IVA debe causar detrimento en la economía del contribuyente, causando un perjuicio, demostrar dicha afectación requiere de un estudio técnico ajeno a esta investigación.

La tarifa 12% y la tarifa 0% responden de acuerdo con Plazas Vega al *"sistema de tarifas diferenciadas"*; consistente en gravar con diferentes tarifas los bienes en materia del consumo, según su mayor o menor participación en el gasto efectuado por las personas de altos ingresos en comparación con el realizado por personas de medianos y bajos ingresos. El sistema procura clasificar los bienes gravados en categorías de tarifas, de acuerdo con el 'estimativo de la elasticidad de ingresos' correspondientes al consumo de cada artículo"⁷⁷; de tal forma que a través de la tarifa 0% se eximen del tributo "los productos destinados a la satisfacción de necesidades básicas que representan un importantísimo rubro en el presupuesto de las personas de bajos ingresos, y los productos de interés público o social"⁷⁸, consecuentemente la tarifa 0% constituye un mecanismo para incentivar el consumo de bienes primarios aún para sectores de bajos ingresos.

En cuanto a la función fiscal y parafiscal de este impuesto, es un hecho bien conocido que el IVA aporta la gran mayoría de ingresos tributarios al Estado anualmente, de hecho supera la recaudación por IR, aunque de las cifras me ocuparé más adelante, es obvio que la meta de la Administración Tributaria de alcanzar suficiencia recaudatoria idónea para la satisfacción de las necesidades del Estado, en el Ecuador gracias a la recaudación de IVA es posible acercarse a la meta; además, al ser un impuesto instantáneo que se causa al momento de verificarse el hecho generador y que la declaración y recaudación es de corte mensual, por lo tanto el IVA permite al Estado contar con ciertos flujos de liquidez; todo lo cual, garantiza la permanencia de este tributo en el Régimen Tributario Ecuatoriano.

En cuanto a la función parafiscal, el IVA permite al Estado intervenir directamente en la economía local y el movimiento del mercado, el hecho de establecer por ley un listado de productos gravados con tarifa 0% o con tarifa fija (actualmente doce por ciento), y pudiendo la ley ser modificada en cualquier tiempo mediante acto legislativo por iniciativa del ejecutivo, permite que este impuesto pueda ser utilizado como instrumento de control de las leyes de oferta y demanda, grabar con tarifa 0% a un producto incentiva su demanda, en tanto que gravarlo con tarifa fija puede ocasionar disminución de la misma; de tal forma, que mediante la instrumentación de este impuesto se puede alterar estratégicamente los ciclos del mercado y controlar la economía local.

⁷⁷ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 26.

⁷⁸ *Ibidem*, Pg. 27.

Además hay que considerar el hecho de que conforme a los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno se faculta al Presidente de la República para que mediante decreto ejecutivo agregue a la lista de insumos, materias primas, partes y piezas de equipos y maquinaria de uso agropecuario otras que puedan ser gravados con tarifa cero; esta posibilidad implica que el IVA es una herramienta fiscal que permite alterar la condición económica de ciertos factores de la producción; en esa medida, conviene al Estado aprovechar y manejar estratégicamente este impuesto.

Como sucede con todo impuesto, la adaptación del IVA al medio en el cual se causa, gestiona, recauda y administra no es siempre armónica; este impuesto debido a la ductilidad del hecho generador, sobre todo en el caso ecuatoriano y a su característica generalmente plurifásica produce un efecto nocivo de gran afectación del consumidor final conocido como *el efecto cascada*; que nace como consecuencia de la intervención de una cadena de intermediarios entre el productor y el consumidor final, cada interviniente produce una nueva fase que genera un nuevo impuesto, en tales casos el IVA se causa y recauda en cada traspaso de dominio, por cada vez que se produzca antes de llegar al consumidor final, se generará un nuevo IVA; al respecto Plaza Vega afirma:

"La múltiple causación del gravamen se manifiesta en una liquidación sucesiva del tributo sobre la totalidad de los precios precedentes aunque hubieran sido gravados anteriormente. [...] El impuesto en cascada es regresivo, en razón de que los bienes de mayor valor agregado en etapa de fabricación son generalmente de 'consumo no suntuario' o 'semisuntuario', mientras que los bienes con alto valor añadido en etapa de comercialización son 'de consumo suntuario'.

[...] En síntesis, puede afirmarse que el 'impuesto en cascada' permite serios reparos que justifican su exclusión en la actualidad por la mayor parte de las legislaciones: el impuesto es en absoluto neutro, es 'regresivo' e injusto desde el punto de vista del mercado de competencia, favorece o estimula la integración de las empresas y la concentración de la riqueza; y, entre otros inconvenientes, dificulta la desgravación de productos destinados a la exportación y puede favorecer, de otro lado, a los productos de fabricación nacional."⁷⁹

En tales circunstancias el régimen de IVA plurifásico, acumulativo o en cascada debe necesariamente contemplar en la legislación interna mecanismos para 'eliminar' el efecto cascada, a través del crédito tributario que permite la compensación del IVA percibido por el gastado; sin embargo, el hecho es que en su mayoría, sobre todo los comerciantes minoristas o aquellos que forman parte del régimen simplificado, bien sea por falta de asesoramiento tributario, mínima cultura impositiva o simplemente por interés en incrementar el margen de ganancia, incluyen el costo del

⁷⁹ *Ibidem*, Pgs. 38-40.

IVA pagado en el precio base del producto, en lugar de reducir el IVA compensado, valor sobre el cual se calcula el nuevo impuesto, costo asumido por el consumidor final.

El artículo 66 inciso cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno determina que como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados⁸⁰; sin embargo, para cada caso particular, la ley establece condiciones para que dicho crédito tributario sea válido.⁸¹

Por otro lado, para los casos en que la cadena de crédito tributario se cumple conforme la ley, este beneficio si bien atenúa, no elimina del todo el efecto cascada, toda vez que en la práctica es difícil encontrar una situación comercial en la cual el monto de IVA percibido coincida con el de IVA pagado, por cuanto el costo del bien en cada fase aun si está libre del IVA que ha sido compensado debe sumarse a la ganancia del vendedor, el resultado de esta suma se convierte en la nueva base imponible, quedando siempre un margen diferencial en el monto del IVA percibido con relación al IVA pagado; esta diferencia en última instancia es asumida por el consumidor final, de ahí que en mi criterio personal considere que este mecanismo sea apenas una medida paliativa al *efecto cascada*; constituyéndose mayormente en un beneficio fiscal que evita la afectación de los intermediarios.

Cierro este análisis aclarando que si bien en la doctrina se concibe otras modalidades de impuesto al consumo no en cascada como es el caso del 'impuesto plurifásico no acumulativo' que gravaría "ya no la totalidad del precio o el precio global en todas las 'entregas' del bien, como ocurre con el impuesto 'plurifase sobre el valor pleno', sino únicamente el 'valor agregado' o 'valor añadido' en cada uno de los estadios del proceso de fabricación y distribución al por mayor y menor del producto"⁸²; en este estudio me he concentrado en el impuesto plurifásico acumulativo y el crédito tributario como medida paliativa, toda vez que esta es la modalidad vigente en la legislación ecuatoriana, para profundizar en la temática me permito entonces recomendar el estudio de Mauricio Plazas Vega, "*El impuesto sobre el valor agregado IVA*".

⁸⁰ Cfr. Artículo 66. Ley de Régimen Tributario Interno. Artículos 1 y 2. Codificación. Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010. Quito Lexis S.A.

⁸¹ Art. 66.- Crédito tributario.- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

Inciso cuarto: Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.

⁸² Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 41.

2.3.3 Impuesto a los Consumos Especiales. Análisis doctrinario.

Es sabido en forma general, que tanto el Régimen Tributario Ecuatoriano como los impuestos en particular cuentan con un sinnúmero de finalidades tanto de naturaleza fiscal como extrafiscal; para verificación de lo afirmado basta con leer rápidamente el artículo 300 de la Constitución vigente y los considerandos y motivaciones que preceden una ley en materia tributaria; en ese sentido, conviene advertir que si bien el IR y el IVA son de vital importancia para la satisfacción de las finalidades esencialmente fiscales, es decir recaudatorias; por su parte, el ICE es el rey de reyes en la verificación de finalidades extrafiscales, su amplitud y apertura impositiva le permiten ser el tributo de mayor multiplicidad de funciones; de tal forma que su importancia para el Estado, no está primordialmente orientada hacia las cifras de recaudación, sino más bien a las metas extrafiscales alcanzadas paralelamente a la correcta aplicación del impuesto.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE, es un tributo que al igual que el IVA, está catalogado por los doctrinarios como un impuesto de tipo indirecto, además se lo define como un tributo real, objetivo, instantáneo, en concordancia con las características ya descritas del IVA, además se identifica en él un elemento distintivo y muy particular, se trata de un impuesto "monofásico".

Para conocer la verdadera naturaleza del ICE me parece conveniente remitirme a la Decisión 600 de la Comunidad Andina CAN para la armonización tributaria de los impuestos tipo consumo selectivo; que determina en su artículo 2 la naturaleza de este tipo de impuestos en la siguiente forma: "Los 'impuestos tipo selectivo al consumo' (ISC) gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuestos tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásico". Por otro lado en el artículo 4; sobre el hecho generador determina que: "Los ISC se generan con motivo de la importación efectuada o de la primera venta o transferencia que realice el productor. Los ISC sobre servicios se generarán por razón de su prestación"⁸³; ésta norma comunitaria cuyo objeto es afianzar el proceso de armonización tributaria en la Comunidad Andina, revela dos características importantes del ICE, en primer lugar su naturaleza monofásica, que será explicada

⁸³ Decisión 600, *Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo*, Comunidad Andina CAN, Quito, julio 2004, artículos 2 y 4.

más adelante; y, en segundo lugar, su presencia en los regímenes impositivos de orden generalmente complementaria a otros impuestos al consumo tales como el IVA.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda; sobre este tipo de impuestos sostienen, su carácter indirecto debido a “que someten a gravamen solamente la fase de producción, (desaduanización o prestación de servicios en el caso ecuatoriano) aunque por el objeto del gravamen, el consumo, se exige la translación de estos impuestos hacia delante, en busca del consumidor final que es el destinatario, elegido por el legislador, para soportar el peso material del consumo.”⁸⁴

En cuanto a ser un tributo real, a diferencia del IVA, el ICE grava el traspaso de dos tipos de bienes, en primer lugar aquellos catalogados como suntuarios, es decir artículos de lujo y en segundo lugar aquellos identificados como dañinos para la salud, impone gravamen también a la prestación de cierto tipo de servicios igualmente calificados como de lujo.

En el caso de los bienes suntuarios queda claro que el consumo de este tipo de bienes y servicios revela no solo indicios de capacidad contributiva, sino altos niveles de ella, el consumidor final elige estos productos no por necesidad básica, sino por satisfacción personal, en tal sentido el ICE es un impuesto para consumos de lujo, que permite a la administración tributaria recaudar ingresos en forma independiente a los gravados por renta, pero que junto a estos permite establecer un sistema equitativo de contribución, por cuanto estos contribuyentes gozan de capacidad contributiva tanto frente a la percepción de rentas como frente a la disposición de ellas, ya no forma circunscrita como en el IVA, sino suntuaria en el caso del ICE.

En cuanto a los bienes catalogados como dañinos para la salud, el impuesto a más de objetivos recaudatorios, contiene una función parafiscal que consiste en tratar de disminuir el consumo de los mismos, al establecer impuestos de esta naturaleza con tarifas relativamente altas, el Estado plantea una política sanitaria a través de un impuesto; sin embargo, el ICE no ha logrado cumplir con los objetivos parafiscales planteados en este sentido, por cuanto los bienes gravados forman parte de un conjunto de productos que en su mayoría causan adicción, sus compuestos van desde estimulantes como la cafeína en las gaseosas y la nicotina en los cigarrillos, hasta los más conocidos como el alcohol en las bebidas; la adicción transforma a estos productos de bienes suntuarios a bienes indispensables para la satisfacción de necesidades fisiológicas, de tal forma que la función parafiscal del ICE difícilmente se cumple.

⁸⁴ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, Madrid, Aranza Editorial, sexta edición, 2001, Pgs. 505-506. (El texto en paréntesis es mío).

El ICE esta normado en la Ley de Régimen Tributario Interno a partir del artículo 75; el objeto del impuesto es la aplicación en los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados taxativamente en el artículo 82 de la misma ley con tarifas diversas para cada bien o servicio. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 el hecho generador del ICE en el caso de consumo 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. Son sujetos pasivos del ICE en primer lugar las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; en segundo lugar, quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y, finalmente quienes presten servicios gravados.⁸⁵

Había adelantado algo sobre la naturaleza jurídica del ICE como un impuesto monofásico, esto implica que grava exclusivamente un traspaso de dominio, el primero, con la característica de que la carga impositiva la asume el consumidor final; Mauricio Plazas Vega sostiene que este tipo de impuesto conocido también como 'gravamen monofásico productor o importador' contiene ventajas que "se concretan a la facilidad del control y a la administración del gravamen"⁸⁶. En forma puntual se ha llegado a afirmar que "en comparación con las etapas de 'comerciante mayorista' o 'minorista', el numero de 'responsables' es bastante inferior; los sujetos pasivos jurídicos tienen en promedio mayor solvencia y respaldo económico; la contabilidad responde en mejor forma a las exigencias legales; y los fraudes y la evasión fiscal son menos probables"⁸⁷; todas estas ventajas representan un gravamen útil y práctico teóricamente hablando pero cuyas dificultades metodológicas como veremos más adelante eliminan la practicidad del panorama. Al respecto Mario Prado sobre el ICE ecuatoriano nos dice:

"Al ser el ICE un impuesto monofásico, de primera etapa, lo que grava es la primera transferencia, pues considerando la técnica de este impuesto, el legislador al expedir la ley está impedido de conocer si el fabricante venderá toda su producción o un aparte de ella a cadenas de distribución, o a los consumidores finales. Por lo tanto, el hecho imponible, doctrinaria y legalmente no es el acto de consumir, sino la transferencia de los bienes gravados o su "incorporación al tráfico mercantil"⁸⁸

⁸⁵ Cfr. Artículos 75, 77 y 80. Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación. Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010. Lexis S.A. Quito.

⁸⁶ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 34

⁸⁷ Véase a M. Carter, Kenneth Lem y otros, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad. Informe Carter*. Madrid. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, versión española del Instituto de Estudios Fiscales de España, 1975, Pg. 24,25.

⁸⁸ Mario Prado, "Reforma al Impuesto a los Consumos Especiales" en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008, Pg. 186.

Lo dicho y lo normado avista confusiones en cuanto a la técnica del impuesto, no queda duda de que al ser el sujeto pasivo el mismo productor, importador o prestador de servicios, por el hecho de asumir la carga impositiva el consumidor final, que jurídicamente la naturaleza del ICE es de impuesto indirecto, no quiero entrar a hacer el análisis económico con relación al beneficiario o causante del impuesto, ya que llegaría a la misma conclusión a la que llegué con el IVA; en este punto deseo dejar claro otros factores; como el hecho de que este impuesto “toma al consumo como una manifestación de capacidad contributiva y lo que grava no es el acto de consumir, sino la transferencia de los bienes gravados de producción nacional o la desaduanización en el caso de los bienes importados, o la prestación de servicios”⁸⁹; sin embargo, queda la duda, ¿Cómo asume la carga impositiva el consumidor final?, sobre todo si el traspaso inicial no se efectuó directamente a su persona, sino que por el contrario, se presentaron múltiples intermediarios a través de cadenas de distribuidores.

Esta interrogante tiene una respuesta netamente económica, los productores transfieren los productos cargando el coste del impuesto generado al precio base de la primera venta; para evitar repercusión en el intermediario o vendedor final, el productor o importador sugiere o determina los precios finales para la venta al público, mismos que se convierten en la base imponible para el cálculo del impuesto y que no deberá considerar el IVA causado, de tal forma que cuando el producto llega al consumidor, el coste final está calculado con relación al ICE causado en la primera transferencia, a través de este mecanismo queda recuperado el impuesto pagado por el productor o importador a través de la venta, bien sea directa o a través de la cadena de distribuidores e intermediarios, toda vez, que el impuesto pagado en la primera transferencia se carga proporcionalmente a cada unidad vendida.

Mauricio Plazas Vega afirma que “la base gravable del impuestos es inferior en esta modalidad de ‘primera etapa’ que en cualquiera de las otras. (Tal es el caso de gravámenes plurifásicos acumulativos como el IVA ecuatoriano) La razón es obvia, y se encuentra en el hecho de que el precio de venta del fabricante ‘base gravable del tributo en primera etapa’ es inferior al precio de venta del ‘comerciante mayorista o minorista’⁹⁰, en cuyo caso la suficiencia recaudatoria de la administración se alcanza en razón no de la cantidad de traspasos de dominio que un mismo bien pueda tener, sino de la tarifa del impuesto para cada uno, sobre todo si consideramos que los bienes sujetos al ICE son considerados suntuarios.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, Pg. 34 (El texto en paréntesis es mío).

En igual forma opera para la prestación de servicios, aunque generalmente ésta se ejecuta una vez y en forma directa hacia el consumidor final, en cuyo caso el ICE se traslada en un solo traspaso; claro está que en teoría la técnica del impuesto no reviste mayor complejidad; sin embargo, en la práctica la legislación interna puede establecer reglas para la determinación de la base imponible de acuerdo al tipo de bien o servicio, lo que puede acarrear dificultades metodológicas en el cálculo del impuesto y en la repercusión en el consumidor final.

Sobre la base gravable del impuesto Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega sostienen:

"Los impuestos selectivos se aplican utilizando tasas específicas y tasas ad-valorem. En el caso de las tasas ad-valorem, las mismas se pueden aplicar sobre el precio del fabricante o importador, o sobre el precio de venta al consumidor final o precio de venta al detallista. Dado que en todos los casos el sujeto pasivo del impuesto es el fabricante o importador, existen diversos métodos para estimar el precio de venta al detallista. En algunos países se utilizan encuestas para obtener este precio, en otros países se utiliza el precio sugerido por el fabricante y finalmente en algunos países se fija un margen de comercialización presuntivo, que es un porcentaje que se aplica sobre el precio del fabricante. De acuerdo con estas características podemos identificar cuatro diferentes modalidades del impuesto selectivo al consumo: a) Tasas o montos específicos por unidad física, b) Tasas ad-valorem sobre el precio final, utilizando encuestas o precios sugeridos por el fabricante, c) Tasas ad-valorem sobre el precio final, utilizando márgenes presuntivos de comercialización; y, d) Tasas ad-valorem sobre el precio ex fábrica o ex aduana"⁹¹.

Consecuentemente, de una correcta selección de la modalidad del impuesto conforme las características del régimen y de las finalidades tanto fiscales como extrafiscales y de una correcta aplicación de la metodología del impuesto dependerá la existencia de un impuesto justo o por el contrario uno injusto; en ese sentido, de acuerdo con Mario Prado, estudioso ecuatoriano, el ICE puede llegar a convertirse en una reprimenda al productor o importador de bienes suntuarios o dañinos para la salud, o al prestador de servicios especiales⁹², de tal forma que es indispensable, escoger una modalidad apropiada a las circunstancias del régimen, establecer fines extrafiscales apropiados y alcanzables y sobre todo trasladar el ICE al consumidor final aplicando correctamente la metodología del impuesto, para de esa forma lograr mantener su naturaleza intacta.

Este criterio del autor ecuatoriano es internacionalmente aceptado; así José Luís Pérez de Ayala, en su obra *Explicación Técnica de los Impuestos*, señala:

⁹¹ Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega. *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos*. Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. 2002. Pg. 41.

⁹² Ver Mario Prado, *Reformas al Impuesto a los Consumos Especiales*, obra citada, Pgs. 185-189

“Se trata, en suma de un impuesto sobre el consumo que grava al consumidor en el precio de sus compras. Con la peculiaridad de que la materia imponible, no es nunca el acto del consumo en sí mismo, sino que a este último se llega a gravar por el método indirecto de repercusión, en el precio del tributo. Con la implicación adicional de que si el gravamen no es repercutido o trasladado, del vendedor (que lo pago), al consumidor, el impuesto pierde su carácter de impuesto al consumo, para quedar convertido, al menos temporalmente, en un impuesto sobre la empresa vendedora”⁹³.

Sobre esta repercusión necesaria para mantener la naturaleza del gravamen; cabe aclarar, que la repercusión del ICE en el consumidor final, es tributaria y socialmente justa, si bien en la mayoría de los casos el consumidor final no participa directamente del hecho generador, es decir el primer traspaso de dominio, como si sucede en el caso del IVA, donde cada traspaso es un hecho generador independiente del anterior; por otro lado, es el consumidor final el causante del mismo, ya que por efectos del mercado en relación a la demanda de bienes y servicios suntuarios o dañinos para la salud, el consumo es el objeto imponible y consecuentemente hecho revelador de gran capacidad contributiva, de ahí que el legislador al concebir la norma, permita junto con el traspaso de dominio o la prestación del servicio, la traslación de la carga impositiva en la persona manifestante de la aptitud de comprar o de convertirse en forma voluntaria en consumidor de un producto nocivo para sí mismo.

De todo lo dicho sobre el ICE hasta el momento resaltan algunos hechos trascendentales; el primero nos indica que este impuesto es uno de los pilares fundamentales que sostienen al Régimen Tributario Ecuatoriano; el segundo, que el ICE es un impuesto multifuncional, esto significa que puede llegar a tener variadas finalidades, tantas como el régimen requiera; y finalmente un tercer hecho por el cual la importancia de este impuesto está generalmente dada no en función de la recaudación, sino en el cumplimiento de fines extrafiscales de diversa naturaleza, convirtiéndose en un mecanismo para alcanzar finalidades si bien no ajenas a la planificación tributaria, son más cercanas a políticas ecológicas, sanitarias, económicas y demás compatibles; en ese sentido, el sustento que le otorga a la estructura tributaria ecuatoriana está dado en razón de dos fuerzas, la primera son los niveles de recaudación, fuerza aunque importante no la primordial como si lo es la segunda, es decir, los fines extrafiscales del impuesto, que coadyuvan a su vez al cumplimiento de las metas de igual naturaleza que soporta el régimen en general.

Sobre estas afirmaciones es importante conocer la posición de la doctrina contemporánea; así, "de acuerdo con Mc Carten y Stotsky los impuestos selectivos al consumo gravan bienes que

⁹³ José Luís Pérez de Ayala, *Explicación Técnica de los Impuestos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, Pgs. 166-167

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 negativas⁹⁴.

Sobre este criterio se debe rescatar además de la naturaleza económica y el particular comportamiento de los bienes gravados en el mercado, que son precisamente las externalidades negativas resultado de su producción y comercialización, las que se intentan controlar a través de las finalidades extrafiscales del impuesto, motivo por el cual, su presencia en los regímenes y sistemas impositivos del mundo cobra cada vez mayor fuerza.

Como cierre a este estudio doctrinario sobre el ICE resulta apropiado analizar el criterio de Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega quienes sostienen lo siguiente:

"Existen varios fundamentos para la imposición selectiva al consumo, siendo los más importantes tres:

a) Son una fuente importante de generación de ingresos. La razón más importante para utilizar los impuestos selectivos al consumo es que se puede recaudar sumas importantes con pequeños efectos distorsionadores, requiriendo costos pequeños de las administraciones tributarias y pocas probabilidades de evasión tributaria, si es que están adecuadamente diseñados. Los bienes afectos a impuestos selectivos tienen grandes volúmenes de ventas, pocos productores, demanda inelástica, fácil diferenciación y ausencia de sustitutos cercanos.

b) Permiten la corrección de externalidades negativas. Los bienes cuyo uso produce externalidades negativas y por lo tanto es apropiado gravarlos con impuestos selectivos al consumo son los productos del tabaco y el alcohol. Insumos para el uso de vehículos motorizados (incluyendo combustibles y vehículos). Los impuestos selectivos elevados en el uso de vehículos motorizados se justifican por las externalidades negativas que producen a través de la contaminación del aire, agua y ruido, así como por la congestión de las vías de transporte.

c) Son herramientas para mejorar la equidad vertical. En algunos países se intenta utilizar los impuestos selectivos al consumo como instrumentos para mejorar la equidad vertical⁹⁵.

Este criterio, por demás cierto y apropiado, no hace más que ratificar en pocas líneas todo lo afirmado sobre este impuesto ecuatoriano y sus similares extranjeros; en cuanto a la importancia de su existencia, toda vez que más allá de los importantísimos ingresos que pueda producir para coadyuvar con los fines fiscales del régimen en general, no puede olvidarse además la trascendental función extrafiscal de corregir externalidades negativas y ser herramienta de justicia impositiva, a tal punto que cada bien gravado, intrínsecamente lleve consigo una meta extrafiscal de una naturaleza

⁹⁴ Mc Carten y Stotsky "Excise taxes". Tax Policy Handbook. Parthasarathi Shome, Editorial Fiscal Affairs Department. IMF Washington DC 1995 en Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega. *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos*. Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. 2002. Pg. 40.

⁹⁵ Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega. Obra citada. Pg. 41.

tal, que permita al régimen tributario vincularse directamente con las políticas económicas, sanitarias, ecológicas y demás compatibles del gobierno; de tal forma que este impuesto pilar fundamental del Régimen Tributario Ecuatoriano, debe ser diestramente aplicado, gestionado y administrado, en beneficio no solo de la administración tributaria, sino también del Estado y de la ciudadanía en general.

2.4 La Presión Fiscal. Análisis doctrinario.

Habiendo analizado doctrinariamente a los principales tributos de recaudación nacional IVA, ICE e IR, a continuación procederé a estudiar brevemente desde la misma perspectiva a la presión fiscal, toda vez que este es un indicador económico oficial que permite verificar a partir de datos oficiales de suficiencia recaudatoria emitidos por el ente administrador, la incidencia en la economía de los contribuyentes, cuantificando porcentualmente el monto detraído de su capacidad contributiva; valga la pena aclarar que para poder entender los datos oficiales sobre presión tributaria, es indispensable conocer su fundamento teórico, de ahí que en el presente acápite el análisis será puramente doctrinario, dejando pendiente para el capítulo tercero efectuar el análisis económico sobre los resultados obtenidos en el Ecuador y vincularlos tanto con las reformas de la última década como a la verificación de los principios previamente estudiados.

Para hablar de presión fiscal, hay que tener en claro que la recaudación por impuestos constituye una de las fuentes de mayor trascendencia del sector público para obtener recursos; esto implica que si bien no constituye la única fuente, sin su existencia difícilmente un Estado podría solventar el gasto público; por ende hablar de presión fiscal, equivale a hablar matemáticamente de la importancia de los impuestos; y, si se analiza el resultado oficial del ente administrador, dicho ejercicio equivale a observar la visión estatal sobre el peso de los tributos en la capacidad contributiva de los obligados.

La doctrina moderna ha enfatizado la necesidad de diferenciar a la presión fiscal de la presión financiera; Adolfo Atchabahian diferencia estos conceptos, sustentando que:

“[...] además del peso soportado por la comunidad [como consecuencia de la percepción de tributos sobre el Estado, existe-sobre todo en nuestro tiempo, con tan extraordinario crecimiento de las deudas públicas- otra suerte de cargas representadas por las derivaciones económico-financieras que sobrevienen a la emisión de

empréstitos públicos. De ahí la distinción entre presión tributaria- que solo se refiere a los recursos tributarios y presión financiera, que agrega a tales recursos los de cualquier origen obtenidos por el Estado⁹⁶.

Con lo dicho, queda claro que la presión fiscal debe ser entendida como cantidad de recursos económicos que se extrae a la economía de los contribuyentes por temas impositivos exclusivamente, y que dependiendo de las necesidades financieras del régimen puede planificarse; de hecho el objetivo de todo Estado es elevar su presión fiscal a niveles óptimos de suficiencia recaudatoria.

La presión fiscal contabiliza los ingresos por impuestos directos e indirectos, con el objeto de calcular matemáticamente el nivel de esfuerzo de los contribuyentes al momento de desembolsar la cuantía de los tributos. El cálculo se efectúa con relación al Producto Interno Bruto PIB y mide porcentualmente la carga económica asumida por los contribuyentes.

Un criterio aunque de antaño pero acertado sobre presión fiscal o presión tributaria, aún para nuestros tiempos es el de Alejandro Ruzo; quien sostiene, que "la presión tributaria está representada por la gravitación del impuesto sobre la colectividad social"⁹⁷, toda vez, que la presión fiscal representa la carga que los contribuyentes asumen directamente para solventar el gasto público, por ende la medición de presión fiscal, no es más que la cuantificación del peso del régimen tributario sobre las rentas de los particulares.

El cálculo de presión fiscal puede contener o no a las prestaciones de la seguridad social, además de los impuestos directos e indirectos; esto implica que existen diferentes cálculos y diversos resultados de presión fiscal, dependiendo de las variables contempladas para el cómputo y de la fórmula utilizada, el cálculo oficial de presión fiscal es el emitido por el organismo de administración tributaria central competente; sin embargo, el más confiable es aquel que incluya los ingresos de todos los segmentos de la administración tributaria, principalmente los ingresos de las entidades seccionales autónomas y los de la seguridad social.

Existen diversas fórmulas para calcular la presión fiscal (P) y cada una de ellas puede incorporar multiplicidad de variables, en forma general, se dice que equivale al monto anual detruido de la economía privada en concepto de tributos (I), sobre la renta nacional durante un mismo período fiscal (R).

$$P= I/ R$$

⁹⁶ Adolfo Atchabahian, "Concepto y determinación de la presión tributaria", en *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*. Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía. 2002. P.148

⁹⁷ Alejandro Ruzo, *Curso de Finanzas, Teoría moderna del Impuesto*, Buenos Aires, Sin editorial, 1925.

A esta fórmula se le han de agregar las variables necesarias para el cálculo; Griziotti Benvenuto⁹⁸; sostiene que para que el cálculo sea preciso, es necesario restar en una nueva ecuación el capital suficiente para sostener el costo de la vida (V) de las rentas nacionales (R); por otro lado, se debe restar al monto anual detráido de la economía privada en concepto de tributos, el beneficio brindado por el Estado en la prestación de servicios (S) y los beneficios de la actividad financiera con fines extrafiscales (E); es decir que la presión fiscal general equivale a:

$$P= I-(S+E)/R-V$$

Aun cuando la fórmula planteada por Griziotti Benvenuto es de naturaleza compleja y mucho más lo es su aplicación práctica; en mi criterio la misma incorpora las variables necesarias para obtener un cálculo acertado; cabe aclarar además, que la presión fiscal no se calcula exclusivamente con relación a la recaudación total de todos los impuestos; de hecho, se efectúan cálculos proporcionales para cada uno de ellos, para lo cual la fórmula ha de contemplar variables particulares al caso; aunque dichas fórmulas, no serán objeto de estudio por su contenido extremadamente técnico y económico, para mayor claridad recomiendo el estudio titulado *Concepto y determinación de la presión tributaria* de Adolfo Atchabahian, en cuyo análisis se explica cada variante de la fórmula de Benvenuto Griziotti desde una visión económica.

Una vez que ya hemos reconocido la estructura tributaria vigente en el Ecuador como un régimen tributario y habiendo analizado doctrinariamente todas las variables de esta investigación, queda finalmente emprender la etapa final de estudio evolutivo tanto de la norma general tributaria como de la correspondiente a cada impuesto objeto de esta investigación; consecuentemente, en el siguiente capítulo procederé a observar a los impuestos de recaudación nacional IVA, ICE e IR, considerados como los más relevantes para el régimen a partir de una visión histórica de cambio y adaptación a las circunstancias del Estado, sobre la cual he discutido en el capítulo primero, además procederé a analizar las reformas tributarias desde una visión general en estrecha vinculación con la verificación positiva de los principios de suficiencia recaudatoria y de capacidad contributiva a partir de un estudio general sobre la presión tributaria en el Ecuador y el comportamiento de los impuestos en la última década.

⁹⁸ Ver secuencia de fórmulas en Griziotti Benvenuto, *Principios de la ciencia de las finanzas*, 1949, Pg-115-119 y del mismo autor *Capacidad contributiva y Presión Tributaria*, Ministerio de Hacienda Economía y Previsión de la Provincia de Buenos Aires, La Plata, 1958. Pg. 14-16

CAPITULO III

INCIDENCIA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

3.1 Reformas tributarias generales a partir de 1999 en el Ecuador

Anteriormente he manifestado que el régimen tributario en su parte normativa ha debatido constantemente con innumerables reformas; esta diversificación normativa es producto tanto de la necesidad de adaptar la norma al cambio de circunstancias económicas, políticas y sociales en el país; como del ejercicio de determinadas políticas de gobierno, en relación a la función parafiscal de los impuestos.

Con el objeto de compilar la evolución histórica del Régimen Tributario Ecuatoriano, considero pertinente analizar las reformas efectuadas en dos cuerpos normativos de trascendental importancia para la estructura normativa; en primer lugar el Código Tributario, hoy norma con carácter orgánica, que sienta las bases de la administración tributaria central, la importancia de su análisis reluce por el lugar que tiene en la estructura normativa aplicada a la actividad del Servicio de Rentas Internas, entidad encargada de la administración de los tributos de recaudación nacional IVA, ICE e IR objeto de este estudio; por otra parte, es indispensable estudiar a profundidad la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI; por cuanto contiene en su articulado las disposiciones vigentes relativa a tales impuestos además de otros vigentes; toda vez que esta ley ha sido innumerablemente reformada.

Tanto el Código Tributario como la Ley de Régimen Tributario Interno serán analizadas con mayor énfasis con relación a las reformas de la última década; sin embargo, dado que ninguno de estos cuerpos normativos datan ni de la presente ni de la pasada década, es indispensable hacer un compendio histórico que aunque breve permita conocer el panorama evolutivo global y no partes segmentadas de este, considerando que las reformas suelen ser el resultado del cambio de circunstancias históricas en la política, economía y panorama social.

3.1.1 Reformas al Código Tributario

El Código Tributario nace mediante Decreto Supremo N° 1016 publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 el 23 de diciembre de 1975 durante la administración del General

Guillermo Rodríguez Lara, se mantuvo vigente en su versión original hasta 1986 donde se implementaron las primeras reformas dadas por el Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en Registro Oficial 532 de 29 de septiembre.

Al ser los impuestos IVA, ICE e IR, el objeto principal de este trabajo investigativo, si bien deseo plantear el panorama general de la evolución normativa de este cuerpo legal, conviene hacer énfasis en aquellas disposiciones normativas y reformas que de alguna manera influenciaron el desarrollo normativo de estos impuestos.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CODIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario de 1975 estableció en el artículo 1 su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

1975 Art. 1. Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.⁹⁹

PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

El artículo 2 estableció que “las disposiciones de este Código y de las demás Leyes Tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales o especiales y solo podrán ser modificadas o derogadas por disposición expresa de otra Ley destinada específicamente a tales fines. En consecuencia no serán aplicables por la Administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto”.

RESERVA DE LEY Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El artículo 3 contuvo a la *reserva de ley* en los siguientes términos: “La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley”. El artículo 4 disponía que las leyes tributarias determinaran el objeto imponible,

⁹⁹ Decreto Supremo N° 1016 publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 el 23 de diciembre de 1975.

los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; y, los reclamos o recursos que deban concederse conforme a dicho Código. En cuanto al régimen tributario el artículo 5 señalaba que el ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y HECHO GENERADOR

Con relación a la *obligación tributaria*, el artículo 14 la definió como “el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.

Conforme el artículo 15 el hecho generador se entendía como “el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”, su calificación conforme el artículo 16 se determinó en los siguientes términos: “cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. (Inciso segundo) “Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Todas estas disposiciones se han mantenido vigentes aun pasando por reformas esporádicas, una codificación y la gran reforma implementada en 2007 vigente desde el 1 de enero de 2008 con la *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*; formalmente identificado como Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Algunas conservan el texto original y otras han sido modificadas parcialmente.

POTESTAD REGLAMENTARIA

Un punto importante de análisis es el relativo a la Potestad Reglamentaria incluido en el artículo 7 de la versión de 1975, en los siguientes términos “Corresponde al Ejecutivo, a través del Ministerio de Finanzas, la reglamentación de las Leyes Tributarias, a fin de facilitar su aplicación. (Inciso segundo) “Cuando la Ley conceda facultad reglamentaria a las Municipalidades, Consejos

Provinciales u otras entidades acreedoras de tributos, tal facultad se ejercerá previo dictamen favorable del Ministro de Finanzas". (Inciso tercero) "Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la Ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. Así también destaca la *gestión tributaria* que de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 le correspondía privativamente al Ministerio de Finanzas, en cuanto no hubiere sido expresamente atribuida por ley a otra entidad pública".

EXENCIONES TRIBUTARIAS

En cuanto a las exenciones el artículo 30 las concibió como "la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social" que de acuerdo con lo previsto en el artículo 31: "Solo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal", además conforme el artículo 32 "la exención solo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario".

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En lo relativo a la estructura organizativa he comentado previamente sobre su estructura original y los momentos más relevantes de su evolución; en este punto, cabe resaltar que el artículo 63 del Código Tributario de 1975 expresamente señalaba:

1975 Art. 63.- "Se concibe a la Administración Tributaria Central dentro del marco del ámbito nacional, al Ministro de Finanzas, y éste, por medio de la Dirección General de Rentas, la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros y la Dirección Nacional de Aduanas, o por los demás órganos administrativos que la Ley pudiera establecer. La misma norma se aplicará:

- 1) Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
- 2) En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la Administración Central; y,
- 3) Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por Ley a las Municipalidades¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Cfr. Decreto Supremo 1016. Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 958 23 de diciembre 1975; hasta antes de las reformas dadas por Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en Registro Oficial 532 de 29 de septiembre de 1986. Lexis S.A. - Sistema Integrado de Legislación Ecuatoriana en Internet. Quito. 2010.

Hasta abril de 1998 el Código Tributario había sido reformado parcialmente alrededor de una decena de veces, en su mayoría por leyes especiales o decretos que modificaban determinados artículos¹⁰¹, hasta la reforma efectuada por la Ley No. 79, publicada en Registro Oficial 297 de 15 de Abril de 1998; antes de las reformas dadas por Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de Julio de 1998, se puede decir que no existieron modificaciones de peso en cuanto las normas expresamente citadas.

Una reforma que compete a los impuestos a ser analizados es la reforma al artículo 34 mediante Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995 que agregó al articulado original¹⁰² un último inciso con el texto "Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a los Consumos Especiales ICE"; lo que implicó de ahí en adelante que las exenciones generales que son contempladas en este Código son de aplicación válida para el IR.

No debe pasarse por alto las formas alternativas de administración tributaria así conforme el artículo 64 en cuanto a la administración tributaria seccional se establecía que "en el ámbito provincial o municipal, la dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial y al Alcalde o Presidente del Concejo, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine. (Inciso segundo) A los propios órganos corresponderá la Administración Tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o éstos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos; el artículo 65 relativo a la administración tributaria de excepción dispuso: "Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la Ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la Ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las Autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.

¹⁰¹ Las reformas fueron incorporadas a partir de las siguientes modificaciones: Decreto Supremo 1016-A, Suplemento del Registro Oficial No. 958, 23 de diciembre de 1975. Decreto Ley 29, Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986. Ley 006, Registro Oficial No. 97, 29 de diciembre de 1988. Ley 56, Art. 110, Registro Oficial No. 341, 22 de diciembre de 1989. Ley 72, Art. 56, Registro Oficial No. 441, 21 de mayo de 1990. Ley 27, Registro Oficial No. 192, 18 de mayo de 1993. Ley 51, Registro Oficial No. 349, 31 de diciembre de 1993. Ley 93, Suplemento del Registro Oficial No. 764, 22 de agosto de 1995. Decreto Ley 04, Art. 102 literal a), Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Decreto Ley 05, Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Ley 41, Registro Oficial No. 206, 2 de diciembre de 1997. Ley 79, Registro Oficial No. 297, 15 de abril de 1998.

¹⁰² En cuanto al régimen de exenciones generales el artículo 34 del Código de 1975 disponía: "Sin perjuicio de lo que se disponga en Leyes Especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales: 1. El Estado, las Municipalidades, los Consejos Provinciales, las Entidades de Derecho Público y las Entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública; 2. Los Organismos o Empresas del Estado, de las Municipalidades o otras Entidades del Gobierno Seccional o Local, constituidos con independencia administrativa y económica como Entidades de Derecho Público o Privado, para la prestación de servicios públicos; 3. Las Empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público; 4. Las Instituciones y Asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de Educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; 5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros Organismos Internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y, 6. Bajo la condición de reciprocidad internacional: a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país; b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y, c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Una de las reformas más relevantes en 22 años es la correspondiente al artículo 63 relativo a la estructura de la Administración Tributaria Central; esta disposición normativa fue reformada mediante la Ley No. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997; cambiando el texto original por el siguiente:

1998 "Art. 63.- Administración Tributaria Central.- La Dirección de la administración tributaria corresponde, en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la que la Ley establezca.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la Administración Central; y,
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por Ley a las Municipalidades¹⁰³.

Mediante esta reforma se redirecciona la gestión administrativa hacia el Presidente de la República, cuyo titular anterior era directamente el Ministerio de Finanzas, de esta forma se inicia una labor de fortalecimiento del poder presidencial en el ámbito tributario; y se complementa con la figura de la delegación administrativa tributaria en virtud de la ley; además se debe considerar que se mantuvo el texto del artículo 7 por el cual la potestad reglamentaria le correspondía al Ejecutivo, a través del Ministerio de Finanzas, la reglamentación de las Leyes Tributarias, a fin de facilitar su aplicación; entidad que además de acuerdo al artículo 8 hasta 1997 y parte de 1998 estaba imbuida de la gestión tributaria en forma privativa en cuanto no hubiere sido expresamente atribuida por ley a otra entidad pública; hecho que en efecto sucedió con el nacimiento del Servicio de Rentas Internas, mediante su ley de creación en enero de 1998, organismo encargado de la gestión tributaria de los tributos de recaudación nacional, tales como IVA, ICE y el IR.

Este artículo fue reformado nuevamente por el Art. 127 No. 2 de Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de Julio de 1998, que incorporó el inciso segundo con el texto: "En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables¹⁰⁴. Con esta reforma la materia aduanera es separada por principio de especialidad a través de norma 'especial'; reforma histórica implementada con la Ley Orgánica de Aduanas que a

¹⁰³ Esta versión fue tomada desde las reformas dadas por Ley No. 79, publicada en Registro Oficial 297 de 15 de abril de 1998; hasta antes de las reformas dadas por Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de julio de 1998. Lexis S.A. - Sistema Integrado de Legislación Ecuatoriana en Internet. Quito. 2010. (Lo subrayado es mío).

¹⁰⁴ Esta versión fue tomada desde las reformas dadas por Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de julio de 1998; hasta antes de las reformas dadas por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999. Lexis S.A. - Sistema Integrado de Legislación Ecuatoriana en Internet. Quito. 2010.

su vez permite el nacimiento de la Corporación Aduanera Ecuatoriana como organismo de administración.

CODIFICACIÓN 9

Hasta el año 2005 las reformas a este cuerpo normativo habían sido incorporadas de manera paulatina a partir de decretos y leyes; en el año 2005 el Congreso Nacional en uso de las facultades concedidas por la Constitución de la República de 1998 entonces vigente procedió a la codificación¹⁰⁵ del Código Tributario con el objeto de reorganizar su estructura, se publicó en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 de 14 de junio del 2005¹⁰⁶; y se mantuvo sin modificaciones hasta antes de las reformas dadas por Decreto Legislativo No. 000 emitido por la Asamblea Constituyente, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

PODER TRIBUTARIO

La codificación incluyó modificaciones a las bases generales del Código Tributario, sobre todo en cuanto a la inclusión de un artículo relativo al *poder tributario*, el texto del artículo 3 en vigencia desde la Codificación 9 señala:

2005 Art. 3 "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.

En cuanto a la reserva de ley, el artículo 4 vigente conserva intacto el texto del Código de 1975 y determina que "las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y

¹⁰⁵ Codificación 9 elaborada por la Comisión de Codificación y aprobada por el Congreso Nacional en pleno.

¹⁰⁶ Fuentes de la Codificación del Código Tributario hasta el año 2005: Constitución Política de la República del Ecuador. Decreto Supremo 1016-A, Suplemento del Registro Oficial No. 958, 23 de diciembre de 1975. Decreto Ley 29, Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986. Ley 006, Registro Oficial No. 97, 29 de diciembre de 1988. Ley 56, Art. 110, Registro Oficial No. 341, 22 de diciembre de 1989. Ley 72, Art. 56, Registro Oficial No. 441, 21 de mayo de 1990. Ley 27, Registro Oficial No. 192, 18 de mayo de 1993. Ley 51, Registro Oficial No. 349, 31 de diciembre de 1993. Ley 93, Suplemento del Registro Oficial No. 764, 22 de agosto de 1995. Decreto Ley 04, Art. 102 literal a), Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Decreto Ley 05, Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Ley 41, Registro Oficial No. 206, 2 de diciembre de 1997. Ley 79, Registro Oficial No. 297, 15 de abril de 1998. Ley 99, Registro Oficial No. 359, 13 de julio de 1998. Ley 98-12, Suplemento del Registro Oficial No. 20, 7 de septiembre de 1998. Ley 99-24, Suplemento del Registro Oficial No. 181 30 de abril de 1999. Ley 99-41, Suplemento del Registro Oficial No. 321, 18 de noviembre de 1999. Ley 2001-41, Suplemento del Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001. Código de Procedimiento Penal publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 360 del 13 de enero del 2000.

pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

El artículo 5 de la Codificación 9 incorporó a más de los principios tributarios de generalidad e igualdad que rigen desde 1975 en el régimen tributario a los principios de legalidad, proporcionalidad e irretroactividad.¹⁰⁷; con esta reforma se busca sentar las bases para alcanzar justicia tributaria en el régimen ecuatoriano, a partir del cumplimiento de un conjunto de principios fundamentales que permiten el equilibrio y armonía en el vínculo jurídico impositivo entre sujeto activo y sujeto pasivo.

FACULTAD REGLAMENTARIA

Algo que destaca en la codificación es la reforma al artículo 7 en el cual se determina la *facultad reglamentaria* en los siguientes términos:

2005 Art. 7.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal¹⁰⁸.

Esta reforma buscaba dotar de simplicidad y eficacia administrativa al régimen tributario, mediante la concesión de potestad reglamentaria parcial y particular, a directores y gerentes de los organismos de la administración tributaria central y otras autoridades en los diversos segmentos, todo esto con el objeto de facilitar la labor de gestión y administración de los tributos.

Con esta reforma se ratifica en la norma general tributaria, lo ya dispuesto en las leyes especiales en 1998 que permitió la creación del SRI y de la CAE.

¹⁰⁷ Esta versión fue tomada desde la Codificación 9 hasta las reformas dadas por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

¹⁰⁸ Esta versión fue tomada desde la Codificación No. 9, publicada en Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio del 2005.

INTERESES Y RECARGOS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO

La *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria* incorporó reformas relativas a los intereses a cargo del sujeto pasivo en caso de obligaciones tributarias no satisfechas, modificando el artículo 21; antes de la codificación este artículo había sido modificado en dos oportunidades, la primera vez mediante Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de Diciembre de 1993 y la segunda oportunidad, cuando fue sustituido por artículo 41 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de Mayo del 2001, la reforma de 2007 aumentó la tarifa de de 1.1% a 1.5% veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción.

En el artículo 90 relativo a la determinación por el sujeto activo se agregó un segundo inciso con el texto: “La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”¹⁰⁹; esta reforma podría considerarse en pugna con el principio de equidad tributaria, por cuanto pone al sujeto pasivo en desventaja frente al sujeto activo, por el mero hecho de asumir una obligación que ha sido determinada por el sujeto activo y no por sí mismo; por otra parte, hay quienes consideran apropiado el recargo, por cuanto la actividad de determinación por parte del sujeto activo, implica el uso de recursos del Estado, lo que a su vez genera gastos, por ende el recargo pone en equilibrio al Estado con relación al contribuyente que no ha afrontado gasto alguno.

SANCIONES

El artículo 102 de la codificación que imponía sanciones a terceros fue derogado por Art. 4 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; además, con el objeto incentivar mayor y mejor cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, se incrementaron las sanciones pecuniarias en caso de incumplimiento, reforma efectuada mediante la sustitución del último inciso del artículo 103 por el siguiente contenido:

2007 Art. 103 Inciso final: “La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de treinta dólares de los Estados Unidos de América (30 USD) a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América (1.500 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá

¹⁰⁹ Segundo inciso agregado por Art. 2 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público¹¹⁰.

Esta modificación la he tomado en cuenta por cuanto al estar imbuido el Director del Servicio de Rentas Internas SRI de potestad reglamentaria especial en cuanto a la emisión de resoluciones generales y circulares que permitan la aplicación correcta de los tributos de recaudación nacional a su cargo; el incumplimiento por parte de los contribuyentes en las obligaciones formales relativas al IVA, ICE o IR, tanto aquellas determinadas en la ley y el reglamento, como las emitidas por el Director del SRI en sus actos normativos; estas últimas por ser de difícil acceso al conocimiento del contribuyente común, esta reforma puede conllevar a graves repercusiones económicas.

EXENCIONES GENERALES

El texto del artículo 35 del régimen de exenciones generales modificó el texto del numeral 1 concediendo exención general en la siguiente forma: 1. "El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública"¹¹¹ a través de la disposición final segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009.

Finalmente, he de aclarar que si bien se han efectuado desde 1975 múltiples reformas, incluidas aquellas de gran relevancia efectuadas en el período 2007-2010, la recopilación efectuada, responde a criterios de vinculación directa con la evolución normativa de los impuestos de recaudación nacional, IVA; ICE e IR; sin que por ello se deba olvidar que se efectuaron importantes modificaciones a las disposiciones relativas a la procesal y contenciosa de la materia tributaria; finalmente, no puede olvidarse además, que por efecto de las últimas reformas, la evolución de este cuerpo normativo desembocó en la conversión de norma general a norma de carácter orgánico.

¹¹⁰ Texto original codificado: La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de veinte y seis dólares veinte y ocho centavos de los Estados Unidos de América (26,28 USD) a ciento ochenta y cuatro dólares dos centavos de los Estados Unidos de América (184,02 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.

¹¹¹ Esta versión fue tomada de las reformas dadas por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

3.1.2 Reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento

La Ley de Régimen Tributario en adelante LRTI, se erige como el alma del *Régimen Tributario Ecuatoriano*, contiene la normatividad vigente de la tributación ortodoxa y heterodoxa de mayor importancia para el Ecuador; en el presente acápite me propongo hacer un análisis desde una visión histórica muy general, toda vez que he de entrar en detalles al analizar independientemente los impuestos de recaudación nacional objeto de este estudio.

La LRTI o Ley # 56 fue publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989, se ha mantenido vigente durante dos décadas y ha soportado alrededor de 47 reformas; esta ley nace de la imperiosa necesidad de reducir la dispersión normativa vigente a la época y de restablecer o reestructurar los objetivos fiscales y parafiscales de los impuestos, con la prioridad estatal de fortalecer el sistema de imposición interna para limitar la dependencia presupuestaria del Estado a los recursos petroleros, la LRTI, continua siendo el mecanismo seleccionado por el legislador para corregir las distorsiones del régimen impositivo en el Ecuador y a coadyuvar en el propósito de alcanzar una eficiente asignación de los recursos que garantice la equidad del régimen y la neutralidad fiscal necesarias para el emprendimiento económico, de ahí las reformas a esta ley son constantes y periódicas.

Con su promulgación se derogaron multiplicidad de leyes, decretos supremos, y artículos de diversos cuerpos normativos, se derogaron impuestos inaplicables, se regularon los impuestos vigentes que eran de utilidad fiscal y parafiscal; la implementación de nuevos principios y reglas, coadyuvó para restablecer el orden del régimen impositivo, se unificaron impuestos a diversos consumos y servicios varios en el hoy conocido ICE, se le otorgó mayor fuerza al IVA y se estableció un sistema de renta global mediante la reestructuración del IR¹¹².

¹¹² Entre las derogatorias de mayor trascendencia encontramos a La Ley de Impuesto a la Renta cuya codificación se hizo mediante Decreto 1283, publicado en el Registro Oficial No. 305, de 8 de septiembre de 1971 y todas las reformas expedidas con posterioridad, bien sea que consten en leyes generales o especiales, decretos legislativos, decretos leyes o decretos supremos; La Ley No. 83 del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, publicada en el Registro Oficial No. 152, de 31 de diciembre de 1981, y todas las reformas expedidas con posterioridad, bien sea que consten en leyes generales o especiales, en decretos legislativos o en decretos leyes; El Decreto supremo No. 1880 de Impuesto a las Bebidas Gaseosas, publicado en el Registro Oficial No. 448, de 21 de octubre de 1977; La Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional publicada en el Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986, y todas las reformas expedidas con posterioridad; El Decreto No. 3373, de 29 de marzo de 1979, publicado en el Registro Oficial No. 804, de 2 de abril de 1979, que contiene la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos. El Decreto Supremo No. 2660, publicado en el Registro Oficial No. 636, de 26 de julio de 1978, que establece el Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza, y el artículo 4 de la Ley 139, publicada en el Registro Oficial No. 535, de 14 de julio de 1983, y todas las reformas expedidas con posterioridad; La Ley No. 118 de Impuesto a los Consumos Selectivos, publicada en el Registro Oficial No. 408, de 11 de enero de

LEY PARA LA REFORMA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Dentro de las 47 reformas destacan la Ley para la reforma de las Finanzas Públicas conocida como Ley 99-24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de Abril de 1999, la Codificación No. 26, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004; habiendo transcurrido quince años desde su publicación, la LRTI había sido reformada en 34 oportunidades; a través de leyes vinculadas directa o indirectamente al régimen impositivo; la creciente dispersión normativa hizo necesaria la codificación, que se constituye como la primera gran reforma de la década, por cuanto además de efectuar la labor de codificación realizó algunas reformas a los principios y reglas originarios.

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

La segunda gran reforma de la década, se dio en diciembre de 2007 con la reforma dada por el Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007 o *Ley reformatoria para la Equidad Tributaria*, vigente desde el 1 de enero de 2008, esta norma es gran de trascendencia histórica por cuanto su promulgación se produce en un periodo de inestabilidad política durante la transición institucional dada en el Ecuador, esta promulgación se efectuó previamente a la aprobación de la nueva Constitución vigente, las reformas efectuadas tanto al Código Tributario como a la LRTI, generaron controversia y se aprobaron en medio de un ambiente legislativo de tensión en el pleno de la Asamblea Constituyente; toda vez que se discutía si la Asamblea convocada y posesionada para elaborar una nueva Constitución y reformar el marco institucional del Ecuador, después de haberse declarado mediante el Mandato UNO de plenos

1983, y todas las reformas expedidas con posterioridad; El Título I de la Ley de Timbres y de Tasas Postales y Telegráficas, codificada mediante Decreto Supremo 87, publicado en el Registro Oficial No. 673, de 20 de enero de 1966, y las reformas a dicho Título expedidas con posterioridad; El Decreto Ley No. 28 publicado en el Registro Oficial No. 524, de 17 de septiembre de 1986, que establece tributos a los fletes marítimos. El Decreto Supremo No. 3754, publicado en el Registro Oficial No. 3, de 15 de agosto de 1979, que establece el tratamiento tributario especial para los prácticos de las Autoridades Portuarias. La Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Registro Oficial No. 532, de 29 de septiembre de 1986. La Ley No. 102, publicada en el Registro Oficial No. 306, de 13 de agosto de 1982, que contiene la Ley Tributaria para la Contratación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos. El Decreto Supremo No. 908, publicado en el Registro Oficial No. 116, de 8 de diciembre de 1970, que establece el Impuesto a la Plusvalía.

poderes¹¹³; estaba o no facultada para reformar además el marco jurídico del Estado, polémica que llegó al Tribunal Constitucional, obteniendo pronunciamientos favorables para la Asamblea¹¹⁴.

Considerando que esta ley reformativa data de una fecha previa a la aprobación de la Constitución de la República hoy vigente, se discutía su validez y el impacto de la misma; dentro de los motivos expuestos en su parte considerativa, está el afrontar la crisis económica mundial, desde el fortalecimiento del régimen tributario, fomentando la equidad tanto horizontal como vertical, coadyuvar a la mayor eficiencia del esquema impositivo, así como estimular la inversión y el crecimiento productivo; en todo caso, más allá de los motivos y objetivos expuestos, su aprobación fue inminente y surte efectos hasta la presente fecha.

REFORMAS COMPLEMENTARIAS DE 2008, 2009 Y 2010

Las reformas de 2007 vigentes desde 2008, no fueron las últimas, a la presente fecha se han efectuado tres más de trascendencia por la naturaleza de las reformas, la primera fue dada por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008; la segunda en el mismo año mediante Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre, y la tercera mediante Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009; al igual que lo sucedido con el Código Tributario, la evolución normativa de esta norma y sobre todo las reformas del último tercio de la década han desembocado en su acreditación como norma orgánica.

Para la aplicación de la LRTI, se requiere del respectivo reglamento, lo que sorprende de esta afirmación, es que siendo la ley publicada en 1989, el primer reglamento data de 1994, lo que pudo haber coadyuvado a una incorrecta aplicación de la ley durante ese período lo que seguramente se ve reflejado en los niveles de recaudación fiscal en dichos años; este reglamento fue emitido mediante Decreto Ejecutivo N° 2411 y publicado en el Suplemento del Registro Oficial 601, de 30 de diciembre de 1994 durante la presidencia de Sixto Durán Ballén, durante su vigencia contó con 13 reformas hasta antes de ser sustituido.

La sustitución del primer reglamento vino con el Decreto Ejecutivo No. 2209, publicado en Suplemento del Registro Oficial N° 484 de 31 de diciembre del 2001 durante el gobierno de Gustavo

¹¹³ Registro Oficial 223 del 30 de noviembre de 2007, Mandato Constituyente 1.

¹¹⁴ Tribunal Constitucional, Resoluciones TC 0043-07, publicada en el Registro Oficial 286 del 3 de marzo de 2008; y, TC008-07, publicada en el Registro Oficial 133 del 24 de julio del 2007.

Noboa Bejarano, fue modificado en 8 oportunidades y se mantuvo vigente hasta la nueva publicación del Reglamento dado por Decreto Ejecutivo No. 1051, y publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 337 de 15 de Mayo del 2008, durante la presidencia de Rafael Correa; este reglamento tuvo por objeto la correcta aplicación no solo de la LRTI como tal, sino de las reformas a ella incorporadas durante su presidencia, y que son consistentes con la transición institucional del Ecuador y la política tributaria implementada; durante su periodo útil ha pasado por cinco reformas hasta la versión vigente publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 del 08 de junio de 2010, emitido durante su segundo período presidencial.

La incidencia de las reformas se plasma claramente en los impuestos de mayor recaudación a nivel nacional, de ahí que dichas reglas y principios modificados por la incidencia en la suficiencia recaudatoria y en la capacidad contributiva serán analizados detenidamente a continuación cuando aborde el estudio de los Impuestos a la Renta, al Valor Agregado y a los Consumos Especiales.

3.2 Reformas tributarias en particular

Si bien las reformas efectuadas durante la última década son el núcleo central de este estudio, no puede olvidarse que el origen de cada impuesto data de décadas pasadas y cada impuesto ha evolucionado a su propio ritmo, conforme las necesidades fiscales y parafiscales del régimen; de ahí que con el objeto de comprender su estructura y función actual será necesario en casos especiales estudiar brevemente eventos modificatorios de su evolución previa a la década en análisis.

3.2.1 Impuesto a la Renta. Evolución normativa.

En el capítulo anterior cuando abordé el estudio de la evolución histórica del *Régimen Tributario Ecuatoriano* cité a Diego Almeida, el autor nos recordó que no fue sino hasta 1962 en que el Gobierno del doctor Carlos Julio Arosemena Monroy en que se introduce en el Ecuador el primer sistema de imposición global, contentivo de un impuesto progresivo único aplicable sobre las rentas del trabajo y el capital¹¹⁵; sin embargo, vale la pena aclarar que el primer antecedente de imposición

¹¹⁵ Cfr. Diego Almeida Guzmán, obra citada. Pg. 20.

sobre las rentas se remonta a los primeros años de la década de los veinte; al respecto, Juan Paz y Miño, estudioso ecuatoriano dedicado al análisis de la historia económica del Ecuador nos recuerda:

"En 1921 se creó un impuesto especial sobre la renta, para ello se sumaban todos los valores personales, se calculaba el 5% de su productividad y sobre dicha renta se pagaba al fisco el 1%. Tal impuesto fue derogado en 1925. Como fruto de la "Revolución Juliana", en 1925 se creó el impuesto sobre renta del trabajo, con deducciones en la base y por cargas de familias. En el marco de las reformas planteadas por la Misión Kemmerer, en 1928 se sustituyó la ley de impuestos internos por la Ley de Impuesto a la Renta, el primer instrumento realmente técnico sobre la materia, que exigió hacer las declaraciones anualmente y bajo pena de multa."¹¹⁶

La administración tributaria en sus memorias institucionales nos recuerda las características del antecedente histórico más puro de este impuesto en los siguientes términos: "En el Ecuador el Impuesto a la Renta nace en el año de 1925 con la Misión Kemmerer, este impuesto se estructuró de manera dual distinguiendo las rentas del trabajo y los servicios, de la renta proveniente del capital"¹¹⁷; aunque la administración no menciona el antecedente de 1921 descrito por Paz y Miño, vale la pena aclarar que es el impuesto de 1925 aquel catalogado de mayor relevancia, sin que por ello se deba desconocer el antecedente previo.

Si bien entre 1921 y 1928 se sientan las bases para la imposición sobre las rentas, el antecedente de mayor trascendencia para esta investigación en particular es el sistema de imposición global a la renta instituido en 1962 descrito por Diego Almeida, toda vez que a diferencia de sus antecesores con sistema cedular, la imposición global de 1962 es la más similar a la del sistema actual; las cuatro décadas comprendidas entre los años veintes y cincuentas, seguramente plagadas de reformas, no son objeto de este estudio a pesar de su importancia, por los mismos motivos descritos para ubicar al sistema de imposición global a la renta de 1962 como el antecedente histórico más importante.

Con posterioridad tan solo dos años más tarde en 1964 se emite la *Ley General de Impuesto a la Renta* mediante Decreto Supremo 329 publicada en el Registro Oficial N° 190 del 26 de febrero durante el gobierno José María Velasco Ibarra, la misma fue modificada en múltiples ocasiones al igual que su reglamento, esto originó una gran dispersión normativa que obligó entonces a que en 1971 durante un nuevo periodo presidencial Velasco Ibarra, se emitiera la primera *codificación* de la ley de Impuesto a la Renta, la misma se publicó en el Registro Oficial N°

¹¹⁶ Juan Paz y Miño. El Impuesto a la Renta una utopía desde 1921. Quito. 2010. Disponible en: <http://www.explored.com.ec/noticias-ecuador/el-impuesto-a-la-renta-una-utopia-desde-1921-109383-109383.html>.

¹¹⁷ Servicio de Rentas Internas SRI, *Memoria Institucional 2007-2010*, Quito, 2010, Pg. 64

305 con fecha el 8 de septiembre, consecuentemente se reformó el reglamento adaptándolo a la codificación, este se publicó en el Registro Oficial N° 328 del 11 de octubre de 1971. Destaca de este antecedente normativo el contenido del artículo 1 inciso primero del capítulo 1 relativo al objeto del Impuesto a la Renta que dictaminaba:

OBJETO Y CLASE DE IMPUESTO

1964 Art. 1.- Objeto del impuesto.- Esta Ley establece el impuesto sobre la renta anual que obtengan en el Ecuador las personas naturales o jurídicas, sean nacionales o extranjeras, domiciliadas o no el país, y las que se perciban en el exterior y se hallen contempladas en esta misma ley.

1964 Art. 2.- Clases de impuestos.- La presente Ley establece un impuesto progresivo a la renta global de las personas naturales; y un impuesto proporcional sobre determinados grupos de rentas, así como sobre utilidades no distribuidas por empresas.¹¹⁸

El criterio de la fuente se manifiesta como el dominante en la ley de 1964 con la expresión inicial "*sobre la renta anual que obtengan en el Ecuador las personas naturales o jurídicas, sean nacionales o extranjeras, domiciliadas o no el país*"; al priorizar los réditos percibidos en el Ecuador sin otorgar relevancia al domicilio del contribuyente gravado y dejando subsidiariamente a las rentas percibidas en el exterior como objeto imponible.

Si bien el criterio de la renta global se manifestaba con claridad lo hacía exclusivamente con relación a las rentas de las personas naturales, lo que a su vez implica que las personas jurídicas contaban con tratamiento diferenciado de acuerdo al tipo de renta; en los siguientes artículos la ley definía a la renta, determinaba sus clases y el tratamiento de estas.

Esta disposición dejaba abierta la posibilidad de gravar cualquier hecho generador siempre que se verifique dentro de su territorio sin hacer diferenciación alguna sobre la calidad de residentes o no; en tanto que limitaba a las rentas percibidas al exterior a una disposición expresa, subsumiendo al criterio de la residencia como subsidiario y aplicativo en casos taxativamente determinados en la misma ley.

Durante más de una década de vigencia el criterio de la fuente permaneció intocable pese a diversas reformas posteriores; esta situación cambió con la derogatoria de la *Ley General de Impuesto a la Renta* producto de la implementación de la *Ley de Régimen Tributario Interno*, conocida como Ley 56 que fue publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989.

¹¹⁸ Codificación de la Ley de impuesto a la Renta. Registro Oficial número 305, 8 de septiembre 1971.

Este nuevo cuerpo normativo vigente aunque con modificaciones estipula en el artículo 1 del capítulo primero del título primero relativo objeto del impuesto:

1989 Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el *Impuesto a la Renta Global* que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente ley¹¹⁹.

Esta ley ha sido modificada aproximadamente en medio centenar de oportunidades, en ninguna de ellas se modificó el texto del artículo 1 que se mantiene vigente hasta la presente fecha; el cual propugna el criterio de la residencia para la atribución de competencias tributarias; en los artículos siguientes se detiene a determinar expresamente cuales son la rentas de fuente nacional y fuente extranjera, con lo cual se completan las nociones de *renta global* y se define el criterio adoptado.

El texto de este artículo es mucho más concreto que su predecesor pero ilimitado en su alcance tal como el criterio de la residencia, por cuanto establece un *impuesto a la renta global* que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, no distingue a la renta por el lugar de la fuente sino por la condición de residente o no de su perceptor, tampoco excluye a las personas jurídicas del sistema de *renta global*.

Mientras que su predecesora definía a las rentas como "los ingresos en dinero, especies o servicios que obtenga una persona, natural o jurídica, anual o periódicamente del ejercicio de una actividad económica"¹²⁰, la actual ley en su versión original de 1989 lo hacía determinado los tipos de rentas gravados de acuerdo con su origen.

CONCEPTO DE RENTA

1989 Art. 2.- Concepto de renta. Para efectos de este impuesto se considera renta:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley¹²¹.

Para 1998 la LRTI había sido reformada en 25 oportunidades, siendo el Impuesto a la Renta el principal objeto de las modificaciones. Cabe aclarar que la gran cantidad de modificaciones hace imposible analizar cada una de ellas en detalle; me propongo entonces compilar las reformas más

¹¹⁹ Ley 56. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989.

¹²⁰ Art. 3 Codificación de la Ley de impuesto a la Renta. Registro Oficial número 305, 8 de septiembre 1971.

¹²¹ Ley 56. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989.

trascendentales efectuadas a partir de las reformas dadas por Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 31 de 22 de septiembre de 1998 considerando tácitamente aquellas transformaciones previas vigentes todavía para dicho año y concentrándome en aquellas relativas a la naturaleza misma del impuesto, antes que a las de su aplicación práctica, por cuanto la metodología puede ser consultada en el texto mismo de la ley y su reglamento, siendo la suficiencia recaudatoria y la capacidad contributiva objeto de análisis conexo tanto en el IR como en el IVA e ICE, me planteo ubicar aquellas reformas que de alguna manera se vinculan con estos principios, consecuentemente los temas de estudio, son: a) objeto del impuesto; b) definición de rentas; c) rentas de fuente ecuatoriana; d) exenciones; e) deducciones; y, d) normas conexas.

Para 1998 los artículos 1 y 2 relativos al objeto del IR y el concepto de renta se habían mantenido inmutables, la reforma del artículo 2 llegó apenas en 2007 con la sustitución del numeral 1 del artículo efectuada por lo dispuesto en el Art. 55 de Decreto Legislativo No. 000, con el siguiente texto: “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”¹²²; la reforma se reduce al cambio de la conjunción ‘u’ por ‘o a’ antes de la expresión ‘título oneroso’, únicamente con el objetivo de aclarar que las rentas pueden provenir indistintamente de ambos títulos.

SUJETO ACTIVO

El artículo 3 había sido modificado para adaptar el cambio orgánico en la estructura de la Administración Tributaria Central al texto de la ley.

*1989-Art. 3.- Sujeto activo. El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará el Ministro de Finanzas y Crédito Público, a través de la Dirección General de Rentas*¹²³.

1998-Art. 3.- Sujeto activo. El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas¹²⁴.

El artículo original había sido sustituido por disposición de la Ley No. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997 y se mantiene vigente.

¹²² Esta versión fue tomada desde la reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010 (lo subrayado es mío).

¹²³ Esta versión fue tomada desde su publicación; hasta antes de las reformas dadas por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. En adelante el texto en cursivas representa norma no vigente.

¹²⁴ Esta versión fue tomada desde las reformas dadas por Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 31 de 22 de septiembre de 1998.

SUJETO PASIVO Y PARTES RELACIONADAS

La figura del sujeto pasivo fue mejorada de su concepción original, cuyo texto era básico, se limitaba a enunciar a los sujetos pasivos sin establecer principios para en la determinación tributaria del impuesto, la versión original de 1989 se encontraba aún vigente en 1999 hasta ser reformada por el artículo 18 de Ley 24-99 que incorpora un segundo inciso que agrega el principio de determinación basado en la contabilidad.

1989-2010 Art. 4.- sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

2007-2010 Inciso segundo agregado: Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma¹²⁵.

Sin embargo, la gran reforma de la figura del sujeto pasivo no llegó sino hasta el año 2007, donde a continuación del texto de artículo 4 se agrega un artículo innumerado relativo a las partes relacionadas, cuyo texto dispone:

2007-2010 Art. (...)- Partes relacionadas.- Inciso primero.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.¹²⁶

¹²⁵ Artículo reformado por Art. 18 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

¹²⁶ Esta versión fue tomada desde la reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010. A continuación inciso segundo y siguientes:

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

1. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
2. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
3. Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
4. Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
5. Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
6. Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
7. Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
8. Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
9. Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las

El artículo innumerado fue agregado por el artículo 56 de Decreto Legislativo No. 000 y reformado posteriormente hasta su versión actual de 2010; con la incorporación de este artículo se le dota de mayor fuerza a la administración tributaria, con anterioridad a esta reforma la carencia de una disposición normativa que regule la vinculación con las partes relacionadas tanto de personas naturales como de personas jurídicas generaba un ambiente propicio para la evasión y elusión tributaria, por cuanto se dejaba abierta la posibilidad de disimular en la declaración de IR aquellas rentas recibidas a través de partes relacionadas, disminuyendo considerablemente la recaudación, este artículo incorpora no solamente un listado de partes relacionadas, sino que también establece las reglas que deberá seguir la administración tributaria para establecer los vínculos entre contribuyentes.

La mundialización del comercio no fue ajena al Ecuador, el crecimiento empresarial a través de la creación de sucursales, filiales, subsidiarias, el incremento de establecimientos permanentes, la diversificación del mercado y el emprendimiento empresarial, hacían indispensable la incorporación de esta disposición, regular la tributación a partir de los nexos inter-empresariales permite fomentar una tributación más justa y equitativa, derivada de la real capacidad contributiva de los obligados, sobre todo de aquellos más grandes.

INGRESO DE LOS CÓNYUGES

En cuanto al tratamiento puntual de las rentas comienzo el análisis con el estudio del artículo 5 cuyo texto original se mantuvo vigente sin modificaciones hasta la sustitución dada por el artículo 15 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001.

sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.

1989-2001 Art. 5.- Ingresos de los cónyuges. Los ingresos de la sociedad conyugal serán imputados a cada uno de los cónyuges en partes iguales, excepto los provenientes del trabajo, que serán atribuidos al cónyuge que los prescriba. A este mismo régimen se sujetarán las sociedades de bienes determinados en el artículo 23 de la Constitución Política de la República¹²⁷.

2001-2010 Art. 5.- Ingresos de los cónyuges. Los ingresos de la sociedad conyugal serán imputados a cada uno de los cónyuges en partes iguales, excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia o como resultado de su actividad profesional, arte u oficio, que serán atribuidos al cónyuge que los perciba. Así mismo serán atribuidos a cada cónyuge los bienes o las rentas que ingresen al haber personal por efectos de convenios o acuerdos legalmente celebrados entre ellos o con terceros. De igual manera, las rentas originadas en las actividades empresariales serán atribuibles al cónyuge que ejerza la administración empresarial, si el otro obtiene rentas provenientes del trabajo, profesión u oficio o de otra fuente. A este mismo régimen se sujetarán las sociedades de bienes constituidas por las uniones de hecho según lo previsto en el artículo 38 de la Constitución Política de la República¹²⁸.

La reforma de 2001 vigente hasta hoy, amplía las reglas para la determinación del IR de personas naturales que han constituido sociedad conyugal o sociedad de bienes, distribuye rentas, bajo principios de justicia distributiva y tributaria, con la reforma se busca que los cónyuges o convivientes legalmente reconocidos diferencien apropiadamente los ingresos por su fuente, lo que a su vez facilita una tributación más ordenada y diferenciada acorde con verdadera situación de las rentas.

Por otra parte existen disposiciones que no han sido modificadas desde la publicación de la ley en 1989, como es la concepción de los bienes sucesorios, o la referente al ejercicio impositivo.

INGRESO DE LOS BIENES SUCESORIOS

1989-2010 Art. 6.- Ingresos de los bienes sucesorios. Los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computarán y liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente.

1989-2010 Art. 7.- Ejercicio impositivo. El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año¹²⁹.

En el caso del tratamiento de los bienes sucesorios, la redacción de la norma no amerita modificaciones en tanto y en cuanto la legislación civil no cambie la figura de la sociedad de bienes por una de naturaleza diferente, entre tanto la norma tributaria es coherente con la naturaleza civil de

¹²⁷ Esta versión fue tomada desde las reformas dadas por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999; hasta antes de las reformas dadas por Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999.

¹²⁸ Nota: Artículo sustituido por artículo 15 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001.

¹²⁹ Esta versión fue tomada desde su publicación; hasta la reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010.

esta institución. En cuanto al ejercicio fiscal esta disposición no amerita mayor discusión salvo mencionar que para el caso de Ecuador el ejercicio fiscal ha sido siempre anual, coincide con el año calendario y causa el 31 de diciembre.

INGRESOS DE FUENTE ECUATORIANA

La evolución normativa de este artículo es una de las de mayor relevancia, por cuanto las modificaciones responden a dos factores; el primero es el desarrollo económico en el Ecuador y la mundialización del comercio, que consecuentemente han propendido a la práctica de actividades que originan nuevos tipos de rentas, lo que a su vez ha generado la necesidad de regular dichas rentas y otorgarles un tratamiento que permita al Estado beneficiarse fiscalmente de la constante diversificación económica y comercial; en segundo lugar, la obligación del Estado de incorporar en su legislación interna medidas para evitar la doble imposición internacional, un efecto directo de la aplicación del criterio de la residencia y del desplazamiento extraterritorial de los obligados.

1989-2010 Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana. Se consideran de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1889-1994 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros, por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano;

1994-2010 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por esta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando hayan sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario¹³⁰.

En el numeral 1 no se agregaron actividades perceptoras de rentas a las ya contempladas: laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano; la reforma incorporó salvedades a cierto tipo de ingresos, tales como los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por esta, sujetos a retención en la

¹³⁰ Artículo reformado por Art. 1 de la Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Ley No. 51, Art. 1, reformado por Art. 1 del Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994. (Lo subrayado es mío).

fuente o exentos; o cuando hayan sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador; con lo cual el artículo incorpora una medida unilateral para evitar doble imposición internacional.

Además establece una regla para determinar si el tipo de prestación de servicios es ocasional, entendiéndose como tal cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario; lo que implica que superar dicho periodo equivale establecer un fuerte nexo económico y consecuentemente a adquirir la residencia fiscal, en cuyo caso el tratamiento de las rentas cambia y se aplicaría el correspondiente a las rentas de acuerdo al numeral 2, sin salvedad.

1989-2010 2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros, por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador, o de entidades u organismos del sector público ecuatoriano¹³¹;

El numeral segundo se erige como la regla general de la tributación básica por rentas percibidas en el extranjero, esta disposición ratifica el criterio del residencia como el predominante, el texto del artículo permite alcanzar hechos generadores de renta verificados en exterior, sin excepción para los nacionales o extranjeros, siempre que mantengan su domicilio tributario en el país; bien sea para obtener la respectiva certificación o para impugnar la calidad impuesta se habrá de recurrir a la Administración Tributaria; además, no debe olvidarse la obligación del Estado para evitar doble imposición internacional mediante legislación interna, por lo tanto esta norma debe ser analizada sistemáticamente junto con el actual artículo 49 que establece las reglas para el tratamiento de este tipo de rentas.

1989-2007 Art. 48.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior. Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.

¹³¹ LEXIS: Nota: Texto del numeral 2.- sustituido por el Art. 21 de la Ley No. 72 de Desarrollo Seccional, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. El texto del Art. 21 de la Ley No. 72, fue sustituido por el Art. 13 de la Ley No. 79 reformativa sobre el Décimo Quinto Sueldo y la Ley de Desarrollo Seccional, publicada en Registro Oficial 464 de 22 de junio de 1990. Finalmente la Ley No. 79 es derogada por la Ley No. 17 de Servicio Civil y Carrera Administrativa (Con error de fecha), Registro Oficial Suplemento 184 de 6 de octubre del 2003. En consecuencia el numeral 2o. de este artículo estaba aparentemente derogada por las modificatorias y derogatorias anteriores; sin embargo, la codificación de 2004 mantuvo el texto del numeral 2 y el mismo se mantiene hasta el 2010.

2007-2010 Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.

En el reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo¹³²

La evolución de este artículo es muy importante, por cuanto permite verificar como en la concepción original vigente hasta la reforma de 2007, el impuesto retenido en fuente extranjera podía ser objeto del crédito tributario limitado hasta al valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador; con la reforma de 2007, se cambia el método de la imputación por el de la exención para evitar la doble imposición internacional, la diferencia entre ambos métodos está en que con el crédito tributario se le otorgaba igual tratamiento a todas las rentas sin importar la fuente; con el beneficio de descontar el impuesto pagado en el extranjero del impuesto que se debe pagar en el Ecuador; por su parte mediante la exención se otorga tratamiento diferenciado y preferencial a los ingresos de fuente extranjera toda vez que estos no acrecientan la base imponible ya que la exención es total.

1989-2010 3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

1989-2010 4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

Los numerales 3 y 4 determinan como ingresos de fuente ecuatoriana gravados a las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país; y a los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología; estas disposiciones se mantienen vigentes por cuanto están acorde la normatividad conexas, cualquier cambio futuro deberá responder una nueva concepción jurídica de dichas instituciones.

1989-2009 5.- Las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país;

2009-2010 5.- Las utilidades **y dividendos** distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país¹³³;

¹³² Artículo sustituido por Art. 102 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹³³ Numeral 5. sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

El numeral cinco incorpora como ingresos gravados a los dividendos, reforma que data del año 2009; su incorporación es una medida justa y equitativa, por cuanto son fuente importante de rentas, el tratamiento de los dividendos ha sido debatido internacionalmente con mucha frecuencia e intensidad, sobre todo en la Unión Europea; de igual forma sobre su incorporación a los ingresos gravados en el Ecuador corresponde tener en cuenta el alcance de la expresión 'sociedades constituidas o establecidas en el Ecuador'; por cuanto la fuente de los dividendos puede provenir de una sociedad establecida a través una sucursal, filial, subsidiaria, o a través de un establecimiento permanente, pero con matriz domiciliada en otro Estado, en cuyo caso se debe analizar en detalle la condición del distribuidor de las rentas y las medidas para evitar doble imposición, de tal forma que la tributación por los dividendos sea justa y equitativa.

1989-2010 6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

1989-2010 7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público;

1989-2010 8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador; y,

Los numerales 6 y 7 no ameritan mayor análisis por cuanto la fuente de rentas corresponde a actividades mercantiles y financieras regladas por normas especiales conexas, tal es así que no han sido reformadas y conservan el texto original de 1989, al igual que en casos anteriores, la modificación futura de estas normas ha de guardar coherencia con la naturaleza especial de dichas actividades y su cambio de concepción, situación que se aplica al numeral 8 relativo a rentas por loterías y similares.

1989 9.- Los provenientes de herencias, legados y donaciones de bienes situados en el Ecuador.

2007-2010 9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y¹³⁴,

El numeral 9 originalmente determinó a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones como ingresos gravados, en 2007 se incorporó a este listado el 'hallazgo de bienes situados en el Ecuador', se ha de suponer que los impulsores de la reforma fundamentaron dicha inclusión expresa en el texto, con respaldo investigativo y resultados estadísticos que comprueben el incremento considerable del patrimonio y la producción de rentas por esta causal, considerando que

¹³⁴ Numeral 9. sustituido por Art. 57 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

el objeto de la misma ha de ser incrementar los niveles de recaudación, de ser así la reforma no amerita mayor explicación, de otra forma bastaba con recurrir a lo dispuesto en el numeral 10 que permite gravar cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador para imponer gravamen a los 'hallazgos' esporádicos.

Con respecto a las rentas percibidas por herencias, donaciones y legados cabe señalar que el Ecuador contó con un régimen especial mediante un impuesto independiente creado mediante la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Registro Oficial No. 532, de 29 de septiembre de 1986 derogada luego de tres años de vigencia por la LRTI; situación con la que debo manifestar no estoy conforme, los 'ingresos' para no llamarlos 'rentas', provenientes de herencias y legados e inclusive por donaciones tienen una naturaleza totalmente diferente a las demás rentas gravadas con IR; en el sentido de que no son ingresos comercial o laboralmente pretendidos, buscados, o trabajados, no son el resultado de una inversión y a más de las obligaciones que la ley civil les impone para su validez, no conllevan un régimen de deberes y derechos, como sí lo contienen las relaciones comerciales, mercantiles y laborales.

Que los ingresos originarios por estas causas puedan ser posteriormente trabajados y producir rentas gravadas es un hecho independiente a la naturaleza de la operación en la primera traslación, de ahí que en mi criterio se debería mantener un régimen independiente que grave las herencias, donaciones y legados con un solo impuesto, distinto del IR; la incorporación de este numeral en mi criterio desnaturaliza en cierta forma a la tributación por rentas.

2001-2010 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador¹³⁵.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el Reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.¹³⁶

Finalmente la inclusión en 2001 del numeral 10 que establece como rentas gravadas a cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, este numeral deja carta abierta a la administración tributaria para indagar

¹³⁵ Numeral 10. agregado por artículo 16 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001.

¹³⁶ Nota: Artículo reformado por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. Nota: Ley 72 reformada por Ley No. 79, publicada en Registro Oficial 464 de 22 de junio de 1990. Ley No. 79, derogada por Ley No. 17, publicada en Registro Oficial Suplemento 184 de 6 de octubre del 2003.

en las actividades de los contribuyentes, identificar ingresos de diversa naturaleza e imponerles un gravamen; esta disposición se convierte en una medida de salvaguarda para el sujeto activo, por cuanto de no contenerla, se privaría de recaudar tributos por nuevas rentas que se generen, en espera de una reforma legal que contenga disposiciones expresas, esta inclusión confirma una vez más que alcanzar suficiencia recaudatoria se convierte en el objetivo primario del régimen.

EXENCIONES

A más de las exenciones generales conferidas por el Código Tributario objeto de análisis previo, la LRTI estableció un régimen de exenciones al IR que se han ido modificando producto del cambio de circunstancias en el régimen tributario. El texto original de 1989 continúa vigente aunque con modificaciones en la siguiente forma:

1989-2010 Art. 9.- EXENCIONES. Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 13 de esta Ley, están exentos de este Impuesto únicamente los siguientes ingresos:

1989 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes **(1999)** o no¹³⁷ en el Ecuador;

2009-2010 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional.¹³⁸

Al analizar los ingresos por dividendos, es importante recalcar que desde 1989 todo tipo de dividendos pagados por sociedades nacionales se encontraban exentos de IR para todas las personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador, a partir de 1999 la calidad de residentes ya no era necesaria para acceder al beneficio; esta disposición era amplia y beneficiaba considerablemente a los contribuyentes, disminuyendo los ingresos del fisco.

Con el devenir del tiempo y con el objeto de hacer más equitativa la tributación por rentas provenientes de dividendos en el año 2009 se incorporó al listado de rentas gravadas los dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el Ecuador, reforma efectuada mediante

¹³⁷ Lo subrayado fue incorporado mediante reforma. reformas dadas por Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999.

¹³⁸ Numeral 1. sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

la Ley No. 0, publicada en Suplemento del Registro Oficial N° 94 de 23 de diciembre del 2009; esta modificación a su vez está conectada con la reforma efectuada a la exención de los dividendos.

Para este efecto, el beneficio se mantuvo en favor de sociedades nacionales o extranjeras no residentes en el Ecuador, siempre que estas no se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición; además continúan recibiendo el beneficio las personas naturales no residentes; lo que implica que con la reforma, las personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador deberán tributar el IR por dividendos a partir del 2010; para las sociedades se estará a lo dispuesto en el último inciso del artículo 37 en lo relativo a la retención en la fuente y metodología de tributación de los dividendos.

La reforma establece una exención a los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional que establece el artículo 37; es decir, que del 25% de la tarifa proporcional para sociedades se aplicará una reducción de 10 puntos porcentuales en el pago del IR siempre que reinviertan sus utilidades en el país y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecen en la ley. De igual forma, para los perceptores de dividendos producto de dicha reinversión se le concede un beneficio que si bien no es una exención total, la misma corresponderá a una reducción de 10 puntos porcentuales.

Una vez que he topado el texto del artículo 37, cabe resaltar que hasta 2007 la tarifa para el IR de las personas jurídicas constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, fue siempre proporcional del 25%, con la reforma de 2007; se premia la reinversión de las utilidades en el Ecuador, mediante la reducción de 10 puntos porcentuales, lo que convierte a la tarifa en progresiva, fluctuando entre el 15 y el 25 por ciento, dependiendo de la reinversión de utilidades; esta constituye una modificación de función parafiscal que busca la inversión y el mantenimiento del capital dentro del territorio ecuatoriano.

1989-1999 2.- Los obtenidos por el Estado, los Consejos Provinciales, las Municipalidades y demás Entidades y Organismos del Sector Público, contemplados en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.

1999-2009 2. Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general;¹³⁹

2009-2010 2.- Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.¹⁴⁰

La evolución del numeral segundo responde exclusivamente, a una relación de equivalencia entre la norma y el cambio de la política económica de gobierno en cada época; lo que para 1989 se limitaba a los ingresos obtenidos por el Estado, los Consejos Provinciales, las Municipalidades y demás Entidades y Organismos del Sector Público; para 1999 se dispuso que debían tributar IR las empresas del sector público que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general, disposición acorde con una política liberal de economía practicada en la época, en la cual la intervención del Estado en la economía como competidor y proveedor no era propiamente impulsada; al tal punto que en caso de que el Estado se convierta en parte activa que percibe lucro y no exclusivamente en calidad de ente regulador, debía pagar IR por los ingresos percibidos, mecanismo fiscal que permitía mantener el equilibrio y el trato igualitario entre Estado y particulares.

Para el año 2009, consecuentemente con la transición institucional del Estado, se produce una reforma que concede exención a los ingresos de todas las instituciones del Estado al igual que de las empresas estatales reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas; esta reforma es consistente con un aumento considerable de la participación del Estado en la práctica de actividades económicas tales como la prestación de servicios que han sido tradicionalmente privados y hoy en día son prestados por el Estado; este cambio en la política económica, es consistente con una exención total, que no hace más que afianzar el posicionamiento del Estado en su activa intervención en la economía en calidad de competidor e inclusive distribuidor monopolista, con esta reforma se busca poner en desventaja al proveedor privado frente al proveedor estatal, inclinando la balanza hacia lo público.

¹³⁹ Reforma dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

¹⁴⁰ Numeral 2. sustituido por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009. LEXIS. Nota: Interpretase el número 2 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 55 de la Ley de Régimen del Sector Eléctrico en el sentido de que los recursos por concepto del componente de expansión, recaudados por la empresa o entidad encargada de la transmisión de energía, por considerarse aportes de capital del Fondo de Solidaridad en TRANSELECTRIC S.A., no constituyen ingresos de ésta sino del Estado y, por consiguiente, se encuentran exentos del pago del Impuesto a la Renta, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan satisfacer a tales sociedades recaudadoras, por el ejercicio de su actividad económica y operación ordinaria. Dado por Art. 19 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

1989-2010 3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;

1989-2010 4.- Bajo condición de reciprocidad, los de los Estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país.

Los numerales 3 y 4 se han mantenido vigentes sin reformas como resultado de una política del buen vecino, en ambos casos se pone de manifiesto el interés del Estado por mantener buenas relaciones internacionales y de honrar los convenios internacionales; toda vez que en ellos suelen establecerse mejores condiciones y beneficios tributarios que aquellos contemplados en la legislación interna; un cambio en estas disposiciones solo podría efectuarse para mejorar beneficios.

1989-1999 5.- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas: de culto religioso, beneficencia, cultura, arte, educación, investigación, salud, deportivas, profesionales, gremiales, clasistas y de los partidos políticos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;

1999-2007 5. Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; y, de los partidos políticos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

2007-2010 Primer Inciso 5.- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

2007-2010 Segundo Inciso Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

1999-2007 Segundo Inciso: Para que las fundaciones y corporaciones creadas al amparo del Código Civil puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que estas instituciones se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario y esta Ley

2007-2010 Tercer Inciso Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

1999 Tercer inciso: El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar respecto de las utilidades que obtengan en las actividades empresariales, de carácter económico, que desarrollen en competencia con otras sociedades obligadas a pagar impuesto a la renta".¹⁴¹

2007-2010 Cuarto inciso: El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

2007-2010 Quinto Inciso: Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República¹⁴²;

¹⁴¹ Inciso añadido mediante Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999.

¹⁴² Artículo reformado por Arts. 58, 59, 60, 61, 62 y 63 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

La evolución del numeral 5 demuestra un cambio en la concepción Estatal sobre las fundaciones con fines de lucro, por cuanto se establece por medio de las reformas un mecanismo de control gubernamental sobre estas; en primer lugar vale la pena recordar que en el texto de 1989 se establecía un listado de actividades sin fines de lucro exentas del IR; si bien el listado desaparece con la reforma de 2007, lo que permitiría pensar que se amplía el beneficio a todas aquellas instituciones sin fines de lucro que consten como tal dentro sus estatutos legalmente aprobados, lo que implica que a su vez estarían exentas del IR; también es cierto que con la reforma se le otorga la facultad al Ejecutivo para que mediante reglamento se establezca el listado de las instituciones calificadas como tal para percibir el beneficio, con esta modificación se le confiere gran poder decisorio al Jefe del Ejecutivo para que conforme su criterio y política gubernamental otorgue o deniegue este beneficio fiscal.

Al respecto Carlos Licto Garzón nos dice: "Por lo tanto, queda en manos del Poder Ejecutivo imponer los requisitos para acceder a este beneficio tributario; sin embargo, la flexibilización del principio de reserva de ley, que se observa a lo largo de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria podría dar paso a actuaciones subjetivas de las autoridades de turno"¹⁴³; situación que no es acorde con los principios de equidad e igualdad tributaria; el panorama se complica para este tipo de instituciones, toda vez que para acceder al beneficio se les impone obligaciones formales tributarias, tales como inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes RUC, llevar contabilidad, presentar declaraciones impositivas y convertirse en agentes de retención.

A excepción de las tres obligaciones primeras, necesarias para verificar que se cumplan con los fines estatutarios sin lucro de por medio; el hecho de convertir a estas instituciones en agentes de retención, en cierta forma desnaturaliza su función social, al imponer una obligación extraña a sus objetivos, sobre todo si consideramos en este grupo a aquellas organizaciones sin fines de lucro antes incluidas en el numeral 9 hoy derogado; sin embargo, no debe olvidarse que el beneficio recibido constituye en una subvención de carácter público, en esa medida la inversión del Estado ha de ser controlada, no solo por el SRI en la verificación del cumplimiento de obligaciones formales, sino también por la Contraloría General del Estado; por lo tanto, la exención que se recibe ha de venir acompañada de obligaciones, que mantengan el equilibrio entre sujeto activo y sujeto pasivo.

¹⁴³ Carlos Licto Garzón, obra citada, "Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta. Pg. 96.

1989 6.- Los intereses de los bonos, certificados de tesorería y demás títulos valores, emitidos por el Gobierno Nacional, los Consejos Provinciales, las Municipalidades, el Banco Central del Ecuador, la Corporación Financiera Nacional, el Banco Nacional de Fomento, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, el Banco de Desarrollo del Ecuador y las instituciones de derecho público legalmente autorizadas; (derogado)¹⁴⁴

1989 7.- Los intereses que generen las cédulas hipotecarias, los bonos de garantía general o específica y los bonos de prenda; (derogado)¹⁴⁵

1989 8.- Los intereses percibidos por depósitos de ahorro a la vista que paguen el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, el sistema bancario y el sistema cooperativista;

1998 8.- Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema bancario y financiero del país¹⁴⁶.

1999- 2010 6. Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;

La reforma de 1998 derogó los entonces numerales 6 y 7, esta medida responde a la adaptación del régimen impositivo a los cambios sustanciales en la actividad financiera en el Ecuador, lo que a su vez motivó la reforma en ese mismo año del numeral 8; que fuere finalmente modificado en 1999 en el beneficio hoy comprendido en el numeral 6; a través de la simple compresión del texto del numeral 8 se obtuvo una redacción corta pero completa, que abarca todos los tipos depósitos que producen interés para las personas naturales depositantes; esta reforma no hizo más que mejorar un texto que se mantiene vigente.

1989-1999 10.- Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; y los que perciban los miembros de la Fuerza Pública por retiro, cesantía y pensiones, de acuerdo con sus leyes especiales;

1999-2010 7. Los que perciban los beneficiarios del instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código de Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;¹⁴⁷

La reforma efectuada en 2004, representa una mejora en el texto que agrega el nombre de las instituciones de seguridad social de naturaleza pública distintas del IESS, responsables de todo tipo de pensiones correspondientes a las fuerza públicas; lo representativo de esta reforma es la inclusión de los ingresos de los pensionistas del Estado al beneficio, que hasta la reforma de 2004 no habían sido beneficiados con la exención.

1989 12 - 2004 8.- Los percibidos por los institutos de educación superior, amparados por la Ley de Universidades y Escuelas Politécnicas;

¹⁴⁴ Numerales 6 y 7 derogados por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.

¹⁴⁵ *Ibidem.*

¹⁴⁶ Numeral sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.

¹⁴⁷ Reforma dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

2007-2010 8.- Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior;¹⁴⁸

Al igual que otras reformas, el cambio en el texto responde a la necesidad de adaptar la norma tributaria a los cambios en la legislación conexas, no por ello se debe entender a esta reforma como intrascendente, puesto que la Ley de Educación Superior aprobada en agosto de 2010, impone condiciones a través de un sistema de acreditación, que deberán cumplir estas instituciones educativas de tercer nivel para continuar operando legalmente; condiciones que a su vez, han de repercutir en el beneficio tributario otorgado a partir de 2007.

1989-2004 13.- Los percibidos por las comunas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, en la parte que no sean distribuidos;

1999-2007 9. Los percibidos por las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos;¹⁴⁹

2007-2010 9.-Nota: Numeral derogado por Art. 59 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

La eliminación de este numeral causa preocupación, ya que si bien su derogatoria es consistente con la reforma del numeral 5 de este mismo artículo, toda vez que a través del Reglamento; el Ejecutivo ha de determinar los requisitos para que las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas accedan al beneficio de la exención; sin embargo, esta medida implica que este tipo de organizaciones deberán cumplir con todas las obligaciones formales establecidas en la LRTI su reglamento tales como la inscripción en el RUC, llevar contabilidad y desempeñarse como agentes de retención, entre otras; además, al igual que otras instituciones sin fines de lucro, estarán sujetas a control por parte de la Contraloría General del Estado por constituir la exención en una subvención del Estado; en esa medida, el acceso al beneficio se dificulta para este tipo organizaciones.

1989 14.- Los provenientes de premios de loterías auspiciadas por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, por la Fundación Hermano Miguel, por Fe y Alegría y por la Empresa Nacional de Pronósticos Deportivos;

¹⁴⁸ Reforma dada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁴⁹ Reforma dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

1999-2010 10. Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;

En 1999 simplemente se actualizó un listado que sigue vigente de entidades autorizadas para auspiciar rifa de premios de loterías o sorteos abiertos al público en general.

1989 15.- Los viáticos que se concedan a los legisladores y a los funcionarios y empleados del sector público;

1993 15.- Los viáticos que se concedan a los legisladores y a los funcionarios y empleados del sector público. Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el Reglamento de Aplicación del Impuesto a la Renta;

1999-2010 11 Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el Reglamento de Aplicación del Impuesto a la Renta;¹⁵⁰

Los viáticos otorgados a funcionarios y empleados de las Instituciones del Estado y la Fuerza Pública que soportan gastos básicos de manutención durante períodos de ausencia del lugar habitual de trabajo; con el objetivo de continuar prestando servicios por razones inherentes a su función y cargo, se entienden desde 1999 exentos en su totalidad del IR, modificación que corrige el error cometido en 1989 al limitar el beneficio a los funcionario públicos.

1989 9.- Las decimotercera, decimocuarta y decimoquinta remuneraciones. Los que se perciban por concepto de fondos de reserva, pensiones jubilares, de retiro, de montepío y las concedidas por el Estado.

1999 9.- Numeral derogado¹⁵¹

2007-2010 (...).- Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones;¹⁵²

En el año 2008 mediante la incorporación de un ítem innumerado se corrige el error cometido en 1999 al derogar el numeral 9 vigente desde 1989; la medida se ejecutó por la Ley No. 24-99; si bien, para el año 2009 de la reforma se encontraban vigentes exclusivamente la decimotercera y decimocuarta remuneraciones; su inclusión en el grupo de ingresos exentos, responde a una medida de justicia tributaria; por cuanto dichas compensaciones no generan réditos a los contribuyentes toda vez que su implementación obedece a la necesidad de solventar cargas

¹⁵⁰ Reforma dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

¹⁵¹ Derogatoria dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 que sustituyó el artículo completo.

¹⁵² Agregado por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

económicas de temporada; la reforma tributaria se convierte en una medida complementaria al beneficio laboral.

“Esta disposición zanja la discusión entre Ministerio de Trabajo y SRI referente a estas exoneraciones que si bien constan en el Código de Trabajo, no eran consideradas vigentes por las autoridades tributarias¹⁵³; lo que implica que antes de la reforma una ley general y una ley especial se encontraban en conflicto, lo que llevó a prevalecer a la LRTI por principio de especialidad, en perjuicio de los contribuyentes; de tal forma que la reforma de 2008 es adecuada, justa y equitativa.

2007-2010 (...)- Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros;¹⁵⁴

En 2007 se produce una reforma de gran importancia para el impulso de la profesionalización y especialización de la educación superior, mediante la incorporación de un ítem innumerado que considera exentas a las asignaciones o estipendios otorgados por concepto de becas de estudios, especialización o capacitación, otorgadas por el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros; un beneficio tributario con finalidades extrafiscales que favorecen a miles de beneficiarios.

1989 11.- Los correspondientes al valor de las indemnizaciones laborales por cualquier concepto, y los que se reciban por seguros, exceptuando los que provengan de lucro cesante;

1993-1999 11.- Las indemnizaciones y bonificaciones previstas por el Código del Trabajo o estipuladas en contratos individuales o colectivos o actas transaccionales para el caso de despido intempestivo o desahucio y las bonificaciones voluntarias concedidas con ocasión de la terminación voluntaria de las relaciones laborales, hasta un límite equivalente al máximo que habría recibido el trabajador en el caso de despido intempestivo según el Código del Trabajo y contratos individuales o colectivos. Las indemnizaciones o bonificaciones que concedan el Estado y las entidades y organismos del sector público o funcionarios y empleados públicos amparados por la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa, por el Código del Trabajo, por leyes especiales o contratos colectivos, por terminación voluntaria de la relación laboral o por suspensión de partidas. (Inciso segundo) Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando las que provengan de lucro cesante. (Derogado)¹⁵⁵

2007-2010 (...)- Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta. Los obtenidos por los servidores y

¹⁵³ Carlos Licto Garzón, ‘Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta, obra citada, Pg. 97.

¹⁵⁴ Agregado por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁵⁵ Derogatoria dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 que sustituyó el artículo completo.

funcionarios de las entidades que integran el sector público ecuatoriano, por terminación de sus relaciones laborales, serán también exentos dentro de los límites que establece la disposición General Segunda de la Codificación de la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, artículo 8 del Mandato Constituyente No. 2 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 261 de 28 de enero de 2008, y el artículo 1 del Mandato Constituyente No. 4 publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 273 de 14 de febrero de 2008; en lo que excedan formarán parte de la renta global¹⁵⁶.

Igual que sucedió con el error cometido en 1999 con respecto a las remuneraciones decimotercera y décimo cuarta; la misma Ley 24-99 dejó fuera del régimen de exenciones a las indemnizaciones y bonificaciones previstas por el Código del Trabajo, contratos individuales o colectivos o actas transaccionales conferidas en caso de despido intempestivo o desahucio y demás de similar naturaleza; en 2007 se corrige el error que a pesar de múltiples modificaciones; no había sido rectificado anteriormente.

Con la reforma de 2007 se incluye el beneficio siempre y cuando los montos de las indemnizaciones por los conceptos aprobados por el nuevo texto de la ley; no superen los montos establecidos en el Código de Trabajo en el artículo 182; en los excedentes se procederá al pago de IR; modificación de efecto dual; ya que si bien se restablece un beneficio justo para los trabajadores desahuciados o despedidos; también es cierto que los montos máximos establecidos en la ley laboral vigente se consideran equivalentes al efecto pernicioso sufrido por el trabajador; en esa medida es lógico que cualquier excedente, está produciendo réditos superiores a los esperados, de ahí que sean gravables con IR.

1989 16.- Los obtenidos por minusválidos debidamente calificados por el organismo competente, en un monto de dos millones de sucres adicionales a la base imponible;

1993 16.- Los obtenidos por discapacitados o ciegos, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica exenta del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en los términos previstos por la Ley del Anciano¹⁵⁷;

1999-2010 12. Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica exenta del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley¹⁵⁸

2007-2008-2010 Segundo Inciso Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rangos que para el efecto establezca el CONADIS¹⁵⁹

¹⁵⁶ Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁵⁷ Reforma dada por Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.

¹⁵⁸ Reforma integral dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999

¹⁵⁹ Segundo inciso del numeral 12.- reformado por Art. 1 y tercer innumerado del numeral 11.- reformado por Art. 4 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

La exención para los ingresos percibidos por personas con discapacidades, han estado vigentes desde 1989; la modificación efectuada en 1999, perfecciona el principio de validez preexistente, por la cual los beneficiarios debían estar debidamente calificados por el organismo competente; junto a la concesión del beneficio en un monto equivalente al triple de la fracción básica exenta del pago de impuesto a la renta para los discapacitados, la reforma incorpora además a la exención a las personas adultos mayores que superen los 65 años de edad en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta; reforma que se mantiene vigente hasta la presente fecha; en 2007 se incorpora un segundo inciso reformado en 2008, que establece la regla que permite el cumplimiento del principio; es decir determina los parámetros médicos y científicos para considerar apto al contribuyente para percibir el beneficio; medida correctiva, justa y equitativa.

1989 17.- Los que perciban las personas naturales ecuatorianas por concepto de derechos de autor debidamente registrados;

1993-1999 17.- Los que perciban las personas naturales ecuatorianas por concepto de derechos de autor debidamente registrados, así como los regulados por la Ley del Libro y los que provengan de premios obtenidos por personas naturales ecuatorianas por participación en concursos literarios y científicos;¹⁶⁰

La exención contemplada en el texto original de 1989 para los ingresos que perciban las personas naturales por concepto de derechos de autor debidamente registrados, se mantuvo vigente hasta 1999, con una modificación en 1993 que incorporaba los ingresos obtenidos por participación en concursos literarios y científicos.

Este beneficio se eliminó en 1999 y no ha sido reinstituído, en forma acertada debo decir ha actuado el legislador al considerar estos ingresos como gravables; aunque no lo hace expresamente se ha afirmado que calzan dentro de lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 8, que contiene a cualquier otro que perciban las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador; los rendimientos producto de derechos de autor son el resultado de actividades que persigue el lucro a través de la práctica de las ciencias y las artes; su exención no puede considerarse por cuanto si bien este tipo de ingresos devienen de actividades especiales y protegidas por su contenido artístico, científico o industrial; sin embargo, el rendimiento económico

¹⁶⁰ Reforma dada por Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Numeral eliminado por la reforma integral dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999

proviene de la explotación del producto final, en cuyo caso el rédito debe ser considerado como cualquier otro ingreso fruto de una actividad laboral o productiva.

1989 18.- 2010 13. Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos y que hayan sido canalizadas mediante cargos hechos a ellas por sus respectivas compañías relacionadas, por servicios prestados al costo para la ejecución de dichos contratos y que se registren en el Banco Central del Ecuador como inversiones no monetarias sujetas a reembolsos, las que no serán deducibles de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes;

Originalmente ubicado en el numeral 18, actualmente en el 13, las reformas han pasado desapercibidas a este beneficio, otorgado como consecuencia de una política tributaria propia de un país que depende en gran parte de los ingresos petroleros, esta exención busca aumentar y mantener constante el margen de ingresos provenientes de la actividad petrolera como consecuencia de un beneficio fiscal.

1989 19.- Los generados por la enajenación de predios urbanos;

1999-2010 14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;

La reforma implementada en 1999 al beneficio conferido para la enajenación de predios urbanos se encuentra vigente hasta la presente fecha aunque con una mejora considerablemente en el texto, en primer lugar porque permite diferenciar la venta ocasional de aquella que se realiza como actividad generadora de rentas; y en segundo lugar, por cuanto permite considerar además de la venta de bienes urbanos, tanto a las enajenaciones de bienes rurales, como la venta de acciones o participaciones; que no pertenezcan al giro del negocio o de las actividades habituales del contribuyentes; esta exención es apropiada para evitar la doble imposición interna y mantener la imposición acorde a la verdadera capacidad contributiva del obligado.

1989 20.- La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, de acuerdo al artículo 96 del Código del Trabajo¹⁶¹.

1999 20.- Eliminado del texto

La supresión de este beneficio mediante la sustitución de todo el artículo a través de la LEY 24-99; no causa perjuicio alguno, de hecho su inclusión constituía desde el principio una repetición al beneficio conferido en el numeral 1 que consideraba originalmente a exclusivamente a las utilidades y hoy aglutina además a los dividendos.

¹⁶¹ Beneficio eliminado por la sustitución del artículo mediante Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

1989 21.- Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión y fideicomisos de inversión a sus beneficiarios¹⁶².

1999-2010 15. Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios, siempre y cuando estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda; y, como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda; y,¹⁶³

El beneficio conferido en 1989 y modificado en 1999 cuya reforma se ha mantenido vigente hasta la presente fecha, contiene una función parafiscal, que busca mantener los capitales dentro del país; toda vez que se asegura que estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda; en cuyo caso el cumplimiento de sus obligaciones permite conferir un beneficio a los contribuyentes inversores; lo que a su vez implica que si dichos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles fuesen sujetos pasivos de otros Estados, se entiende que el beneficio no aplicaría.

2007-2010 (...).- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; y,

El ítem agregado sin número en 2007, tiene que analizarse en conjunto con la incorporación del artículo innumerado a continuación del artículo 4 (sujeto pasivo), que determina quienes son partes relacionadas y los requisitos que la administración ha de verificar para calificarlos como tal; esta conexión sale a relucir por cuanto el beneficio se concede siempre y cuando el perceptor del ingreso no sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus partes vinculadas; "Esta limitación a la exoneración trae como consecuencia que cada vez que un contribuyente realice un depósito a plazo fijo o adquiera títulos de renta fija, deberá averiguar en la entidad receptora de la inversión cuáles son sus partes

¹⁶² Artículo reformado por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990, Ley No. 180, publicada en Registro Oficial 996 de 10 de agosto de 1992, Artículo reformado por Ley No. 31, publicada en Registro Oficial Suplemento 199 de 28 de mayo de 1993, Artículo reformado por Art. 2 de Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, Ley No. 51, Art. 2, reformada por Arts. 2 y 3 del Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicada en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994. Art. 4 del Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicada en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994. Artículo sustituido por Art. 20 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

¹⁶³ Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

relacionas con la finalidad de no adquirir deudas con ese grupo empresarial y mantener el beneficio tributario”¹⁶⁴.

Si bien esta reforma dificulta el acceso y mantenimiento del beneficio, no puede considerarse del todo negativa; por cuanto, intrínsecamente genera una conciencia de control y verificación personal por parte del contribuyente, sobre sus propias actuaciones y la de sus partes relacionadas.

1999-2010 16. Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.¹⁶⁵

Beneficio incorporado en 1999, apropiado a la naturaleza de los réditos percibidos, toda vez que las indemnizaciones por seguros no son producto de actividades con fines de lucro, sino de compensaciones por daños en bienes o derechos asegurados; la salvedad del lucro cesantes es apropiada por cuanto responde a un resarcimiento de aquello que se dejó de percibir; es decir de ingresos que haber sido percibidos hubiesen generado renta y consecuentemente generado la obligación por IR; de ahí que la compensación no esté exenta.

1999 Ultimo inciso En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente¹⁶⁶.

2007-2010 Estas exoneraciones no son excluyentes entre sí.

En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios¹⁶⁷.

Finalmente, la reforma de 2007 agrega una regla de aplicación a las exenciones, disponiendo que ellas no son excluyentes entre sí; agregado de importancia, por cuanto hasta antes de la modificación, la administración quedaba facultada para negar al contribuyente la posibilidad de beneficiarse de varias rentas exentas, esta situación ha cambiado, es decir que un contribuyente puede beneficiarse de múltiples exenciones toda vez que cumpla con los requisitos de la ley; así una persona con discapacidad que cumpla 65 años de edad se entenderá doblemente beneficiada.

¹⁶⁴ Carlos Licto Garzón, ‘Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta, obra citada, Pg. 100.

¹⁶⁵ Reforma integral Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

¹⁶⁶ Ibidem.

¹⁶⁷ Nota: Inciso último reformado por Ley No. 20, publicada en Registro Oficial 148 de 18 de noviembre del 2005. Nota: Ley No. 20, derogada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Artículo reformado por Arts. 58, 59, 60, 61, 62 y 63 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Segundo inciso del numeral 12.- reformado por Art. 1 y tercer innumerado del numeral 11.- reformado por Art. 4 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

No puede olvidarse que el último inciso modificado en 2007 contempla una restricción, por la cual ninguna otra ley general o especial que otorgue exenciones no será reconocida; con lo cual claramente se encuentra en conflicto con el Código Tributario en el artículo referente a las exenciones generales, cuyo texto expresamente excluye al IVA y al ICE del beneficio y deja sobreentendido que será aplicable para el IR, por lo tanto ha de verificarse que las exenciones conferidas por la ley general estén simultáneamente reproducidas en la LRTI, caso contrario no tendrían validez, por cuanto la LRTI prima por principio de especialidad.

DEDUCCIONES

La evolución normativa de las deducciones tiene una historia larga y compleja; al ser la última década el objeto primario de este estudio, a continuación presento un extracto de aquellas reformas que han sido de incidencia en el régimen conforme los principios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva; de ahí que esta vez omitiré hacer un análisis pormenorizado de cada numeral y su evolución entre 1989¹⁶⁸ y 1998; año a partir del cual haré énfasis en las modificaciones de mayor impacto.

¹⁶⁸ **1989 TEXTO ORIGINAL** Art. 10.- Deducciones. En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto, se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y conservar el ingreso gravado. En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso; 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por la Junta monetaria, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador; 3.- Los tributos que soportare la actividad generadora del ingreso. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario; 4.- Las primas de seguros que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso; 5.- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios; 6.- Los gastos de viaje, en la parte que sea motivada por necesidades o conveniencias de la actividad generadora del ingreso; 7.- Las depreciaciones y amortizaciones; conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, y la técnica contable, así como las que se concedan por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y a lo que disponga el Reglamento; 8.- La amortización de las pérdidas que se efectúe de conformidad con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley; 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general, los beneficios sociales, la participación de los trabajadores en las utilidades, las indemnizaciones, excepto aquellas que se originan por violaciones a la Ley, y otras erogaciones impuestas por el Código del Trabajo u otras leyes de carácter social o por contratos colectivos o individuales, incluidos los aportes al IESS. También serán deducibles las contribuciones en favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, entrenamiento profesional y actividades deportivas. 10.- Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares, de conformidad con las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos; 11.- Los créditos incobrables, originados en operaciones del giro ordinario del negocio, siempre que hayan constado como tales, durante cinco años, en la contabilidad, en los términos que señale el Reglamento. No se reconoce el carácter de créditos

Artículo 10 reformado hasta 1998¹⁶⁹:

1998 Art. 10.- Deducciones. En general, (para) con el propósito de (2007)¹⁷⁰ determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos¹⁷¹.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1998 1.- *Los costos y gastos imputables al ingreso;*

2007-2010 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;¹⁷²

La reforma del numeral 1 agrega reglas para que los costos y gastos sean efectivamente imputables; en ese sentido, se exige el respaldo en comprobantes de venta válidos conforme los requisitos del reglamento; esta es una medida que permite evitar elusión fiscal y tiene fines eminentemente recaudatorios.

1998-2007 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por la Junta monetaria, así como

incobrables a deudas contraídas entre la sociedad y el socio, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o a las contraídas entre sí por sociedades relacionadas; 12.- Las pérdidas por diferencial cambiario, por obligaciones contraídas en moneda extranjera, registradas en el Banco Central; 13.- El impuesto a la renta y los aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para el bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto; y, 14.- Las provisiones para pensiones jubilares patronales.

Esta versión fue tomada desde su publicación; hasta antes de las reformas dadas por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990.

¹⁶⁹ Nota: Numeral 4 sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. Nota: Inciso último de numeral 11. agregado por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 1000 de 31 de julio de 1996. Nota: Numeral 6 sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. Nota: Numeral 13 sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. Nota: 14 Numeral sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. 15.- La variación de valor en sucres del principal o capital de las obligaciones contratadas en unidades de valor constante. Nota: Numeral 15 agregado por el Art. 71 de la Ley No. 31, publicada en Registro Oficial Suplemento 199 de 28 de mayo de 1993. 16.-Nota: Numeral 16 agregado por el Art. 71 de la Ley No. 31, publicada en Registro Oficial Suplemento 199 de 28 de mayo de 1993. Nota: Numeral 16 suprimido por el Art. 8 de la Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Nota: Numeral 19 agregado por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. 17.-Nota: Numeral 17 agregado por el Art. 71 de la Ley No. 31, publicada en Registro Oficial Suplemento 199 de 28 de mayo de 1993. Nota: Numeral 17 suprimido por el Art. 8 de la Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Nota: Numeral 18 agregado por el Art. 9 de la Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Nota: Numeral sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. Nota: Numeral 9 sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998. Nota: Numeral 7 sustituido por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 1000 de 31 de julio de 1996.

¹⁷⁰ Reforma dada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007

¹⁷¹ Nota: Artículo reformado por Arts. 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72 y 73 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. Nota: Sexto inciso del numeral 9.- reformado por Art. 1, numeral 2.- reformado por Art. 2 y numeral 16 sustituido por Art. 3 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008. Nota: Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

¹⁷² *Ibidem.*

tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador;

2007-2010 2. Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.

No serán deducibles las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil o Leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; ni tampoco cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.

Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles. Para los efectos de esta deducción el registro en el Banco Central del Ecuador constituye el del crédito mismo y el de los correspondientes pagos al exterior, hasta su total cancelación.¹⁷³

Sobre la reforma implementada en 2007 a este numeral se pueden efectuar estudios exclusivos y pormenorizados, la trascendencia de esta reforma es de vital importancia para el régimen por cuanto si bien permite la deducción de intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas; a excepción de los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador manteniendo el espíritu original de la norma; por otro lado, incorpora reglas a seguir para hacer válida su imputación.

Originalmente las condiciones para la deducibilidad eran no exceder las tasas de interés fijadas por la junta bancaria; y, para créditos externos, haberlos registrado en el Banco Central del Ecuador en concordancia con el numeral 3 del artículo 13 que establece que son deducibles los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador; a partir de la reforma de 2007; estas reglas cambian sustancialmente.

Para comprender con mayor claridad la reforma es indispensable tener en cuenta que en forma simultánea se reformó el artículo 13 en lo relativo a los pagos en el exterior que derogó en 2007 el numeral 2¹⁷⁴, en la parte correspondiente a la deducibilidad de los intereses; reforma

¹⁷³ Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁷⁴ El artículo 13. Numeral 2 derogado por Art. 75 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

consistente con la modificación del numeral segundo del artículo 10¹⁷⁵, estos dos artículos en conjunto disponen que no solo se admite la deducibilidad de estos intereses, sino que además no están sujetos a retención en la fuente.

“Nota: Se interpretan los artículos 67, 76 y 77 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y por consiguiente los artículos 10 y 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno que fueron reformados por los primeros, en el sentido de que los nuevos requisitos, para que los intereses y costos financieros de créditos externos y pagos por arrendamiento mercantil internacional sean deducibles de la base imponible para el cálculo de impuesto a la renta y susceptibles de retención en la fuente, son aplicables a los contratos de crédito registrados en el Banco Central del Ecuador a partir de la vigencia de la referida Ley y a los contratos de arrendamiento mercantil internacional inscritos en el Registro Mercantil correspondiente a partir de la vigencia de ella. Los contratos de crédito registrados y los contratos de arrendamiento mercantil internacional inscritos con anterioridad, se someterán al régimen legal vigente a la época del registro o suscripción. Esta norma interpretativa, que tiene el carácter de transitoria, se aplicará hasta la finalización del plazo de los financiamientos o contratos de préstamo o de arrendamiento mercantil, sin que sea aplicable a las prórrogas, novaciones o cualquier modificación que afecte sus condiciones originales.”¹⁷⁶

Por otro lado; otras reformas de trascendencia fueron incorporadas, tales como reglas para los arrendamientos mercantiles, que permiten verificar el traspaso de bienes entre partes relacionadas con el objeto de crear un leasing que genere gastos deducibles de impuesto con el objeto de reducir la base imponible; además, con la incorporación del último inciso se establece una regla para el control de la subcapitalización, por la cual para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades y tratándose de personas naturales, el crédito externo no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales; toda vez que se había convertido en una medida elusiva el otorgamiento de préstamos ínter-partes con el objeto de hacer una inyección de capital mediante la figura de préstamos que permitían obtener grandes beneficios fiscales.

1998 3.- Los tributos que soportare la actividad generadora del ingreso. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario;

1999- 2010 3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario;¹⁷⁷

¹⁷⁵ Para un análisis más profundo recomiendo ver la obra de Mario Prado. “La deducción de los intereses, cuotas o cánones de arrendamiento”, en *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008, Pg. 119-142.

¹⁷⁶ Dado por Art. 18 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

¹⁷⁷ Nota: Numeral sustituido por Art. 21 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

1998-2010 5.- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios;

El numeral 3 fue modificado en 1999, el texto anterior permitía deducir todos los tributos que soportare la actividad generadora del ingreso; con la reforma se enlistan los tributos en las categorías de impuestos, tasas y contribuciones, además se consideran deducibles los aportes al sistema de seguridad social obligatorio; toda vez que deja por fuera cualquier otra exacción parafiscal que pudiese intentar deducirse, además de excluir de la deducción los interés y multas por pagos atrasados de las obligaciones. Destaca de la reforma la imposibilidad de deducir los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario; modificación de impacto por su contenido de justicia y equidad se ha mantenido vigente hasta la presente fecha; este último comentario sobre justicia y equidad es aplicable también para el numeral 5 sin modificaciones durante la última década.

1998 4.- Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable, **2007-2010** que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;¹⁷⁸

La reforma de 2007 no modifica la deducción, simplemente se limita a incorporar un requisito de validez, como lo es sustentar las primas de seguro con comprobantes de venta válidos; modificación cuyo contenido tiene fines recaudatorios, al igual que sucede con el numeral 6 relativo a los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso.

1998 6.- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, **2007-2010** que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente¹⁷⁹. No podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones.

Al respecto cabe aclarar que la reforma de este numeral y demás que incluyan el requisito de comprobantes de venta válidos para sustentar la deducibilidad, le otorga mayor fuerza normativa

¹⁷⁸ Última parte del artículo agregado mediante Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁷⁹ Lo subrayado es texto agregado en el artículo mediante Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

a la LRTI; toda vez que hasta la reforma del 2007, el reglamento de aplicación RLRTI, siendo la norma jerárquicamente inferior, era la que contemplaba este requisito.

Al respecto Carlos Licto Garzón nos recuerda que “a pesar de esta nueva exigencia legal de contar con comprobantes de venta para que los gastos sean deducibles, no debe perderse de vista lo preceptuado en la Constitución de la República, relativo a la prohibición que la justicia se vea sacrificada por la omisión de solemnidades”¹⁸⁰; el autor analiza sentencias de la Sala Especializada de la Corte Suprema hoy Corte Nacional, donde se han recogido esta garantía, lo que implica que la comprobación de gastos reales aun sin la existencia del comprobante de venta válido tendrá validez para la deducción del IR.

2009-2010 6-A (...).- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

En contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, en los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas se considerarán también a los servicios técnicos y administrativo¹⁸¹.

En 2009 se añadió un nuevo numeral identificado como 6-A (...), que permite la deducibilidad de los gastos indirectos desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas; esta reforma es de gran beneficio para las sociedades; el agregado es claro y establece reglas de metodología para la aplicabilidad y validez de la deducción; siendo tan nueva la reforma habrá que verificar posteriormente el impacto causado.

1998-2010 7.- La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su Reglamento;

1998-2010 8.- La amortización de las pérdidas que se efectúe de conformidad con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley;

Los numerales 7 y 8 se han mantenido vigentes sin modificaciones durante la última década, se ha de suponer que su inmutabilidad es el resultado de la aplicación de una metodología técnica y contable directamente vinculada a normas conexas; en el caso del numeral 7 de ha de recurrir a lo

¹⁸⁰ Carlos Licto Garzón, “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, obra citada. Pg. 105.

¹⁸¹ Nota: Numeral agregado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009. Nota: Inciso segundo agregado por Art. 26 de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010.

dispuesto en el Capítulo VI sobre Contabilidad y Estados Financieros de la misma ley¹⁸² y a lo dispuesto en el RLRTI; en cuanto al numeral 8 expresamente se remite al artículo 11 de la LRTI que actualmente dispone:

Art. 11.- Pérdidas.- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco periodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada periodo del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.

En caso de liquidación de la sociedad o terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos cinco ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades.

No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Para fines tributarios, los socios no podrán compensar las pérdidas de la sociedad con sus propios ingresos.

Las rentas del trabajo en relación de dependencia no podrán afectarse con pérdidas, cualquiera que fuere su origen¹⁸³.

Este artículo establece la metodología para que la deducción sea válida; sin embargo, no puede olvidarse que a través de la misma LRTI se encuentra vigente el ANTICIPO MINIMO, de naturaleza constitucional discutible; para algunos un impuesto heterodoxo; para otros una derivación en la metodología del IR; cuyo objeto es recaudar IR, aun si se presentan perdidas, toda vez que las mismas generan gastos para la el Estado, la administración tributaria, para el caso del IR el SRI, emplea recursos en el control y verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; estos gastos deben ser solventados mediante la recaudación de impuestos; con ese objeto nace el ANTICIPO MINIMO cuya finalidad es eminentemente recaudatoria, motivo por el cual ha sido y será objeto de múltiples reformas.

2007-2010 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.

¹⁸² Nota: Denominación de Título sustituida por Art. 79 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

¹⁸³ Nota: Artículo reformado por Art. 74 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta;

Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional.

2008-2010 Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales.

La deducción adicional no será aplicable en el caso de contratación de trabajadores que hayan sido dependientes del mismo empleador, de parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o de partes relacionadas del empleador en los tres años anteriores.¹⁸⁴

El texto del numeral 9 ha sido modificado sustancialmente; en primer lugar, el inciso primero ha eliminado de la deducción las “bonificaciones voluntarias”, excepto que las mismas se contemplen en el contrato colectivo o en actas transaccionales; reforma que en cierta medida perjudica a los trabajadores, por cuanto sus empleadores al no encontrar el beneficio fiscal, optarán bonificar a sus trabajadores de acuerdo a los parámetros contemplados en el Código de Trabajo, sin mayores beneficios voluntarios.

Al respecto Carlos Licto Garzón señala que “esta disposición que elimina la deducibilidad de las bonificaciones voluntarias no es compatible con la exención del impuesto a la renta que se otorga a los trabajadores beneficiarios de becas para estudios y capacitación [...] pues ningún trabajador va a otorgar una beca a un trabajador si el egreso no va a ser considerado deducible”¹⁸⁵; esta

¹⁸⁴ *Texto vigente desde 1998 hasta 2007 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y voluntarias y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.*

Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta.

Reforma dada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Sexto inciso del numeral 9.- reformado por Art. 1, numeral 2.- reformado por Art. 2 y numeral 16 sustituido por Art. 3 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

¹⁸⁵ Carlos Licto Garzón, “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, obra citada, Pg. 107.

incompatibilidad es otro factor que causa perjuicio a los trabajadores y es resultado de una reforma con contenido recaudatorio.

En cuanto a las indemnizaciones como consecuencia de pago de remuneraciones o beneficios sociales el monto máximo concedido es el equivalente al aporte patronal al IESS, a lo cual Garzón advierte que en caso de no haber hecho aportaciones de este tipo, los egresos no serán considerados deducibles.

Finalmente; vale la pena aclarar que no toda la reforma del numeral 9 es perjudicial; de hecho los empleadores que hubiesen incurrido en sueldos, salarios, bonificaciones por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan; medida con finalidad parafiscal, que busca fomentar el empleo.

1989-2010 10.- Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares, de conformidad con las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos;

El numeral 10 se ha mantenido sin reformas durante la última década e inclusive desde la vigencia del texto original en de 1989; esta disposición permite deducir las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares; medida particularmente beneficiosa; por cuanto, esta disposición mediante un beneficio fiscal, impulsa el ahorro y la previsión de las aseguradoras privadas, toda vez que de su estabilidad económica depende el cumplimiento de las obligaciones para con los asegurados.

1998-2010 11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas (2007), especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;
- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;

- Si el deudor en una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o (cancelada) **2007** cancelado su permiso de operación¹⁸⁶.

No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la Sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación.

El monto de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones.

1999 Texto suprimido en **2007**. La Junta Bancaria reglamentará la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones.

2007- 2010 Continuación del inciso anterior.- Las provisiones serán deducibles hasta por el monto que la Junta Bancaria establezca.

Si la Junta Bancaria estableciera que las provisiones han sido excesivas, podrá ordenar la reversión del excedente; este excedente no será deducible.

Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero,¹⁸⁷

Las reformas al numeral 11 efectuadas en 2007, no han trastocado la naturaleza de la deducción, en el inciso primero se incorpora a las leyes orgánicas al listado de tipos de normas que permiten establecer provisiones voluntarias, reforma que hay que considerar en razón de la importancia jerárquica de éste tipo disposiciones; su inclusión evita conflictos de jerarquía y especialidad entre leyes.

En cuanto al papel de la Junta Bancaria, la reforma genera un vacío que debería ser cubierto por otra disposición, por cuanto hasta antes de la reforma esta institución se encargaba de reglamentar la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones; en su papel actual le compete exclusivamente para establecer el monto de deducibilidad; dejando en el limbo, al menos desde una lectura histórica la titularidad de las demás actividades de la Junta Bancaria; además, sobre el papel de esta entidad, ella deberá verificar la presencia de excesos, los mismos que de existir deberán ser revertidos y se generará una glosa, entendiéndose además que estos gastos no serán deducibles; con esta disposición la Junta Bancaria adopta una papel de ente de control en conexidad al SRI.

¹⁸⁶ Corrección de error tipográfico efectuada a partir del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007

¹⁸⁷ Reforma integral dada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007

“La disposición que se comenta fue cambiada por la Asamblea Constituyente ya que en el proyecto inicial se planteaba que sea deducible, “el monto de las provisiones mínimas”, restringiendo, de esta forma, la deducción a los porcentajes al límite inferior asignados para cada categoría de riesgo”¹⁸⁸; la opción adoptada por el legislador permite obtener un mejor beneficio, toda vez que el monto de las provisiones será establecido por un organismo de pericia técnica.

1998 13.- 2010 12 El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto¹⁸⁹.

1998 DEROGADO 12.- Las pérdidas por diferencial cambiario provenientes de créditos externos registrados en el Banco Central; de obligaciones contraídas localmente en moneda extranjera; o, provisiones de fondos, distintos del capital asignado, otorgados por compañías extranjeras a sus sucursales o filiales en el país¹⁹⁰;

El numeral original 13 hoy 12, no ha sido modificado y su contenido es tan claro que no precisa análisis particularizado; el numeral original 12 fue derogado en 1998, y su contenido ha sido regulado en forma más apropiada por otros numerales.

1998 14.- La totalidad de las provisiones para pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años consecutivos de trabajo en la misma empresa¹⁹¹.

2007-2010 13.- La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa;¹⁹²

La reforma el numeral 14 cuyo texto hoy se ubica en el numeral 13, incorpora el beneficio de la deducibilidad a las provisiones para atender el pago de desahucio, hasta antes de 2007 el beneficio era exclusivo para las provisiones de pensiones jubilares patronales; con la reforma se genera un efecto beneficioso dual; en primer lugar, para el trabajador que siendo desahuciado puede contar con una indemnización acorde con la ley; y, en segundo lugar, para el empleador que a más de contar con los fondos para efectivizar un desahucio, encuentra en la previsión un beneficio; reforma que fomenta el cumplimiento de las obligaciones tanto patronales como tributarias.

¹⁸⁸ Carlos Licto Garzón, “Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta”, obra citada. Pg. 109.

¹⁸⁹ Numeral sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.

¹⁹⁰ 12.-Nota: Numeral derogado por Art. 100-c) de Ley No. 4, publicada en Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de marzo del 2000.

¹⁹¹ Numeral sustituido por Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.

¹⁹² Reforma dada por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

1998 18.- 2010 14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria;

1998 19.- 2010 15.- Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones. Estas erogaciones se valorarán sin exceder del precio de mercado del bien o del servicio recibido.

Los numerales 18 y 19 cuyo texto se encuentran vigentes con los numerales 14 y 15 hasta la versión de 2010 no han sido objeto de modificaciones en la última década, su contenido es claro e incluyen tanto la deducción como la metodología para su validez en cada caso, motivo por el cual su análisis no requiere mayor profundidad; en cuanto a las implicaciones de cada disposición, responde a una técnica de naturaleza contable.

2007- 2010 16.- Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, y otros que establezca el reglamento. En el Reglamento se establecerá el tipo del gasto a deducir y su cuantía máxima, que se sustentará en los documentos referidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en los que se encuentre debidamente identificado el contribuyente beneficiario de esta deducción.

Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente.

A efecto de llevar a cabo la deducción el contribuyente deberá presentar obligatoriamente la declaración del Impuesto a la Renta anual y el anexo de los gastos que deduzca, en la forma que establezca el Servicio de Rentas Internas.

Los originales de los comprobantes podrán ser revisados por la Administración Tributaria, debiendo mantenerlos el contribuyente por el lapso de seis años contados desde la fecha en la que presentó su declaración de impuesto a la renta.

No serán aplicables estas deducciones en el caso de que los gastos hayan sido realizados por terceros o reembolsados de cualquier forma.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales, industriales, comerciales, agrícolas, pecuarias, forestales o similares, artesanos, agentes, representantes y trabajadores autónomos que para su actividad económica tienen costos, demostrables en sus cuentas de ingresos y egresos y en su contabilidad, con arreglo al Reglamento, así como los profesionales, que también deben llevar sus cuentas de ingresos y egresos, podrán además deducir los costos que permitan la generación de sus ingresos, que están sometidos al numeral 1 de este artículo.

Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas¹⁹³.

¹⁹³ Nota: Artículo reformado por Arts. 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72 y 73 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

Nota: Sexto inciso del numeral 9.- reformado por Art. 1, numeral 2.- reformado por Art. 2 y numeral 16 sustituido por Art. 3 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

Nota: Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

Finalmente, llegamos a la modificación de mayor relevancia durante la década que consiste en la incorporación de los gastos personales como deducibles del IR, habíamos anticipado que mientras más subjetivo es el impuesto, mayor relevancia tendrán sus gastos personales, a partir del año 2007, el IR de personas naturales se convirtió en el impuesto más subjetivo y justo que el Ecuador haya conocido.

Los gastos de salud, vivienda, educación, vestimenta y alimentación, son deducibles, hasta un monto que no supere el 50% de los ingresos gravados o el 1,3 veces la base imponible gravada con tarifa 0%, con objeto de la reforma el IR mira la verdadera capacidad contributiva del obligado, tema que será analizado con mayor profundidad en el siguiente capítulo; cabe resaltar además, que se excluye de la deducción el IVA y el ICE que dichos gastos hayan generado, bajo la consideración general de que un impuesto no puede ser deducible de otro salvo disposición expresa y cuando tenga directa relación con el giro del negocio o actividad generadora de rentas.

Cierro este análisis sobre el IR, aclarando que si bien, existen muchas reformas que han quedado por fuera, aquellas que estén directamente vinculadas a la temática en estudio serán analizadas posteriormente cuanto corresponda analizar la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria.

3.2.2 Impuesto al Valor Agregado. Evolución normativa.

El Impuesto al Valor Agregado IVA, nace en 1989 con la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI; su antecedente histórico de mayor relevancia data del “año 1923 como impuestos sobre ventas comerciales e industriales”¹⁹⁴; revisando un poco más la historia, vale la pena recordar otro antecedente importante como es el ITM o Impuesto a las Transacciones Mercantiles, su nacimiento se remonta a la década de los setenta, Mauricio Durango en su obra “El IVA en economías de exportación” explica que “al igual que muchos países europeos, Ecuador acogió en 1970 en su legislación al Impuesto a las Transacciones Mercantiles ITM”¹⁹⁵, cuya tarifa era del 4%; habiendo sido reformado en varias oportunidades en la ley publicada en el Registro Oficial N° 152 de 31 de diciembre de 1981 el hecho generador del ITM contuvo un Impuesto a las Transacciones Mercantiles y además a la Prestación de Servicios cuya vigencia fue cancelada en

¹⁹⁴ Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional 2007-2010*, Quito. 2010. Pg. 65

¹⁹⁵ Mauricio Durango. *El IVA en economías de exportación*. En Memorias III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Quito. 2003. Pg. 21.

1989 con la derogación definitiva de la ley que lo contenía mediante la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que contenía un IVA con tarifa fija del 10%.

Entrando en el análisis del IVA actual cabe señalar que la gran cantidad de reformas efectuadas en este impuesto, dificulta la tarea de efectuar un análisis exhaustivo, motivo por el cual, al igual que lo hice con el IR me concentraré en las reformas de incidencia en la suficiencia recaudatoria y la capacidad contributiva, lógicamente en relación a las consideraciones expuestas previamente en el análisis doctrinario.

SUJETO ACTIVO

Cabe resaltar que hasta 1997 el sujeto activo del IVA y del ICE dicho sea de paso era el Estado y lo administraba el Ministro de Finanzas y Crédito Público; a través de la Dirección General de Rentas; como ya es conocido a partir de 1998 al igual que como sucedió con el IR, con la sustitución del artículo 62 efectuada por la Ley No. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997 se otorgó la administración del IVA al Servicio de Rentas Internas (SRI).

SUJETO PASIVO

1999-2009 Art. 61.- SUJETOS PASIVOS. Art. 63.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del IVA:

a) En calidad de agentes de percepción:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;
2. Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y,
3. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

2009-2010 Art. 63.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del IVA:

a) En calidad de contribuyentes:

Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.

a.1) En calidad de agentes de percepción:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;
2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.¹⁹⁶

La reforma del artículo 61 dada en 2009; permite diferenciar en forma más clara a las partes intervinientes en el IVA; por cuanto, anteriormente en forma desacertada se distinguían exclusivamente entre agentes de retención y agentes de percepción del impuesto; con la modificación del texto, claramente se diferencia entre el contribuyente por sí mismo es decir todos

¹⁹⁶ Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y los diversos responsables; esta diferenciación me permitió durante el análisis doctrinario identificar al verdadero contribuyente y diferenciarlo de los responsables en cada caso contemplado para la verificación del hecho generador; toda vez, que esta diferencia permite aplicar la metodología del impuesto con mayor destreza.

b) En calidad de agentes de retención:

1. Las entidades y organismos del sector público; las empresas públicas y las privadas consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;

2009-2010 1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;¹⁹⁷

La reforma del literal b numeral 1 convierte a las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales en agentes de retención, modificación efectuada con el objeto de dotarle al régimen de mayor simplicidad y eficiencia administrativa; toda vez, que los agentes de retención facilitan la aplicación y gestión del impuesto.

1999-2010 2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;

1999-2010 3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior;

Los agentes de retención contemplados en los numerales 2 y 3 no han sido objeto de modificación durante la última década; la estabilidad normativa, es el resultado de la necesidad de su diligencia en la gestión y recaudación del IVA y debido a un eficiente desempeño por parte de estas instituciones privadas.

2007-2010 4. Los exportadores, sean personas naturales o sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten¹⁹⁸.

2009-2010 5. Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;

2009-2010 6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,

¹⁹⁷ *Íbidem.*

¹⁹⁸ Artículo reformado por Art. 118 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

2009-2010 7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.¹⁹⁹

En 2007 se incorpora al texto del artículo el numeral 4, y en 2009 se agregan los numerales del 5 al 7; otorgando la calidad de agentes del retención del IVA a personas naturales y jurídicas que por la naturaleza de sus actividades están en condiciones de desempeñar tal condición; esta reforma responde a la necesidad ya identificada anteriormente de darle simplicidad y eficiencia administrativa a la gestión y administración del impuesto.

1999 Los agentes de retención del impuesto al valor agregado (IVA), retendrán el IVA en una proporción del 30% del impuesto causado cuando se origine en la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal y del 70% del impuesto cuando se origine en la prestación de servicios gravados. Los citados agentes declararán y pagarán el impuesto retenido mensualmente y entregarán a los establecimientos afiliados el correspondiente comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA), el que le servirá como crédito tributario en las declaraciones del mes que corresponda.

2007-2010 Los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), retendrán el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución, establezca el Servicio de Rentas Internas. Los citados agentes declararán y pagarán el impuesto retenido mensualmente y entregarán a los establecimientos afiliados el correspondiente comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA), el que le servirá como crédito tributario en las declaraciones del mes que corresponda.

1999-2010 Los agentes de retención del IVA estarán sujetos a las obligaciones y sanciones establecidas para los agentes de retención del Impuesto a la Renta.

1999-2010 Los establecimientos que transfieran bienes muebles corporales y presten servicios cuyos pagos se realicen con tarjetas de crédito, están obligados a desagregar el IVA en los comprobantes de venta o documentos equivalentes que entreguen al cliente, caso contrario las casas emisoras de tarjetas de crédito no tramitarán los comprobantes y serán devueltos al establecimiento.

1999-2010 El incumplimiento de estas disposiciones será considerado como defraudación y será sancionado de acuerdo a lo que dispone el Código Tributario.²⁰⁰

El resto del artículo contiene reglas para el desempeño de los agentes de retención, la mayoría de ellas han estado vigentes desde 1999; se ha presentado a penas una modificación que data del año 2007 por la cual se elimina de la ley los porcentajes de recaudación que deben aplicar los agentes de retención del IVA, y se dispone que dichos porcentajes sean establecidos mediante resolución del Servicio de Rentas Internas SRI mediante acto normativo. Esta reforma le otorga fuerza a la administración tributaria toda vez que faculta al Director del SRI a establecer y modificar los porcentajes de retención, conforme las necesidades del régimen, con lo cual se completan las medidas para alcanzar eficiencia y simplicidad administrativa en la gestión del IVA.

¹⁹⁹ Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

²⁰⁰ Nota: Artículo reformado por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995. Nota: Artículo reformado por Art. 118 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Literal b. reformado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009. Nota: Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

OBJETO DEL IMPUESTO

1989 Art. 51.- Objeto Del Impuesto. Establécese el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

2008 Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley²⁰¹.

El objeto del IVA y el concepto de transferencia a partir del año 2008 amplían su campo de acción, después de casi 20 años imponiendo gravamen a las transferencias de dominio e importaciones de bienes muebles corpóreos y a la prestación de servicios, a partir de esta reforma están sujetos al IVA “la transferencias de dominio de los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos”.

1989 art. 52 2010 Art. 53.- Concepto de Transferencia. Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

19891. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;

2008-2010 1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.²⁰²

1989-2010 2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,

1989-2010 3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

La connotación de esta reforma se ha de verificar más adelante cuando proceda a efectuar el análisis del hecho generador por este concepto; por lo pronto, ya se puede advertir que ésta reforma tiene fines recaudatorios, queda entonces constatar si la transacción gravada más allá del objeto imponible, se vincula a la causa misma que origina el IVA, es decir ‘el verdadero valor agregado’.

²⁰¹ Nota: Artículo sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

²⁰² Nota: Numeral 1. sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

EXONERACIONES Y TARIFA

La concepción original del IVA, preveía exenciones al impuesto a determinados productos y servicios, hasta 1989 el artículo 54 enlistaba las transferencias e importaciones de bienes exentos, entendiéndose que todos aquellos no contemplados en el listado estaban sujetos al IVA, a continuación el artículo 55, en forma inversa a la metodología de los bienes corpóreos señalaba un lista de servicios gravados con IVA, con lo cual quedaba claro que aquellos servicios que no constaban expresamente en el texto del artículo, se entendían exentos; esta metodología cambió en 1993²⁰³ cuando se reformó el texto de los artículos 54, 55 y siguientes, estableciéndose un régimen de tarifa gravada y un régimen de tarifa cero; la ley pasó a determinar expresamente aquellas transferencias que no son objeto del impuesto, aquellas transferencias e importaciones con tarifa cero y un régimen para el IVA de los servicios que detallaba aquellos exentos.

Esta metodología del IVA implementada en 1993 fue objeto de varias reformas hasta 1999²⁰⁴, por lo que considero conveniente partir de ese año para analizar las reformas compiladas y vigentes hasta entonces.

TRANSFERENCIAS QUE NO SON OBJETO DE IVA

1989 Art. 53 2007-2010 Art. 54.- Transferencias que no son objeto del impuesto. No se causará el IVA en los siguientes casos:

1. Aportes en especie a sociedades;
2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;
3. Ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;
4. *Fusiones y transformaciones de sociedades;*

2007 4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades:

5. *Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas; y,*

2009-2010 5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;²⁰⁵

6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.

2007 7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones²⁰⁶.

²⁰³ Artículos reformados por Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.

²⁰⁴ Artículos reformados por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995. Por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de julio de 1997. Artículo 55 sustituido por Art. 34 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999. Artículo reformado por Arts. 13, 14 y 15 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999.

²⁰⁵ Numeral 5. sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

El actual artículo 54 relativo a las transferencias que no causan IVA fue modificado en 2007; el numeral 4 incorpora las escisiones de compañías como transferencia no gravada, reforma lógica ya que la separación y repartición de bienes no genera lucro en sí misma, y constituye más bien una recuperación de una inversión inicial.

Añade además a las empresas públicas como beneficiarios de donaciones cuya transferencia de dominio tampoco genera IVA; la reforma más trascendental es la añadidura del numeral 7 que expresamente determina que las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal no producen hecho generador del impuesto; si bien la reforma es importante, cabe resaltar que este tratamiento ya estaba contemplado en el RLRTI; y en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, por el cual no es necesario emitir comprobantes de venta autorizados por el SRI, basta con comprobantes reimpresos y numerados; con la modificación este tratamiento queda firme en el texto de la ley, toda vez que los reglamentos son reformados por el Ejecutivo con la posibilidad de alterar el tratamiento mencionado.

TRANSFERENCIAS E IMPORTACIONES CON TARIFA CERO

1999 Art. 54.- 2007 Art. 55 Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:²⁰⁷

1. **1989** Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; **2008** y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;
2. **1989** Leches en estado natural, pasteurizada, homogenizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. **2008** Leches maternizadas, protéicos infantiles;²⁰⁸
3. **1989** Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;

Los numerales 1 y 2 reformados en 2008, agregan productos al gran listado de aquellos gravados con tarifa 0%; esta reforma concuerda con lo afirmado en el estudio doctrinario relativo al

²⁰⁶ Artículo reformado, numeral 7 añadido por Art. 105 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²⁰⁷ Todo lo subrayado es añadido por reformas, el texto entre paréntesis ha sido modificado o suprimido) Nota: Artículo reformado por Arts. 106, 107, 108, 109 y 110 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²⁰⁸ Numerales 1. y 2. reformados por Arts. 15 y 16 de Decreto Legislativo No. 16, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de julio del 2008.

'verdadero valor agregado'; los embutidos, el queso y los yogures, son productos que han pasado por procesos industriales que les otorga un 'valor agregado' consistente en mano de obra y uso de maquinaria industrial; de ahí que estos productos que por política alimentaria hoy consten en esta disposición, estén gravados con tarifa 0%, y no dentro de aquellos que no causan IVA.

1989 4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adicción de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan para la alimentación de animales que se críen para alimentación humana.**2007** Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas; de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República ²⁰⁹;

La reforma excluye de la tarifa 0% a los alimentos preparados para animales que no son de consumo humano; consecuentemente estos productos pasan a ser gravados con tarifa 12%; reforma que afecta a los criadores, competidores y comerciantes de animales como caballos, canes y mascotas de raza pura; además en el Ecuador existen asociaciones que con fines sociales y médicos crían y mantienen animales de este tipo; con lo que dicha medida causa impacto negativo en sus actividades, es probable que para el propietario común de mascotas la reforma no cause mayor perjuicio por el monto de las adquisiciones; sin embargo para las asociaciones mencionadas, la reforma puede llegar a considerarse perjudicial.

1989 5. Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedoras; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto. **2008**²¹⁰

1989 6. Medicamentos y drogas de uso humano, **(2007 TEXTO REFORMADO de acuerdo con las listas que publicará anualmente, el Ministerio de Salud Pública), de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República** así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores.

Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

Un tema no analizado con respecto a la reforma del numeral 4 coincide con la modificación de los numerales 5 y 6 por los cuales se otorga al Ejecutivo el poder de mediante Decreto de

²⁰⁹ Numerales 4 reformado en 2007 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007 y en 2008 por Decreto Ejecutivo No. 1138, publicado en Registro Oficial 368 de 26 de Junio del 2008. Nota: Numerales 4 y 5 reformados por Decreto Ejecutivo No. 1171, publicado en Registro Oficial 378 de 10 de julio del 2008.

²¹⁰ Numeral 5 reformado por Decreto Ejecutivo No. 1138, publicado en Registro Oficial 368 de 26 de junio del 2008. Nota: Numerales 4 y 5 reformados por Decreto Ejecutivo No. 1171, publicado en Registro Oficial 378 de 10 de julio del 2008.

establecer listas de bienes que de acuerdo con las diversas actividades productivas han de ser gravados con tarifa 0%.

Para Carlos Licto Garzón, “se ha flexibilizado el principio de reserva de ley previsto en la Constitución de la República y el artículo 4 del Código Tributario dotando de poderes legislativos al Jefe de Estado”²¹¹; consecuentemente no debe olvidarse que las materias a regular mediante decreto son importantes para la producción nacional, ya que trata sobre temas como agricultura y salud; esta reforma ratifica lo que afirmé cuando señalé que el IVA es un impuesto cuya función parafiscal permite controlar y manipular el mercado.

1989 7. Papel bond, (2009 TEXTO SUPRIMIDO *papel periódico, periódicos, revistas*), libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros.²¹²

La reforma del numeral 7 es un claro ejemplo de cómo un impuesto puede ser utilizado para controlar no solamente el mercado; sino también los factores de incidencia en la política y el gobierno; suprimir del listado de bienes gravados con tarifa 0% al papel periódico, periódicos, y revistas, no está vinculado al ‘verdadero valor agregado’; sino más bien a la actividad periodística de la prensa escrita, esta afirmación la hago con pleno convencimiento, toda vez que la diferencia entre leer un libro y leer un periódico o una revista, no está en el consumo como objeto imponible, ni en la transferencia como hecho generador; la diferencia está en el tipo de información que cada uno contiene; los libros de texto, las novelas, las biografías y demás contienen información educativa, científica, ilustrativa y de culturización; y, aunque un periódico o una revista también puede incluir información de este tipo; en su mayoría, contienen noticias de acontecimientos nacionales e internacionales, relativos a la política, la economía, la sociedad y demás por el estilo; el objetivo de la prensa escrita es informar, comunicar y transmitir información, la seriedad con la que lo hagan ya depende de criterios de ética no vinculados a la materia impositiva; en cuyo caso el IVA se encuentra totalmente desnaturalizado.

Podría encontrar detractores a mi afirmación, argumentando que, el papel bond, los libros demás materiales para su elaboración están exentos producto de una política en materia de educación; me inclinaré por analizar esa propuesta, cuando estén gravados con tarifa 0% todos los elementos básicos que conforman un listado de útiles escolares, pasando por lápices,

²¹¹ Carlos Licto Garzón. “Reformas al Impuesto al Valor Agregado”, Obra citada. Pg. 171.

²¹² Texto modificado mediante Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

esferográficos, juegos geométricos, calculadoras, uniformes y demás vinculados a la actividad docente en el país; hasta tanto me ratifico en lo afirmado.

Analizando la reforma en este caso concreto, queda claro que el sujeto pasivo se presenta en dos figuras; en primer lugar, el productor de papel periódico que transfiere al segundo sujeto pasivo, es decir el medio de prensa escrito que transfiere periódicos y revistas al consumidor final; ambos en calidad de agente de percepción.

Ahora bien, si el papel periódico grava IVA 12%, al ser un impuesto 'indirecto', el productor transfiere la carga impositiva al medio de prensa; por otro lado, el medio de prensa es agente de percepción del IVA generado en la transferencia de los periódicos y revistas al consumidor final, a quien también se le trasladó la carga impositiva; el medio de prensa está facultado para acceder al crédito tributario, en cuyo caso podrá compensar el IVA pagado por el papel periódico con el IVA cobrado al consumidor final; consecuentemente quien se ve perjudicado es aquel ciudadano que en ejercicio al derecho a ser informado debe asumir un IVA dirigido a los medios de prensa como medida de presión; mas debido a la metodología del impuesto, termina afectando al consumidor final por acceder un derecho que debería ser gratuito, más allá del costo del periódico o la revista de su preferencia.

1989 8. Los que se exporten; y,

1989 9. Los que introduzcan al País:

- a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;
- b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;
- c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las instituciones del Estado y las de cooperación institucional con instituciones del Estado;
- c) **2009** En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;²¹³
- d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización; y,
- e) Las importaciones de bienes de capital o de materiales que realicen las instituciones del Estado y/o los concesionarios al amparo de convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial.

Nota: Literal derogado por Art. 100-c) de Ley No. 4, publicada en Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de Marzo del 2000.

²¹³ Numeral derogado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009.

El numeral 8 no ha sido reformado, a diferencia del numeral 9 modificado en 2009, a través de un cambio sutil del texto del literal c) mediante el reajuste de las figuras del Estado que puede recibir donaciones del exterior; en la figura de entidades y organismos del sector público y empresas públicas; así como las de cooperación institucional con éstas; reforma necesaria para el Estado si consideramos la proliferación de este tipo de instituciones.

La derogatoria del literal e), se efectuó en el año 2000, con fines eminentemente recaudatorios; sin embargo, si el Estado busca atraer a la inversión extranjera, como parte de la atracción se deberá incluir un literal con texto similar pero actualizado a la realidad financiera del Ecuador.

1989 10. Los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta.

1. **2009** Nota: Numeral derogado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009.

Cabe aclarar que desde 1999 a partir de la reforma introducida por la LEY 24-99 o Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas; las Instituciones del Estado quedaron obligadas a pagar la tarifa fija gravada; toda vez que se eliminó el beneficio de la tarifa gravada 0%; esta obligación se mantuvo hasta la reforma de 2007 cuando el Decreto Legislativo No. 000, o *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador* restituyó el beneficio tanto para los bienes como para los servicios adquiridos por las Instituciones del Estado y lo amplió a las Empresas Públicas exentas del IR; sin embargo, en 2009 se derogó el numeral 10 y restituyó la obligación de pagar la tarifa vigente del 12%.

La derogación del numeral 10 en 2009 no hace más que restablecer la armonía entre el Estado y los demás consumidores, equilibrio que había sido alcanzado mediante la reforma dada por LEY 24-99 que permitía que la cadena de crédito tributario no se interrumpa y cuya finalidad principal era evitar adquisiciones a gran escala por parte de las instituciones del Estado; sin embargo, la reforma de 2007 de contenido eminentemente proteccionista con el Estado, restituyó el beneficio y terminó con la armonía alcanzada; atentando así contra la cadena del crédito tributario; indispensable para atenuar el efecto cascada; finalmente en 2009 el legislador corrige el error cometido derogando el numeral 10 y obligando al Estado a través de sus instituciones y empresas públicas a pagar el 12% de IVA en las adquisiciones que efectúe.

2007 11. Energía Eléctrica;²¹⁴

2007 12. Lámparas fluorescentes; ²¹⁵

2007 13. Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,²¹⁶

2007 14. Vehículos híbridos²¹⁷.

2008 15. Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor FOB del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales²¹⁸.

En las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el Código Tributario, ni las previstas en otras leyes orgánicas, generales o especiales.

En las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el artículo 34 del Código Tributario, ni las previstas en otras leyes generales o especiales²¹⁹.

En lo relativo a los numerales del 11 al 15, debo hacer algunas puntualizaciones; en primer lugar, estoy de acuerdo con la tarifa 0% para la energía eléctrica; sin embargo, su ubicación en este artículo no es apropiada, por cuanto no se trata de un bien tangible, se trata más bien de un servicio que dicho sea de paso es público y que se materializa a través de bienes tangibles, tales como las

²¹⁴ Numerales 11 y 12 reformados por Art. 9 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

²¹⁵ Ibidem.

²¹⁶ Numerales 13 y 14 agregados por Art. 9 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

²¹⁷ Ibidem

²¹⁸ Nota: Numeral 15. agregado por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008.

²¹⁹ Nota: Numeral 10-A agregado por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. Nota: Literal a.- reformado por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. Nota: Literal a.- reformado por el Art. 14 del Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994. Nota: Numeral 15-A. agregado por Ley No. 3, publicada en Registro Oficial 941 de 22 de mayo de 1992. Nota: Numeral 15-A reformado y numeral 15-B agregado por Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 44 de 13 de octubre de 1992. Nota: Numeral 18. reformado por Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990. Nota: Numeral 18. reformado por Art. 14 del Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994. Nota: Artículo reformado por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995. Nota: Artículo sustituido por Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 31 de 22 de septiembre de 1998. Nota: Artículo sustituido por Art. 33 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999. Nota: Artículo reformado por Arts. 11 y 12 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999. Nota: Artículo reformado por Arts. 106, 107, 108, 109 y 110 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Numerales 4 y 5 reformados por Decreto Ejecutivo No. 1138, publicado en Registro Oficial 368 de 26 de junio del 2008. Nota: Numerales 4 y 5 reformados por Decreto Ejecutivo No. 1171, publicado en Registro Oficial 378 de 10 de julio del 2008. Nota: Numerales 11 y 12 reformados y 13 y 14 agregados por Art. 9 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008. Nota: Decreto Ejecutivo 1138 y 1171, derogados por Decreto Ejecutivo No. 1232, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de julio del 2008. Nota: Numerales 1. y 2. reformados por Arts. 15 y 16 de Decreto Legislativo No. 16, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de julio del 2008. Nota: Numeral 15. agregado por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008. Nota: Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

lámparas fluorescentes hoy también gravadas con tarifa 0% conforme el numeral 12, como consecuencia de una política de ahorro energético y consecuentemente una medida de protección ambiental, situación que coincide con el contenido del numeral 14 relativo a los vehículos híbridos; estas reformas tienen objetivos parafiscales, ajenos a la suficiencia recaudatoria y a la capacidad contributiva; cuyo análisis lleva a concluir que el IVA es un impuesto multiuso.

Con respecto al numeral 13 sobre aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; se sobreentiende que su inclusión responde a la creciente necesidad de transportación local y hacia el extranjero por vía aérea; toda vez que el transporte de este tipo se ha convertido en un servicio indispensable para el desarrollo de las actividades económicas en general.

Finalmente la inclusión del numeral 15, genera un beneficio a grupos sociales que reciben frecuentemente bienes del extranjero mediante tráfico postal internacional y correos rápidos; generalmente familiares de migrantes; se entiende que para actividades comerciales los bienes deberán pasar por aduana y pagar el IVA correspondiente, no así en el caso incluido en este numeral, por cuanto los envíos no suelen responder a actividades económicas; sin embargo, con el objeto de evitar el abuso de la ley y la evasión del IVA en aduanas, el legislador ha proveído una regla de validez, por la cual la tarifa 0% se aplicará siempre que el valor FOB del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales; además se le otorga al Ejecutivo el poder para determinar el peso de dichos envíos mediante Decreto.

Nota: "A más de los previstos en los números 4 y 5 del artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tendrán tarifa cero por ciento de Impuesto al Valor Agregado las transferencias e importaciones de los bienes de uso agropecuario que constan en el Anexo 1 a este decreto. Asimismo tendrán tarifa cero de Impuesto al Valor Agregado las transferencias e importaciones de la materia prima e insumos utilizados para producir fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios, conforme al listado que consta en el Anexo 2 a este decreto."²²⁰.

Esta nota es un claro ejemplo del uso del poder conferido al ejecutivo para normar el IVA y controlar la producción y el mercado a través de Decretos.

²²⁰ Dado por Decreto Ejecutivo No. 1232, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de Julio del 2008, Esta versión fue tomada desde la reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de Julio del 2010.

IVA SOBRE SERVICIOS

1999 Art. 55.- 2010 56.- Impuesto al Valor Agregado sobre los Servicios.- El Impuesto al Valor Agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.

Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios²²¹:

1.-1999 Los de transporte de pasajeros y carga: fluvial y terrestre, así como los de transporte aéreo internacional de carga y el transporte aéreo de carga desde y hacia la provincia de Galápagos.

2007-2010 1.- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;²²²

La reforma de 2007, modificó el numeral primero de este artículo con el objeto de detallar enfáticamente los servicios de transporte gravados con tarifa 0% sin dejar vacíos en el texto que puedan generar controversia; y como consecuencia de ello, por descarte aquellos que no incluidos en esta disposición se entienden gravados con tarifa 12%.

2.- Los de salud;

2007-2010 2.- Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos;²²³

Con fines de justicia y equidad, la reforma del 2007 en el numeral 2 adhiere a los servicios de salud gravados con tarifa 0% a los de medicina prepagada y fabricación de medicamentos; reforma de gran beneficio para toda la ciudadanía. Esta medida es apropiada; sin embargo no es suficiente para cumplir con el objeto primordial; es decir, abaratar costos de salud no prestados por el Estado; Carlos Licto Garzón explica que "este tipo de prestaciones tienen insumos intermedios que están gravados con tarifa 12 por ciento de IVA, cuyo importe no puede compensarse al vender el producto final gravado con tarifa 0 por ciento, lo que provoca que dicho tributo sea incorporado al precio, y por ende, el costo del producto o servicio sea mayor"²²⁴.

²²¹ Nota: Artículo reformado por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995. Nota: Artículo reformado por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de julio de 1997. Nota: Artículo sustituido por Art. 34 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999. Nota: Artículo reformado por Arts. 13, 14 y 15 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999. Nota: Artículo reformado por Arts. 111, 112, 114 y 115 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. Nota: Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

²²² Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²²³ Íbidem.

²²⁴ Garzón Carlos Licto, "Reformas al Impuesto al Valor Agregado", obra citada, Pg. 174.

La afirmación del autor cobra sentido si consideramos que al estar gravado con tarifa 0% el servicio, el prestador no puede compensar mediante crédito tributario el IVA pagado en la adquisición de insumos y materiales intermedios, necesarios para la prestación de su servicio; con lo cual el costo final definitivamente tiende a ser superior, por lo tanto el beneficio de este numeral sirve apenas para atenuar el costo sin que pueda ser útil para abaratarlo en la forma requerida; lo que convendría según Carlos Licto Garzón con quien concuerdo, es gravar con tarifa 0% estos insumos y materiales intermedios, con lo cual se podría cumplir el objetivo planteado en mejor forma.

1999-2010 3.- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el Reglamento;

1999-2010 4.- Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;

Con respecto al numeral 3 el texto es claro y la causa apropiada, motivo por el cual no ha sido modificado durante la última década; situación que se aplica al numeral 4; estabilidad que se opone aun más a la inclusión de la 'energía eléctrica' como bien transferible gravado con tarifa 0%, en el artículo anteriormente analizado.

En criterio de Carlos Licto Garzón, el mantenerlo como servicio gravado con tarifa 0% e incluirlo como bien transferible gravado con igual tarifa, tiene un objetivo parafiscal "disminuir los costos de la energía eléctrica; sin embargo, sí los insumos, maquinarias y otros componentes necesarios para la generación eléctrica se encuentran gravados con tarifa 12 por ciento de IVA, el objetivo del abaratamiento no se logra, por el contrario, ese IVA pagado en la adquisición de maquinarias y servicios, se convierte en parte del costo del servicio de energía"²²⁵.

5.- Los de educación;

2007-2010 5.- Los de educación en todos los niveles;²²⁶

A nivel de educación la reforma de 2007 incluye la expresión 'en todos los niveles'; con el objeto de generalizar el beneficio a todas las prestaciones dadas por instituciones de educación primaria, secundaria, superior de pregrado y postgrado indistintamente; esta inclusión aunque parezca sencilla implica que ni el Ejecutivo a través de la potestad reglamentaria, ni la administración tributaria a través de actos normativos podrá dar trato diferenciado a los servicios prestados por instituciones de educación de naturaleza privada.

²²⁵ Garzón Carlos Licto, "Reformas al Impuesto al Valor Agregado", Pg. 171.

²²⁶ Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007

- 1999-2010 6.- Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;
 1999-2010 7.- Los religiosos;
 1999-2010 8.- Los de impresión de libros;
 1999-2010 9.- Los funerarios;
 1999-2010 10.- Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se debe pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;
 1999-2010 11.- Los espectáculos públicos;
 1999-2010 12.- Los financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;
 1999-2010 17.- Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;
 1999-2010 18.- Los de aerofumigación; y,

Los numerales del 6 al 12, 17 y 18 se han mantenido vigentes y sin reformas; esto implica; en primer lugar, que la redacción de estos numerales fue clara desde el principio y no se presta para confusiones; en segundo lugar; que a lo largo de su existencia han cumplido con la función fiscal y parafiscal a cada uno asignado; y finalmente, que la naturaleza social o económica presente en la prestación de esos servicios, hace necesaria la conservación de la tarifa 0%.

1999 13.- La transferencia de títulos valores;

2009 13.-Nota: Numeral derogado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009;

En 2009 se derogó el numeral 13 que gravaba con tarifa 0% la transferencia de títulos valores, reforma cuyos fines son de recaudación y motivados por políticas gubernamentales; estas transacciones hoy gravada con tarifa 12% tienen fines de lucro y por lo tanto y revelan capacidad contributiva, por lo que su exclusión de la tarifa 0% no debe ser causa de sorpresa.

1999 14.- Los que se exporten, inclusive los de turismo receptivo;

Los contratos o paquetes de turismo receptivo, pagados dentro o fuera del país, no causarán el impuesto al valor agregado, puesto que en su valor total estará comprendido el impuesto que debe cancelar el operador a los prestadores de los correspondientes servicios.

2007 14.- Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
- c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,
- d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;

El numeral 14 fue completamente reformado en 2007; si bien mantiene la intención de la disposición original; con la modificación integral se incorporaron reglas de validez; de su cumplimiento depende que el servicio esté gravado con tarifa 0%, caso contrario tributará con la tarifa 12%, esta medida permite evitar el abuso o fraude de la ley cometido con objeto de eludir el pago del IVA.

1999 15. Los prestados por profesionales con títulos de instrucción superior hasta un monto de diez millones de sucres por cada caso entendido.²²⁷

2007 15.-Nota: Numeral derogado por Art. 113 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

A partir del 2007 se derogó el numeral 15 que mantenía a los servicios prestados por profesionales gravados con tarifa 0%; cuando analicé la verdadera causa del impuesto, aclaré que la prestación de servicios profesionales es decir aquellos prestados por personal con títulos de instrucción superior generaba IVA debido que el conocimiento científico, técnico y profesional empleado durante la prestación del servicio, constituía 'el verdadero valor agregado'; por lo tanto, la reforma resulta jurídicamente apropiada, toda vez que mantener todas las prestaciones de servicios profesionales con tarifa 0%, equivale en cierta forma a desnaturalizar el IVA.

2009 15.- Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador²²⁸.

En 2009 se incorpora en el numeral 15 los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador como servicios gravados con tarifa 0%; esta añadidura, corrige un error cometido en 2007 al reformar el numeral 14 que suprimió del texto original el segundo inciso que contemplaba este beneficio para paquetes turísticos pagados dentro o fuera del país; si bien en 2009 la reforma solo contempla a aquellos pagados por no residentes; en todo caso la medida permite al igual que su antecesora impulsar el turismo.

16.- El peaje que se cobra por la utilización de las carreteras;

2007-2009-2010 16 El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;

Los peajes que se cobran en las carreteras del país, se utilizan para la prestación de servicios ajenos a fines de lucro (excepto en el caso de una concesión), a través del cual se da mantenimiento al sistema de vialidad terrestre; por la naturaleza del servicio y por su objeto es apropiado mantener la tarifa 0%, con las reformas de 2007 y 2009, se amplía el beneficio a las cuotas cobradas por pontazgos y en el cruce de puentes; toda vez que el servicio es el mismo que se presta a través de peajes y en las carreteras; esta reforma cubre vacíos técnicos que hubiesen podido llegar a generar conflictos con la administración tributaria.

²²⁷ Numeral sustituido por Art. 34 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999

²²⁸ Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009

199919.- Los prestados personalmente por los artesanos.

Nota: Interpretase el numeral 19 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el sentido de que se encuentran gravados con tarifa cero los servicios prestados por los artesanos y sus talleres, expresamente calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, por sus operarios y aprendices de artesanos, así como los bienes producidos y comercializados por ellos.²²⁹

2009-2010 19.- Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa cero de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos²³⁰.

La reforma al numeral 19 en 2009 incorpora al texto de la disposición la interpretación efectuada por la Ley No. 40, publicada en Registro Oficial 319 de 4 de mayo del 2001; en la cual se procedía a establecer la regla de validez, por cuanto el texto del numeral era demasiado amplio y al no establecer límites permitía el abuso de la norma; la interpretación de 2001 fue muy importante para la correcta aplicación del beneficio; sin embargo, existía la necesidad de incorporar la regla de validez al texto único de la disposición, hecho que se verificó apenas en 2009, dos años después de la gran reforma de 2007.

1999 19-A. Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 54 de esta Ley, así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles

2007-2010 20.- Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

La reforma de 2007 no hace más que mejorar el texto del numeral 19-A, y cambiar la numeración de la disposición; la naturaleza del beneficio se mantiene por cuanto se trata de una norma de conexión con el numeral 1 del artículo 55, la vigencia de ambas normas depende una de la otra.

2007 21. Los prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta;²³¹

2009 21. Nota: Numeral derogado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009.

En 2009 se procede a la derogatoria del numeral 21 que gravaba con tarifa 0% los servicios prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas; esta reforma al igual que la

²²⁹ Dada por Ley No. 40, publicada en Registro Oficial 319 de 4 de mayo del 2001.

²³⁰ Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009.

²³¹ Numeral incluido por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

derogatoria del numeral 10 del artículo 55 tiene por objeto corregir el error cometido en 2007 que restituyó el beneficio eliminado en 1999 por la LEY 24-99, a favor de las Instituciones del Estado; obligándoles esta vez incluidas las empresas públicas a pagar la tarifa 12% en los servicios adquiridos.

2007 22.- Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres; y,²³²

Al igual que la reforma del numeral 2 relativo a la salud que amplió el beneficio a los servicios de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos; la inclusión de este numeral tiene el mismo objeto; abaratar el costo del servicio y permitir un mayor acceso de la población a los seguros de salud y vida, de asistencia médica, accidentes personales y por accidentes de tránsito terrestres; sin embargo, al igual que sucede con la salud, la prestación de estos servicios requiere de insumos y materiales intermedios que se encuentran gravados con tarifa 12% y que aumentan el costo final del servicio; por lo tanto, el objeto de la reforma no se cumplirá hasta no liberar los insumos y materiales de la tarifa 12%.

2007 23.- Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de 1.500 dólares en el año. Los servicios que se presten a cambio de cánones, alícuotas, cuotas o similares superiores a 1.500 dólares en el año estarán gravados con IVA tarifa 12%.²³³

La reforma del 2007 cambia la concepción sobre las actividades de los clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares; Carlos Licto Garzón, recuerda que hasta antes de la reforma el reglamento a la LRTI no consideraba como servicios las actividades de estos entes y por lo tanto no generaban IVA y se le otorgaba el mismo tratamiento que la cuotas de mantenimiento de los bienes en propiedad horizontal²³⁴; a partir de la reforma, se cambia el criterio tributario sobre estas organizaciones y se pasa a considerar las actividades de los clubes y gremios como servicios; otorgando el beneficio de la tarifa 0% para las cuotas pagadas hasta un monto de 1500 dólares al año; lo que implica un monto superior está gravado con la tarifa 12%, reforma un tanto peligrosa ya que al generar IVA aun con tarifa 0%, esto no significa que en un futuro por efectos de una política determinada, estos servicios pasen a ser gravados con tarifa fija 12%.

²³² Numeral incluido por Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²³³ Íbidem.

²³⁴ Cfr., Carlos Licto Garzón, "Reformas al Impuesto al Valor Agregado", obra citada. Pg. 175.

HECHO GENERADOR

2001 Art. 59.- Hecho Generador. 2007 Art. 61²³⁵.- El IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta.²³⁶

2001-2007 En el caso de los contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el Impuesto al Valor Agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.

2009 Art. 61.- Hecho generador.- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

2. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
3. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
4. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
5. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.
6. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.
7. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.²³⁷

El hecho generador en su concepción actual fue ampliamente analizado cuando desarrollé la parte doctrinaria del impuesto; por lo tanto, únicamente me quedan pendientes dos puntos de análisis; el primero, ¿Cuál era el hecho generador antes de la reforma de 2009 y por qué evolucionó?; y, el segundo que quedó pendiente cuando analizamos la reforma al objeto del impuesto, ¿Cómo encajan los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos en el nuevo hecho generador?

La norma que contiene al hecho generador durante la última década fue reformada en tres oportunidades 2001, 2007 y la reforma de mayor trascendencia de 2009; las dos primeras reformas no hicieron más que mejorar el texto; quedaba claro que el IVA causaba al momento de efectuar la transacción prevista en el acto o contrato, es decir el traspaso de dominio del bien o la prestación

²³⁵ Nota: Artículo reformado por artículo 31 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001.

²³⁶ Nota: Artículo reformado por Art. 117 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²³⁷ Artículo sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

efectiva del servicio; y, para el caso de transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras en la forma de tracto sucesivo, se debía cumplir con los requisitos propios para cada etapa o período para que el IVA cause.

A partir de la reforma del 2009, el hecho generador del IVA causa en forma independiente en cada caso particular; se establecen requisitos para 6 tipos de IVA de acuerdo a la naturaleza de la transacción, lo que se busca con esta reforma es que tanto el contribuyente como la administración tributaria puedan diferenciar claramente el tipo de actividad y por lo tanto el momento en que el IVA causa; ahora bien; los hechos que no coincidan con las 6 variantes del hecho generador, se consideran como no generadores de IVA, lo cual marca una gran diferencia con la concepción anterior, su amplitud permitía considerar multiplicidad de variantes; a partir de 2009, para que el IVA cause deberá cumplir con las condiciones y parámetros de alguna de sus posibilidades.

Con respecto a la segunda interrogante, conviene aclarar que los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos no son bienes físicos o materiales, son bienes intangibles, derechos morales y patrimoniales que se conceden por la ley; si bien el hecho generador no especifica el tipo de bien a transferir; los artículos del 58 al 60 si lo hacen cuando establece cual es la base imponible.

Art. 58.- Base imponible general.- La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.²³⁸

Art. 59.- Base imponible en los bienes importados.- La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor CIF los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

Art. 60.- Base imponible en casos especiales.- En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado y de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la presente Ley.

Del análisis de estas normas identificamos, dos tipos de bienes que gravan IVA, en primer lugar los bienes de naturaleza corpórea y en segundo lugar los bienes de uso o consumo; ahora bien, es indispensable conocer la naturaleza jurídica de estos derechos, conforme la Ley de Propiedad Intelectual.

Art. 5. El derecho de autor nace y se protege por el solo hecho de la creación de la obra, independientemente de su mérito, destino o modo de expresión.

Art. 6. El derecho de autor es independiente, compatible y acumulable con:

²³⁸ Esta versión fue tomada desde la reforma dada por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010. Lo subrayado es mío.

La propiedad y otros derechos que tengan por objeto la cosa material a la que esté incorporada la obra;
 Los derechos de propiedad industrial que puedan existir sobre la obra; y,
 Los otros derechos de propiedad intelectual reconocidos por la ley.

Art. 7. Para los efectos de este Título los términos señalados a continuación tendrán los siguientes significados:

Derechos conexos: Son los derechos económicos por comunicación pública que tienen los artistas, intérpretes o ejecutantes, los productores de fonogramas y organismos de radio-difusión.

Art. 8. La protección del derecho de autor recae sobre todas las obras del ingenio, en el ámbito literario o artístico, cualquiera que sea su género, forma de expresión, mérito o finalidad. Los derechos reconocidos por el presente Título son independientes de la propiedad del objeto material en el cual está incorporada la obra y su goce o ejercicio no están supeditados al requisito del registro o al cumplimiento de cualquier otra formalidad.

Art. 46. La cesión exclusiva de los derechos de autor confiere al cesionario el derecho de explotación exclusiva de la obra, oponible frente a terceros y frente al propio autor. También confiere al cesionario el derecho a otorgar cesiones o licencias a terceros, y a celebrar cualquier otro acto o contrato para la explotación de la obra, sin perjuicio de los derechos morales correspondientes.

En la cesión no exclusiva, el cesionario está autorizado a explotar la obra en la forma establecida en el contrato.²³⁹

En primer lugar cabe resaltar que la Ley de Propiedad Intelectual claramente diferencia entre los derechos de autor, de propiedad industrial y los derechos conexos; es decir los derechos económicos generados por la explotación pública; en segundo lugar, que los derechos de autor son transmisibles de dominio a través de la cesión; en tercer lugar, que los derechos de autor son derechos de protección que recaen en obras de autoría en beneficio de su titular; y, en cuarto lugar, que la cesión de bienes permite la explotación de las obras de autoría.

Ahora bien, corresponde sobre el verdadero 'valor agregado' señalar; que las obras protegidas por los derechos de autor son el resultado de una actividad temporal; la composición de una obra musical, la redacción de un libro de texto o el diseño de una maquinaria, son ejecutados mediante la aplicación directa de una ciencia o un arte; en cuyo caso el verdadero 'valor agregado' no está dado por la impresión del texto o la construcción de la maquinaria, sino más bien en su elaboración, los demás escenarios descritos corresponde más bien a la ejecución de los medios de explotación.

Con todo lo dicho; queda claro que la explotación de los derechos de autor, de propiedad intelectual y derechos conexos permite ubicar a estos derechos morales y patrimoniales en la categoría de *bienes de uso*; cuya utilización, es decir 'explotación', genera rentas; por lo tanto, genera IVA conforme el hecho generador contemplado en el numeral 1 del artículo 6; de ahí que la reforma de 2009 se apegue a la naturaleza jurídica de este tipo de bienes y corrige una omisión normativa por la cual no generaba IVA la cesión de derechos de esta naturaleza.

²³⁹ Ley No. 83. RO/ 320 de 19 de mayo de 1998

Quedan por fuera de este análisis multiplicidad de reformas en cuanto al crédito tributario, la declaración, pago y devolución del IVA efectuadas en su mayoría entre los años 2007 y 2009; sin embargo, se trata de modificaciones a la metodología del impuesto que permiten aplicar correctamente las reformas ya analizadas; estos cambios en la legislación si bien pueden considerarse de impacto en la suficiencia recaudatoria del Estado o a la capacidad contributiva de los obligados, responden a una relación de causa y efecto con las reformas de fondo; por lo tanto al ser de naturaleza técnica, estas reformas que pueden ser consultadas del texto de la ley no formarán parte de esta investigación.

3.2.3 Impuesto a los Consumos Especiales. Evolución normativa.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE tiene su antecedente histórico en múltiples impuestos y leyes; entre los más relevantes se encuentran: a) El Decreto supremo No. 1880 de Impuesto a las Bebidas Gaseosas, publicado en el Registro Oficial No. 448, de 21 de octubre del 1977; b) la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional publicada en el Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986; c) el Decreto No. 3373, de 29 de marzo de 1979, publicado en el Registro Oficial No. 804, de 2 de abril de 1979, que contiene la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos; d) el Decreto Supremo No. 2660, publicado en el Registro Oficial No. 636, de 26 de julio de 1978, que establece el Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza; y, e) La Ley No. 118 de Impuesto a los Consumos Selectivos, publicada en el Registro Oficial No. 408, de 11 de enero de 1983; todos ellos derogados con la publicación de la LRTI en 1989.

El ICE nace como un impuesto único que grava consumos de bienes catalogados como suntuarios o perjudiciales para la salud; la gran mayoría de reformas a lo largo de su vigencia, han tenido por objeto modificar las tarifas y el listado de bienes y servicios gravados, toda vez que el objeto del impuesto ha incorporado en su evolución a cierto tipo de servicios como objeto imponible; por lo que, en el análisis de las reformas me concentraré en aquellas de relevancia para la suficiencia recaudatoria de la administración tributaria y la capacidad contributiva de los obligados, durante la última década.

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 Ley²⁴⁰.

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.²⁴¹

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.²⁴²

Del texto del artículo 71 de la LRTI de 1989, se destaca el hecho de que este impuesto originalmente concibió como objeto imponible en forma exclusiva al consumo de bienes y no contemplaba a los servicios; este artículo muestra un listado de bienes objeto del gravamen que se mantuvo inserto en su texto aunque con ligeras modificaciones hasta el año 2007; la reforma efectuada por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador procede a eliminar el listado de bienes gravados del texto del artículo para entonces signado con el número 75; además se establece como objeto del impuesto a los servicios; y, se remite al artículo 82 para conocer los bienes y servicios objeto del gravamen.

La reforma de 2007 permite concebir al ICE como un impuesto maleable que pasó de gravar el consumo de bienes específicamente detallados en su objeto original, a gravar bienes y servicios conforme otras disposiciones de la ley; aunque la reforma parece intrascendente, toda vez que elimina las barreras conceptuales del impuesto; al mismo tiempo, genera inseguridad impositiva, permite modificar la naturaleza del impuesto conforme los requerimientos del régimen; esta afirmación la sustentaré más adelante en este mismo estudio.

Entre 1989 y 1999, se produjeron gran cantidad de cambios en la disposición normativa relativa a la base imponible; por lo tanto, el análisis partirá desde 1999 que ya incluirá todas las reformas vigentes hasta ese año.

²⁴⁰ Ley 56 publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989.

²⁴¹ Nota: Artículo sustituido por Art. 9 de Ley No. 6, publicada en Registro Oficial Suplemento 98 de 30 de diciembre de 1996. Nota: Artículo sustituido; y, Art. 9 de Ley No. 6 derogado, por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de julio de 1997.

²⁴² Nota: Artículo sustituido por Art. 131 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

BASE IMPONIBLE

2007-2010 Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.

La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.²⁴³

Cuando analicé este tributo en su parte doctrinaria, quedó claro que conceptualmente el ICE es un impuesto monofásico que grava la primera transferencia de bienes y la prestación de servicios especiales; la evolución de las normas que contienen la base imponible del impuesto hasta el 2007 mantuvo intacta la naturaleza del impuesto; toda vez que disponía que la base imponible se debía determinar sumando el precio ex - fábrica los costos a los márgenes de comercialización, suma que no podía ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso; es decir, que no importaba cuantos intermediarios hubiesen de por medio, la tarifa ad-valorem se aplicaba a un precio fijo, cuyo objeto era recuperar en la venta al consumidor final, el impuesto pagado en la primera transferencia, todo esto, sin afectar a intermediarios o al vendedor final, ya que de ser el resultado de la suma inferior al precio sugerido

²⁴³ Nota: Artículo sustituido por Art. 131 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. A continuación el texto que estuvo vigente hasta 2007.

1999-2007 Art. 72.- Base Imponible.²⁴³ *La base imponible de los productos sujetos al ICE de producción nacional, se determinará sumando el precio ex - fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad - valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público fijados para los productos elaborados por ellos. Inciso segundo) Para los productos importados sujetos al ICE, incluyendo los casos especiales a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, excepto cigarrillos, la base imponible se determinará incrementando el valor ex - aduana un 25%. Para los cigarrillos importados, la base imponible se determinará incrementando el valor ex - aduana un 110%. (Inciso tercero). El ICE no incluye el Impuesto al Valor Agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa. (Inciso cuarto) El precio de venta al público de los productos sujetos al Impuesto a los Consumos Especiales ICE, deberá fijar el fabricante en forma obligatoria, en un lugar visible del envase de cada uno de los productos gravados con este impuesto, de conformidad con lo que prescriba el Reglamento.*

por el productor o importador, al aplicar la tarifa ad-valorem fijada en la ley, la recaudación final del impuesto no compensaría el ICE pagado, afectando sustancialmente a los intervinientes.

Por su parte la reforma de 2007 genera confusión en la metodología del impuesto; en primer lugar, debido a que faculta al Director del Servicio de Rentas Internas SRI a establecer mediante acto normativo precios referenciales distintos de los sugeridos por el productor; en segundo lugar, establece reglas de tratamiento diferenciado para diversos bienes; y, en tercer lugar, debido a que la reforma conlleva a gravar el consumo de los bienes y servicios y no la primera transferencia; todo lo cual ha desnaturalizado al ICE como impuesto monofásico.

En cuanto a la facultad normativa otorgada al Director del SRI, la posibilidad de establecer la base imponible conforme resolución puede acarrear conflictos en la gestión impositiva, sobre todo si la variación entre el precio sugerido por el productor y la administración tributaria, causa desajustes masivos en el proceso recaudatorio. En cuanto al trato diferenciado Mario Prado reflexiona:

“Sin embargo, el precio de venta al público sugerido menos el IVA y el ICE, no se aplicará para el caso de los productos alcohólicos de producción nacional, exceptuándose la cerveza, pues la base imponible de estos productos siempre se determinará a través del ‘valor unitario referencial establecido mediante resolución de carácter general [...] ¿Por qué los productos alcohólicos tienen un trato distinto de los otros bienes gravados por el ICE, qué hace diferente a los productos alcohólicos?’²⁴⁴

A decir verdad no existe una respuesta concreta a la interrogante planteada por el autor; tal vez se deba a que se trata de productos dañinos para la salud, en cuyo caso se busca disminuir su consumo; es posible que la razón sea más nacionalista, considerando que la mayoría de productos alcohólicos son de producción extranjera; sin embargo, estas son meras conjeturas, interpretar la norma para conocer la verdadera intención del legislativo no contesta la pregunta, ni permite aclarar las dudas, de la interpretación se deduce que se busca dar trato diferenciado, el porqué, solo lo sabe el legislador.

2007-2010 Art. 76.- Base imponible (inciso tercero y siguientes).- Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.

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

²⁴⁴ Mario Prado, “Reforma al Impuesto a los Consumos Especiales”, obra citada, Pg. 187.

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

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

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

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

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

La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas

En cuanto a la metodología del impuesto la reforma ha generado gran confusión, sobre todo para quienes son partidarios de mantener la naturaleza monofásica del impuesto, más allá de las necesidades del régimen y de la función parafiscal que se le haya conferido; el mismo autor reflexiona:

"La ley establece una fórmula de control según la cual el precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores no será inferior al resultado de incrementar al precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, un 25 por ciento de margen mínimo de comercialización; definiéndose como precio ex-fábrica, el aplicado por empresas productoras gravadas con ICE en la primera etapa de comercialización, lo que implica en el contexto gramatical de la norma, que el precio ex-fábrica está referido a la totalidad de gastos de producción y excluye a los gastos de comercialización, distribución y transporte, pues el concepto de precio ex-fábrica se vincula con los fabricantes y con las empresas productoras".²⁴⁵

Hasta aquí la norma parece tener sentido, si se considera que se está gravando la primera transferencia; sin embargo, la norma agrega que el precio de venta al público es el señalado por el productor final y que debe constar en la etiqueta del producto válido para la venta por unidades; esto implica en criterio de Prado que se está desnaturalizando al ICE al considerar iguales el precio de venta al público sugerido por el productor o importador con el precio que paga el consumidor final, "haciendo evidente que lo que se quiere gravar es el acto de consumir; cuando el ICE es un

²⁴⁵ *Ibidem*. Pg. 188.

impuesto monofásico, cuyo hecho generador es la transferencia o la desaduanización de bienes gravados, el problema que se genera [...] es inconmensurable, pues un mismo bien puede tener distintos precios al detal, de tal forma que la Administración siempre validará el más alto.”²⁴⁶ Todo lo cual confirma que la norma puede y de hecho desnaturaliza el ICE como impuesto monofásico de primera transferencia.

EXENCIONES

1989-1999 Art. 73.- Exenciones. Estarán exentos del impuesto a los Consumos Especiales el alcohol que se destine a la producción farmacéutica y el alcohol y aguardiente que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas.

*Los productos destinados a la exportación estarán exentos del Impuesto a los Consumos Especiales. 2007 Art. 77.- Estarán exentos del impuesto a los consumos especiales los productos destinados a la exportación.*²⁴⁷

2008-2009-2010 Art. 77.- Exenciones.- Estarán exentos del impuesto a los consumos especiales: el alcohol que se destine a la producción farmacéutica; el alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador; el alcohol, los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; 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; los productos destinados a la exportación; los vehículos híbridos; y, 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 Constitución²⁴⁸.

La exención originalmente concebía 3 casos; a) al alcohol que se destinaba para uso farmacéutico; b) el alcohol y aguardiente que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; y, c) los productos destinados a la exportación; en el año 2007 se comete el grave error de suprimir la exención del alcohol para uso farmacéutico y aquel destinado para elaboración de bebidas alcohólicas igual que el aguardiente; un error, por cuanto el área de la salud incrementaba los costos al consumir un producto intermedio gravado con ICE que resulta indispensable para el desarrollo de la actividad, en los demás casos se atentaba contra la producción nacional de alcoholes al incrementar el costo final del producto nacional.

²⁴⁶ Ibidem.

²⁴⁷ Nota: Artículo sustituido por Art. 133 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

²⁴⁸ Nota: Artículo sustituido por Art. 133 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Artículo sustituido por Art. 11 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008. Nota: Artículo sustituido por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008. Nota: Artículo sustituido por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.

En los años 2008 y 2009, se corrige el error devolviendo el beneficio a estos productos; además se amplía la exención a otros productos intermedios en beneficio de la producción nacional; así también se otorga exención a bienes necesarios para satisfacer necesidades primarias de personas con discapacidad; otro beneficio de la reforma es la concesión de exención a los vehículos híbridos cuyo objeto es disminuir el impacto ambiental por contaminación. Esta reforma permite distinguir una característica práctica de este impuesto, por la cual, puede ser utilizado como incentivo para la producción nacional, como mecanismo de control en el consumo de bienes suntuarios o nocivos para la salud y finalmente como instrumento de intervención estatal en el mercado.

HECHO GENERADOR

1989-1999 Art. 74.- 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. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.

2001-2007 Art. 74.- 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 por parte de las empresas de telecomunicaciones y radioelectrónicas. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.²⁴⁹

2007-2010 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.²⁵⁰

La evolución del hecho generador del ICE, revela una incongruencia entre disposiciones conexas; originalmente el ICE contemplaba como objeto del impuesto exclusivamente al consumo de un grupo de bienes expresamente determinados en la ley; esa concepción se mantuvo hasta la reforma de 2007 donde se incorporó a la prestación de servicios como objeto del impuesto; sin embargo, sorprende que en 2001 se haya incluido dentro del hecho generador 'la prestación del servicio por parte de las empresas de telecomunicaciones y radio-electrónicas' como hecho generador del impuesto, en plena incompatibilidad con el objeto del ICE contemplado en el artículo 71, esta reforma permite concebir al ICE como impuesto que grava bienes y servicios desde el 2001, sin embargo persiste la duda, ¿Cómo es posible que se haya reformado en ese año el artículo 74 y

²⁴⁹ Nota: Artículo reformado por artículo 35 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001.

²⁵⁰ Nota: Artículo sustituido por Art. 134 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

se haya omitido modificar el artículo 71, lo que sorprende más es que esta incongruencia haya persistido durante 6 años hasta la reforma de 2007.

Para dicho año la norma ajusta al objeto imponible y establece las reglas para que cause el impuesto en sus tres variantes, transferencia de bienes, desaduanización de mercadería y prestación de servicios; cada una acorde a la naturaleza de la transacción.

SUJETOS ACTIVO Y PASIVO DEL ICE

1989 Art. 75.- Sujeto Activo. *El sujeto activo de este impuesto es el Estado y se administrará por el Ministro de Finanzas y Crédito Público, a través de la Dirección General de Rentas.*

1997-2010 Art. 75.- Sujeto Activo. El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.²⁵¹

1989-2007 Art. 76.- Sujetos Pasivos. *Son sujetos pasivos del ICE:*

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

2007-2010 Art. 80.- 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.²⁵²

Las reformas en las disposiciones normativas relativas a los sujetos del impuesto, responden a la necesidad de adaptar la norma a los cambios de la estructura administrativa y en la concepción del impuesto, en 1999 se le retiró la administración del ICE a la Dirección General de Rentas del Ministerio de Finanzas y se le otorgó al Servicio de Rentas Internas SRI.

En cuanto a los sujetos pasivos conforme la disposición de 1989 vigente hasta el 2007 contemplaba exclusivamente a dos sujetos pasivos a) las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; y, b) quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; la vigencia sin reformas de esta disposición hasta 2007 complicaba aun más la gestión y administración del ICE generado por la prestación del servicio por parte de las empresas de telecomunicaciones y radio-electrónicas como hecho generador del impuesto; toda vez que estos prestadores no fueron considerados como sujetos pasivos sino hasta la reforma del 2007.

²⁵¹ Nota: Artículo sustituido por Ley No. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.

²⁵² Nota: Artículo reformado por Art. 135 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS CON ICE

La determinación de los bienes y servicios gravados con ICE es importante para fines recaudatorios, originalmente en 1989 el artículo 78 relativo a las tarifas contemplaba un listado de cinco productos, de los cuales uno de ellos el cigarrillo se clasificaba en 8 derivaciones cada una con tarifa propia; entre 1990 y 2001, este artículo había sido reformado alrededor de media docena de oportunidades²⁵³, subdividiendo los bienes en dos grupos; el primero incluye a los cigarrillos, cerveza bebidas gaseosas, alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza y los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos, el segundo grupo abarcaba a vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga; aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios, motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo; durante la década se continuó reformando este artículo siendo las reformas del 2007 y 2008 las más relevantes, hoy en día el artículo 82²⁵⁴ contiene

²⁵³ Nota: Artículo sustituido por Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993. Nota: Incluida Fe de Erratas, a la Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 358 de 13 de enero de 1994. Nota: Se incrementa en un 3% las tarifas del impuesto a los consumos especiales señalados en este Artículo. Los valores producto de la aplicación de este incremento, serán transferidos mensualmente por el Ministerio de Finanzas a las cuentas del Ministerio de Salud Pública, el que los destinará, en su totalidad, a financiar la prestación del servicio de maternidad gratuita. Disposición dada por Art. 3 de la Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 523 de 9 de septiembre de 1994. Nota: Artículo reformado por Ley No. 110, publicada en Registro Oficial Suplemento 852, de 29 de diciembre de 1995. Nota: Artículo sustituido por Art. 10 de Ley No. 6, publicada en Registro Oficial Suplemento 98 de 30 de diciembre de 1996. Nota: Artículo sustituido; y, Art. 10 de Ley No. 6 derogado, por Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de julio de 1997. Nota: Artículo reformado por el Art. 5 de Ley No. 129, publicada en Registro Oficial 381 de 10 de agosto de 1998. Nota: Numeral 5. del Grupo I agregado por artículo 35A y numeral 2. del Grupo II reformado por artículo 36 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001. Nota: Artículo reformado por Ley No. 39, publicada en Registro Oficial Suplemento 387 de 28 de julio del 2004.

²⁵⁴ Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios:

GRUPO I TARIFA Cigarrillos, productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé). 150%. Cerveza, 30%. Bebidas gaseosas 10%. Alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza 40% Perfumes y aguas de tocador 20%. Videojuegos 35%. Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública 300%. Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos automotrices 100%.

En caso de los cigarrillos rubios nacionales o importados de ninguna manera podrá pagarse, por concepto de ICE, un monto en dólares inferior al que pague por este tributo la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en el mercado nacional. Semestralmente, el Servicio de Rentas Internas determinará sobre la base de la información presentada por los importadores y productores nacionales de cigarrillos, la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en el mercado nacional y el monto del impuesto que corresponda por la misma. Además, se establece un precio mínimo que será igual a la marca de cigarrillos rubios de mayor venta en mercado nacional.

GRUPO II TARIFA 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% Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000 5% 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% Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y

a cuatro categorías con bienes y servicios cada uno con tarifas independientes de acuerdo a la naturaleza, origen y destino propios.

La evolución de este artículo permite verificar como algunos bienes y servicios pueden ser considerados en ciertas épocas como suntuarios o de lujo y con el paso de los años pasar a considerarse básicos para la satisfacción de necesidades tal como sucedió con las aguas purificadas originalmente gravada con tarifa única 5% hoy no generadoras de ICE; o el caso del los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos gravados desde el 2001, hoy no contemplados en esta norma.

El ICE permite controlar los índices de adquisición de productos nocivos para la salud o catalogados como peligrosos, tales como las armas; del análisis efectuado se desprende que la evolución de este impuesto no será constante con relación a su naturaleza o metodología, sino más bien en cuanto a gravar o desgravar bienes y servicios, toda vez que este es uno de los pocos impuestos que a más de la función recaudatoria cuenta con multiplicidad de fines parafiscales, tantos como sean requeridos; cada bien y servicio gravado y cada tarifa impuesta responden a una lógica temporal y a la ejecución de una política determinada, al ser un impuesto tan dúctil permite al Estado y a la administración tributaria modificar el régimen de su entorno cada vez que surja la necesidad.

Al igual que pasó con el IVA quedan por fuera de este análisis reformas efectuadas durante la última década, vinculadas a la metodología del impuesto; estas modificaciones no han sido tomadas en cuenta por cuanto las mismas van de la mano con las reformas estudiadas, toda vez que permiten la gestión y aplicación del impuesto; en esa medida pueden ser consultadas en el texto de la ley, sin que se requiere mayor profundización al respecto.

Habiendo analizado doctrinaria y normativamente los impuestos IVA, ICE e IR, en el siguiente acápite procederé a analizar las reformas tributarias de la última década que estando

de hasta USD 40.000 15% Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000 20% Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000 25% Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000 30% Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000 35% 2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial e pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo: 15%.

GRUPO III TARIFA Servicios de televisión pagada 15% Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar 35%.

GRUPO IV TARIFA Las cuotas, membrecías, 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%.

Nota: Incluida Fe de erratas, publicada en Registro Oficial No. 478 de 9 de diciembre del 2004. Nota: Artículo sustituido por Art. 137 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

vinculadas a estos tributos guardan directa relación con los principios tributarios de mayor importancia para el *Régimen Tributario Ecuatoriano*; y ellos son, en primer lugar el principio de capacidad contributiva; y en segundo lugar, el principio de suficiencia recaudatoria.

3.3 Reformas tributarias con relación a los principios tributarios.

Luego de haber analizado doctrinariamente en el capítulo segundo a los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y de capacidad contributiva y habiendo examinado previamente en este mismo capítulo a las reformas de la última década tanto en forma general en relación al Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno, como en forma específica respecto a cada impuesto objeto de esta investigación, se destaca el hecho clave de que a lo largo de dicho ejercicio analítico procedí a vincular las modificaciones efectuadas en cada tributo, a la incidencia en el cumplimiento de ambos principios, este ejercicio previo me permite en este momento finalizar el análisis de las reformas haciendo énfasis en aquellas que estando directa o indirectamente vinculadas a los impuestos IVA, ICE e IR, han sido de gran impacto para la verificación positiva o no de ambos principios.

En ese sentido; a continuación, analizaré una compilación general de aquellas reformas que por su especial naturaleza no fueron objeto de estudio anteriormente, pero que al ser de vital importancia para la presente investigación, se convierten en el cierre perfecto del ciclo analítico sobre la suficiencia recaudatoria y la capacidad contributiva y su verificación en calidad de principios tributarios.

3.3.1 Las reformas tributarias con relación al principio de suficiencia recaudatoria.

En este apartado me propongo analizar brevemente aquellas reformas que incidieron en la suficiencia recaudatoria tanto como meta fiscal, como principio tributario del régimen en relación a los tres impuestos objeto del presente estudio durante la última década, este análisis lo voy a efectuar en forma general sin detenerme a analizar el texto de la ley en detalle, toda vez que el objeto de éste ejercicio es conocer la consecuencia a partir de la causa y no la causa en sí misma.

En primer lugar destaca una reforma anterior a la década pero de gran impacto en ella, se produce en 1998 a través de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario Financiera publicada en el Registro Oficial 78 del 1ro de diciembre de 1998; con dos consecuencias

importantes, en primer lugar, una elevación de la tarifa del IVA del 10% al 12%, ampliando así su cobertura; conjuntamente con esta reforma "se eliminaron escudos fiscales en el Impuesto a la Renta y algunas exenciones arancelarias"²⁵⁵.

En segundo lugar, esta ley crea el Impuesto a la Circulación de Capitales ICC, cuyo hecho generador consistía en acreditar o depositar dinero; giro de cheques, transferencias o pagos de cualquier naturaleza realizados al contado a través de las instituciones del sistema financiero nacional en calidad de agentes de retención del impuesto; con una base imponible inicial del 1%. Con el objeto de regular apropiadamente este impuesto la Ley 99-24 mediante Disposición General Quinta publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 incorporada a la Ley de Régimen Tributario Interno estableció el régimen impositivo del impuesto en la siguiente forma:

ABRIL 1999 QUINTA.- El impuesto a la Circulación de Capitales regirá hasta el 31 de diciembre de 1999. A partir del 1 de enero del año 2000, quedan derogados los artículos 43, 44, 45 y 46 del Capítulo X del Título I de la Ley de Régimen Tributario Interno y, en su reemplazo, se establece un régimen único de retenciones en la fuente, a través del sistema financiero nacional, que operará de la siguiente manera:

- a) Para las sociedades de retención en la fuente será de hasta el uno por ciento (1%); y,
- b) Para las operaciones y transacciones monetarias mayores de seis millones seiscientos mil sucres (S/. 6.000.000), que efectúen las personas naturales, la retención en la fuente será de hasta el uno por ciento (1%).

El Servicio de Rentas Internas determinará los porcentajes de retención en la fuente a aplicarse en cada ejercicio económico, que no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) sobre el monto total de las acreditaciones o depósitos en cuentas corrientes, de ahorros o depósitos a plazos. Para la plena aplicación del sistema único de retenciones en la fuente, se mantendrá la prohibición del doble endoso en los cheques.

Las indicadas retenciones en la fuente serán consideradas como anticipo del Impuesto a la Renta para todos los contribuyentes, en el caso de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, si el Impuesto a la Renta es menor que las retenciones efectuadas, no habrá lugar a la devolución, pues se considerará como Impuesto a la Renta mínimo presuntivo de derecho.

NOVIEMBRE 1999-NOVIEMBRE 2000 QUINTA.- El Impuesto a la Circulación de Capitales regirá hasta el 31 de diciembre de 1999, con la tarifa del uno por ciento (1%). A partir del ejercicio fiscal 2000 la tarifa será del cero punto ochenta por ciento (0.80%).

El Impuesto a la Circulación de Capitales será imputable al Impuesto a la Renta causado de las personas naturales. Si el impuesto a la renta causado es menor que los pagos efectuados por el Impuesto a la Circulación de Capitales, no habrá lugar a devolución.

El Impuesto a la Circulación de Capitales causado y pagado por personas naturales equivaldrá, para todos los efectos jurídicos, a la retención en la fuente, pero sin lugar a devolución para las personas que deban pagar impuesto a la renta.

El Servicio de Rentas Internas establecerá mecanismos para la devolución del impuesto del cero punto ocho por ciento (0,8%) a la circulación de capitales para las personas naturales exentas del pago del impuesto a la renta, estos mecanismos se sujetarán a las normas establecidas en el artículo 323 y siguientes del Código Tributario.

Las notas de crédito que entregue el Servicio de Rentas Internas serán libremente negociables y servirán para pagar impuestos fiscales.

En el caso de depósitos en libretas de ahorro que no excedan de tres millones de sucres, el impuesto a la circulación de capitales se calculará anualizado sobre un plazo de 30 días.²⁵⁶

²⁵⁵ Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional 2007-2010*, Quito, Pg. 10.

Sobre este impuesto cabe resaltar que tanto la propia administración como los estudiosos del impuesto sostienen una posición un tanto particular al analizar la naturaleza del mismo, con la cual no concuerdo; el ICC evidentemente heterodoxo cuyo objeto fue darle mayor liquidez y flujo de caja a la administración; en su mayoría se piensa sustituyó al Impuesto a la Renta, el SRI al respecto a manifestado que la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario Financiera “creó el impuesto del 1% a la circulación de capitales en sustitución del impuesto a la renta, en el año 2000, el porcentaje de este impuesto disminuyó al 0,8%, hasta su eliminación en noviembre de ese mismo año. La restitución del impuesto a la renta estableció una base imponible del 15% para sociedades y una tasa progresiva del 5% al 15% para personas naturales [...] del 15% para sociedades y del 25% para la banca privada y las empresas petroleras²⁵⁷.

Quienes se han resuelto a analizar este impuesto, como es el caso de Raúl Tamayo han afirmado que “este impuesto cuestionado se estableció en sustitución del impuesto a la renta.”²⁵⁸ Se dijo además que el ICC no tenía otra finalidad que dar ingreso diario a la caja fiscal al ser un impuesto efectivo y de fácil recaudación. Este criterio es acertado en cuanto a obtener suficiencia recaudatoria como meta económica; sin embargo, al igual que el propio criterio del SRI en sus memorias, no es del todo apropiado a la realidad del impuesto durante su corto tiempo de vigencia, sobre todo teniendo en cuenta la metodología del mismo.

El ICC, en un criterio muy personal por cierto, aunque ese fuese su objetivo, jamás logró sustituir del todo al IR, toda vez que se trataba de un impuesto heterodoxo con fines eminentemente recaudatorios; a decir verdad el ICC no reemplazó al IR como se piensa, lo que hizo fue derogar a partir del primero de enero del año 2000 los artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno relativos a la retención en la fuente de los ingresos y en su reemplazo, se estableció un régimen único de retenciones en la fuente a través del sistema financiero nacional, además se dispuso que las indicadas retenciones serían consideradas como anticipo del IR para todos los contribuyentes, lo que implica que su metodología permitía que la recaudación del ICC fuese imputable al pago del IR, lo que implica que sin IR el ICC no hubiese tenido sentido.

²⁵⁶ Art. 22 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999. Nota: Último inciso sustituido por Art. 100-n) de Ley No. 4, publicada en Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de marzo del 2000. Declarado Inconstitucional parte del texto derogado por Art. 22 de Ley No. 41. No Aplicable.

²⁵⁷ Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional*, obra citada, Pg. 10.

²⁵⁸ Raúl Tamayo, *Impuesto a la circulación de capitales*. Derecho Ecuador-Revista Judicial, Quito. http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=3863&Itemid=426 visitada el 13 de septiembre de 2010.

Tal vez el desconcierto se produzca por cuanto el ICC causado y pagado por personas naturales equivalía, para todos los efectos jurídicos a la retención en la fuente por IR; sin lugar a devolución para las personas que debían pagar IR; y con derecho a la devolución para las personas exentas del IR; de hecho, si el IR causado era superior al ICC causado y pagado, el contribuyente estaba obligado a cancelar el remanente por IR; en la práctica en 1999 de acuerdo con el reporte del SRI a través del departamento de Planificación y Coordinación se recaudó un total de 112.558,955 dólares por concepto de IR y 481.288,52 por ICC; en el año 2000 se recaudó 266.925,693 dólares por IR y 322.169,07 dólares por ICC, lo que implica que ambos impuestos coexistieron; por lo tanto, afirmar que se ejecutó una sustitución es inapropiado y técnicamente incorrecto, una verdadera sustitución, hubiese derogado el IR en forma total, suceso que no pasó.

De hecho, el ICC es muy parecido en su naturaleza al actual Anticipo Mínimo, aunque la metodología de retención es diferente, en ambos casos, sí el IR es menor que las retenciones efectuadas, no habría lugar a la devolución, pues se considerará como impuesto sobre la renta mínimo presuntivo de derecho.

Con la derogatoria de este impuesto, no se restituyó el IR, toda vez que el mismo nunca dejó de estar vigente, lo que se hizo fue restituir el anterior sistema de retención en la fuente de los ingresos y consecuentemente las tarifas ya constantes del texto del artículo 36 y demás correspondientes; estas normas al no ser derogadas expresamente estuvieron siempre vigentes y fueron reformados por el artículo 27 de Ley No. 24-99, dichas tarifas que se mantuvieron estables en los años posteriores, donde exclusivamente se modificó la base imponible más no el porcentaje.

Si bien, el ICC fue de gran incidencia en la suficiencia recaudatoria como meta fiscal; con relación al principio como tal, su implementación no generó resultados positivos, toda vez que no confirió estabilidad al régimen ni coadyuvó al cumplimiento de sus fines; lo que desembocó finalmente en su eliminación permanente, lo que sí se puede afirmar sobre la existencia del ICC, es que por su metodología y por la directa vinculación con el IR, se puso en peligro la estabilidad del régimen, toda vez que los contribuyentes evitaban realizar transacciones financieras con el objeto de evitar el pago del impuesto; todo lo cual ratifica lo afirmado en el capítulo II al sostener que el IR es uno de los principales pilares del *Régimen Tributario Ecuatoriano*.

A principios de la década la Ley 24-99 ya mencionada para el caso del ICC implementó una de las reformas de mayor trascendencia para la suficiencia recaudatoria de los tres impuestos objeto de este análisis, la naturaleza de sus reformas buscaban no solo alcanzar la meta económica, sino

también el cumplimiento del principio, las normas reformadas analizadas en su mayoría en el capítulo segundo en lo correspondiente a los impuestos IVA; ICE e IR; intentaron dotarle de mayor fuerza a la administración tributaria y mejorar el control de la tributación nacional, se propendió a alcanzar simplicidad administrativa, eficiencia, celeridad y eficacia, la mejora de los textos permitió aportar mayor claridad a la metodología de los impuestos y al alcance de sus exenciones y deducciones; todo esto convierte a esta Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas, como efigie fundamental para el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria.

La reforma de 2001 mediante la Ley No. 41, amplió y mejoró las reglas para la determinación del IR de personas naturales, incorporó ingresos gravados y reformó el tratamiento de algunos de ellos, algunas de sus reformas se mantienen vigentes hasta la presente fecha por su eficacia, por ende se considera de impacto para este principio.

Más avanzada la década encontramos la codificación de la LRTI en 2004, cuyo objeto fue organizar y estructurar apropiadamente este cuerpo normativo, aunque su impacto fue moderado la reforma le dio estabilidad jurídica al régimen, toda vez que las múltiples reformas hasta esa fecha habían generado gran dispersión normativa; sin embargo, no es sino hasta la reforma del año 2007 a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en que se presentan grandes cambios para el régimen y consecuentemente para el fortalecimiento del principio tributario.

La reforma implementada por el Decreto Legislativo 000 de diciembre de 2007, afianzó el poder del régimen y estableció mecanismos de gran trascendencia para alcanzar verdadera suficiencia recaudatoria, esta ley nace con el objeto de reorganizar una estructura impositiva inequitativa y disminuir la evasión y elusión fiscal; en esa medida, la reforma se concentró en la eliminación de escudos fiscales y mecanismos para evitar la elusión, el fortalecimiento del SRI en el control del pago de impuestos; la reducción de la informalidad en el comercio; y finalmente en incrementar la eficacia de la recaudación del IR.

Entre las modificaciones más relevantes de esta ley encontramos el control de la elusión en operaciones internacionales; de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 la reforma permite “controlar que los precios pactados en operaciones internacionales entre partes vinculadas sea equivalente a los precios entre empresas no relacionadas, para evitar que se utilice este mecanismo para transferir las utilidades a paraísos fiscales y evitar pagar el Impuesto a la Renta en Ecuador”²⁵⁹.

²⁵⁹ Servicio de Rentas Internas, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Guía didáctica, <http://descargas.sri.gov.ec/ref-30-01-08.ppt>, visitada el 20 de agosto de 2010.

La Ley en el artículo 67 establece límites para el endeudamiento con el exterior: “para que los intereses pagados por créditos externos sean deducibles de IR, el monto del crédito externo no deberá ser mayor al 300% de la relación deuda externa respecto al capital social pagado, tratándose de sociedades; o, tratándose de personas naturales, no deberá ser mayor al 60% de la relación deuda externa respecto a los activos totales”²⁶⁰.

La declaración patrimonial nace con el objetivo de establecer un mecanismo de control relativo al enriquecimiento de las personas naturales; conforme lo dispuesto en los artículos 82 y 95 de la mencionada ley se establece que las personas naturales declaren y paguen el IR sobre todos sus ingresos, incluso sobre variaciones no justificadas del patrimonio donde cualquier incremento patrimonial no justificado se considerará parte de la renta gravada, en ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria.

El establecimiento de un régimen simplificado incorporado por el artículo 140 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria permite a aquellos microempresarios, transportistas y artesanos con ventas menores a 60 mil dólares al año y con menos de 10 trabajadores a su cargo, el pagar una cantidad fija mensual sin la necesidad de presentar declaraciones de IVA, ni renta, el pago se efectúa en razón de una tabla fija progresiva y vinculada a cada tipo de actividad.

Si bien el régimen simplificado resuelve los problemas de la facturación y facilita el control de la administración tributaria, el objetivo a largo plazo es el de incorporar a aquellos contribuyentes sometidos al régimen simplificado a un régimen formal, a través de este mecanismo se intenta controlar el comercio informal, una de las metas extrafiscales del régimen.

Conforme lo dispuesto en el artículo 67 la “ley establece la retención del 25% sobre los pagos de intereses al exterior, el cual no necesariamente encarece el crédito, ya que generalmente estas retenciones son aceptadas como crédito en los países de origen del capital”²⁶¹; lo cual representa un verdadero avance para la administración considerando que hasta el 2007, dicho pago al exterior se lo efectuaba sin retención en la fuente.

Determinado en el artículo 145 de esta ley reformatoria se establece el mecanismo de la bancarización para el sustento de los costos y gastos por IR e IVA, a través de la reforma se busca “evitar transacciones ficticias donde la única finalidad es la evasión tributaria, utilizando el sistema financiero en los pagos que se realice mayores a 5.000 dólares”²⁶². De tal forma que para que los

²⁶⁰ *Íbidem*.

²⁶¹ *Íbidem*.

²⁶² *Íbidem*.

pagos realizados sean deducibles para el IR, además de tener el comprobante de venta, deben ser pagados mediante el sistema financiero.

En 2008 mediante Ley No. 1 publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008 y Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008 y diciembre de 2009, se continuó reformando la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y consecuentemente la Ley de Régimen Tributario Interno, siendo los principales tópicos de la reforma el control de la subcapitalización y el Anticipo Mínimo que para entonces podía ser compensado²⁶³.

Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre de 2009 reformó nuevamente el Anticipo Mínimo, esta vez sin compensación, efectuó reformas en el tratamiento de los dividendos y reformó considerablemente el IVA, siendo esta la modificación de mayor trascendencia, toda vez que cambió normas relativas a su naturaleza impositiva, como ya se analizó a profundidad en el capítulo anterior, la reforma se concentró en el objeto imponible y el hecho generador.

Todas estas reformas citadas han tenido gran impacto en la suficiencia recaudatoria, como meta la administración ha logrado superar el presupuesto establecido, sobre todo en el marco de los tres últimos años; como principio tributario las reformas de 1999 y 2007 son aquellas de mayor relevancia, ya que establecieron principios y reglas para alcanzar simplicidad administrativa, eficiencia y eficacia; la progresividad de los impuestos se ha visto impulsada por estas reformas y el control de la evasión y elusión tributaria contribuyen a fortalecer el régimen y coadyuvar en el cumplimiento de las metas fiscales y extrafiscales planteadas.

3.3.2 Las reformas tributarias con relación a la capacidad contributiva

Anteriormente analicé la posición de la doctrina sobre la capacidad contributiva, además la examiné particularmente cuando estudié a los impuestos en particular; resumiendo todo lo expuesto, se puede decir; en primer lugar, que aunque la doctrina suele asimilar como sinónimos a la capacidad contributiva y a la capacidad económica, está última es la que permite solventar gastos

²⁶³ Ley No. 1 publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

básicos del contribuyente pero no necesariamente lo convierta en un sujeto con capacidad de contribución obligado con el Estado.

En segundo lugar, que la misma no puede generalizarse, toda vez no es una sola, aunque recaiga en un mismo sujeto; de hecho, la capacidad contributiva se verifica independientemente con relación a cada tributo; así, un contribuyente puede manifestar capacidad contributiva con relación al consumo es decir a la disposición de las rentas y no tenerla con relación a su percepción; toda vez que el consumo forma parte de la satisfacción de necesidades inherente a la capacidad económica.

Al igual que lo hice en el apartado anterior relativo a las reformas tributarias con relación a la suficiencia recaudatoria, a continuación voy a efectuar un análisis de las reformas que durante la última década se han encargado de verificar el cumplimiento del principio capacidad contributiva; como un ingrediente adicional, me propongo enfatizar aquellas reformas que han atentado contra su cumplimiento como principio.

Sobre este tema cabe recalcar que las reformas positivas en este sentido han sido escasas durante la última década, toda vez que el Ecuador ha soportado profundas crisis económicas a partir de la dolarización, consecuentemente el objetivo del *Régimen Tributario Ecuatoriano* ha sido primordialmente mejorar los niveles de recaudación de los impuestos, incrementar la presión fiscal y darle estabilidad financiera al Estado en aras a disminuir la dependencia a otro tipo de ingresos.

En esa medida entre 1998 y 2000 se encontró vigente el Impuesto a la Circulación de Capitales, cuya naturaleza heterodoxa, atentó contra la estabilidad del régimen; durante el análisis histórico y doctrinario efectuado en los capítulos I y II se determinó que el IR es de vital importancia para la sobrevivencia del régimen, el IR es uno de los pilares fundamentales que mantienen erguida la estructura, con la implementación del ICC que en palabras de algunos “sustituyó” al IR, en mi criterio coexistió y consecuentemente logró “atentar” contra su existencia; generó un ambiente de desequilibrio tributario, toda vez que era un impuesto regresivo, que no miraba la capacidad contributiva y tenía tintes confiscatorios toda vez que no contemplaba la devolución por pago en exceso.

El año de 1999 la Ley 24-99 presentó reformas de contenido dual, quedó claro en el apartado 3.3.1 que esta ley coadyuvó al cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria; sin embargo, esta ley, implementó reformas sobre todo en el tratamiento del IR que colaboraron en la verificación del principio de capacidad contributiva, por cuanto esta ley fomentó el trato impositivo igualitario tanto a contribuyentes particulares como al Estado a través de sus instituciones y

empresas dedicadas a actividades generadoras de lucro y aumentó exenciones que se encuentran vigentes hasta la presente fecha como por ejemplo la concedida a las indemnizaciones que se perciben por seguros.

El efecto dual esta norma se presenta por el error cometido por la Ley 24-99 al derogar la exención a las remuneraciones decimotercera, decimocuarta y decimoquinta y las que se percibían por concepto de fondos de reserva, pensiones jubilares, de retiro, de montepío y las concedidas por el Estado; esta medida no solo atentó contra el principio de capacidad contributiva, toda vez que estos ingresos satisfacen necesidades inminentes; sino que también generó controversia entre la ley especial (LRTI) y la ley general (Código de Trabajo) que consideraba a estos ingresos exentos, conflicto en perjuicio de los trabajadores indemnizados.

A partir de las reformas de 1999, la década transcurrió sin mayores modificaciones identificadas directamente con este principio, además de las reformas a las tarifas de IR, ICE e IVA, cuyo contenido ha sido siempre de objeto recaudatorio, la progresividad y la proporcionalidad como coadyuvantes de la capacidad contributiva se mantuvieron pese al cambio de circunstancias.

En el año 2007 destaca nuevamente la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; igualmente con carácter dual, esta ley busca cumplir con el principio de capacidad contributiva, mediante una tributación más justa y proporcional; en esa medida se efectúan reformas al Impuesto a la Renta, transformándolo en un impuesto más subjetivo, toda vez que incorpora a las deducciones los gastos personales de vivienda, alimentación, salud, educación y vestimenta, como ya se analizó oportunamente; consecuentemente el efecto del incremento en las tarifas y la base imponible se vio atenuado, ya que permitió a los contribuyentes justificar gastos y disminuir la base imponible gravada, situación acorde a la capacidad contributiva de cada uno. Destaca además la disposición por la cual las exenciones no son excluyentes entre sí, lo cual asemeja un IR más justo.

Como parte del efecto, en mi criterio negativo, es la dotación de poder excesivo tanto al ejecutivo como a la administración tributaria para regular aspectos metodológicos de los impuestos a través de actos normativos, lo que representa una atenuación del principio de reserva de ley; dejando carta abierta para mediante reglamento, resolución o circular, se pueda atentar contra el principio de capacidad contributiva, a capricho de la autoridad de turno.

Otras reformas de trascendencia son aquellas efectuadas en el Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones²⁶⁴; en criterio de la administración tributaria, esta modificación genera una tributación más justa y equitativa; toda vez que hasta el 2007 existía una tarifa única del 5% sobre el excedente de una fracción básica desgravada; a través de la reforma se estableció una tarifa progresiva de hasta el 35%, “que en caso de herencias entre personas en el primer grado de consanguinidad se reduce a la mitad”²⁶⁵.

Otras reformas de trascendencia se efectuaron en el ICE a través de la eliminación del impuesto a las telecomunicaciones y el establecimiento de una nueva tabla para el ICE en la adquisición de vehículos, hasta el 2007 la tarifa fue del 5,15% a partir de la reforma se establece una tarifa progresiva y diferenciada para vehículos de trabajo y aquellos de transporte convencional, los vehículos de lujo sufrieron un gran incremento, lo que coincide con las manifestaciones horizontal y vertical del principio de equidad y por ende del de capacidad contributiva.

En julio de 2008 mediante la Ley No. 1²⁶⁶, se efectúan importantes reformas de incidencia en el cumplimiento de este principio; en primer lugar, se establecen reglas para el tratamiento diferenciado de contribuyentes calificados como discapacitados para efectos del IR, se incorporan como exención los ingresos percibidos en calidad de becas o estipendios de educación superior; ambas reformas miran la verdadera capacidad contributiva de contribuyentes en unos casos en vista de necesidades especiales con gastos no convencionales y en otros cuyos réditos no generan lucro ni incrementan el patrimonio económico y se utilizan para la profesionalización y especialización profesional.

Cierro este apartado señalando que las reformas más allá de su objetivo primario sea este recaudatorio o de equidad tributaria, necesariamente han tenido impacto tanto en la capacidad contributiva de los contribuyentes como en la suficiencia recaudatoria del Estado; como manifesté en el análisis doctrinario todos los principios están conectados y su cumplimiento depende de la verificación positiva de otros, en esa medida dejo planteada la necesidad de verificar empíricamente el impacto en cada principio.

²⁶⁴ Art. 36, literal d) Ley de Régimen Tributario Interno, en lo relativo a la tabla de tarifas para herencias, donaciones y legados y los incisos del dos al siete. Nota: Artículo reformado por Arts. 88, 89, 90 y 91 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007. Nota: Tablas de los literales a) y d) sustituidas por Arts. 2 y 4 de la Resolución del SRI No. 823, publicada en Registro Oficial 99 de 31 de diciembre del 2009.

²⁶⁵ Servicio de Rentas Internas, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Guía didáctica.

²⁶⁶ Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

3.2 La Presión Fiscal en el Ecuador a partir de la década de los noventa.

Con el antecedente doctrinario expuesto en el capítulo anterior de que existen diversos cálculos de presión fiscal, dependiendo de las variables utilizadas por el organismo que efectúa el cálculo; es importante resaltar que el cómputo oficial de presión tributaria en el Ecuador lo efectúa el Servicio de Rentas Internas SRI, en colaboración con el Banco Central del Ecuador; a partir de diversas variables; para comprobar su valía este organismo suele comparar su cálculo con el de otras organizaciones dedicadas a comparar la presión fiscal entre estados.

El SRI define a la presión fiscal como “un indicador que mide la recaudación tributaria dividida por el PIB en términos nominales, sin considerar las contribuciones a la seguridad social”²⁶⁷; lo que quiere decir que este tipo de prestaciones no son una variable contemplada para el cálculo de presión tributaria ecuatoriana, lo que implica dos cosas; en primer lugar, que aun en contrario con la doctrina, las prestaciones a la seguridad social, no son consideradas como tributos propiamente dichos dentro del *Régimen Tributario Ecuatoriano*; y, en segundo lugar, que cualquier comparación que intente verificar su veracidad, deberá realizarse con cálculos efectuados sin su contemplación, toda vez que esta variable genera grandes diferencias en el resultado final.

Entre las variables utilizadas para la medición en el Ecuador encontramos que los datos de presión tributaria utilizados por del SRI “incluyen la información de recaudación total tomando en cuenta las preasignaciones y además toman en cuenta todas las actualizaciones del PIB, conforme a las publicaciones del Banco Central del Ecuador.”²⁶⁸

Cabe señalar que entre los datos considerados por otras organizaciones internacionales que calculan la presión fiscal en Latinoamérica se utilizan los datos del Presupuesto General del Estado sin preasignaciones, lo cual genera una diferencia entre los resultados de estos organismos con los obtenidos por el SRI; sin embargo, se debe considerar que el resultado del SRI es el oficial, aunque no por ello sea el más certero, al menos desde una visión globalizada, considerando la exclusión de variables como la mencionada de pagos a la seguridad social, que generalmente si está contemplada en cálculos de organismos internacionales como la CEPAL, para citar un ejemplo.

²⁶⁷ Servicio de Rentas Internas, *La Presión Fiscal en Ecuador y América Latina Nota Metodológica*, Quito, 2008. <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen--010041.pdf> Visitado el 13 de septiembre de 2010

²⁶⁸ *Ibidem*.

Durante la última década y por efecto de las reformas tributarias que han sido objeto de análisis en el presente y capítulo anterior; el resultado de la presión tributaria ha ido de mayor a menor; el SRI sobre su evolución se ha pronunciado en los siguientes términos:

"la presión tributaria que mide la recaudación total como porcentaje del Producto Interno Bruto, promedió el 10.4% entre los años 2003 a 2006, mientras que el promedio desde 2007 a 2009 alcanzó el 11.9%. El año 2009 se ubicó en el 13% del Producto Interno Bruto. Aun por debajo del promedio de la región. El aumento de la recaudación permite financiar de manera permanente cerca de un 50% de los gastos del gobierno central."²⁶⁹

Este incremento es el resultado de una transformación integral del *Régimen Tributario Ecuatoriano* que inició con la creación del Servicio de Rentas Internas mediante la Ley 41-97, que se afianzó con la Ley 24-99 o Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas y que se concretizó con el Decreto Legislativo 000 de 2007 o Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; los resultados distan mucho de los obtenidos en la década de los noventa; el SRI en sus memorias institucionales señala que "la década de 1990 culminó con un 8.3% de carga tributaria respecto al PIB, con un claro cambio en 1997, año de creación del Servicio de Rentas Internas"²⁷⁰; este evidente progreso, ha llevado al gobierno a plantear dentro del Plan Nacional del Buen Vivir la meta de incrementar al 15% la presión tributaria para el 2013.²⁷¹

No puede olvidarse tal cual como se afirmó en el análisis doctrinario que la presión fiscal puede y de hecho debe calcularse en relación a cada tributo y particularmente a cada fuente del mismo, en otras palabras, se deberá cuantificar la presión tributaria en relación al Impuesto a la Renta tanto de personas naturales como de sociedades, en relación al IVA y al ICE producto tanto de importaciones como del traspaso de bienes y prestación de servicios internamente y de los demás impuestos; analizar dichas cifras en este momento desborda los objetivos de esta investigación, sin embargo, para mayor comprensión me permito recomendar analizar los resultados particularizados tanto del SRI como de la CEPAL Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

Queda por ver, más allá de los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir y del Plan Nacional de Desarrollo²⁷², cuáles serán las reformas tributarias que se implementen con el objetivo de

²⁶⁹ Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional*, obra citada. Pg. 8-9.

²⁷⁰ *Ibidem*. Pg. 10.

²⁷¹ Cfr. Plan Estratégico Institucional 2010-2013, "*Plan Nacional del Buen Vivir y la Administración Tributaria*", en Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional*, obra citada. Pg. 15-19.

²⁷² Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010, Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, Flander Falconí, Secretario.

incrementar la presión tributaria a los niveles deseados y cuáles serán las incidencias en los principios de capacidad contributiva y de suficiencia recaudatoria; hasta tanto esta meta aunque deseable, mantiene en incertidumbre a la seguridad jurídica tributaria, toda vez que no por el hecho de ser la presión tributaria del Ecuador inferior al promedio de la región latinoamericana, es imperioso su incremento; ya que el mismo debe responder necesariamente al aumento de los niveles de recaudación por impuestos; consecuentemente se debe tener en cuenta que toda reforma con fines recaudatorios debe respetar la capacidad contributiva de los obligados mas allá de las necesidades fiscales.

Tal como lo sostiene el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en las conclusiones de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario de 2009, "los principios establecidos en la nueva Constitución necesitan de una concreción por parte del legislador, para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración, la interpretación de la norma y particularmente la aplicación subjetiva del concepto de la suficiencia recaudatoria"²⁷³ en esa medida "los principios sancionados constitucionalmente, deben actuar como elementos rectores de la política tributaria y constituirse en referencia obligatoria para que el legislador ordinario establezca en la normatividad secundaria los hechos sociales indicativos de capacidad económica, y las políticas que permitan la distribución justa y equitativa de la carga tributaria, para reducir las desigualdades sociales y económicas"²⁷⁴.

De tal forma que el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria y no solo de la meta económica, requiere de norma jurídica que verifique dos hechos, en primer lugar el cumplimiento de los fines parafiscales de los impuestos y del régimen en general; y, en segundo lugar, garantía de contribución justa acorde a la capacidad contributiva.

3.3 Índices de recaudación de los tributos de recaudación nacional durante la última década.

Con el objeto de satisfacer la necesidad planteada de verificar el impacto de las reformas en los principios de suficiencia recaudatoria y de capacidad contributiva; debo aclarar que durante el desarrollo de esta investigación, he podido confirmar que el IR en el Ecuador efectivamente como la doctrina lo afirma grava indicios de verdadera capacidad contributiva; mientras que, el IVA grava

²⁷³ Rodrigo Patiño Ledesma (Relator), *Conclusiones generales de las IX JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO*, Cuenca, 2009, Boletín 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Pg. 15.

²⁷⁴ *Ibidem*.

manifestaciones de ella a través del consumo, y el ICE lo hace en igual forma sobre consumos suntuarios o de lujo.

En esa medida; he procedido a comparar gráficamente a partir de información oficial del SRI publicada en el portal web www.sri.gov.ec/estadísticas a través de un histograma de frecuencias el crecimiento en los niveles de recaudación de estos tres impuestos, durante la última década. Cuando el crecimiento en los niveles de recaudación es proporcional entre los tres impuestos significa que las reformas implementadas han mantenido el equilibrio entre la suficiencia recaudatoria y la capacidad contributiva; sin embargo, si el crecimiento en los niveles de recaudación del IR, es superior al crecimiento del IVA e ICE, en niveles desproporcionados, eso significa que el IR ha afectado la capacidad de disposición de las rentas a través del consumo, todo lo cual implica, un atentado al principio de capacidad contributiva y existencia de desequilibrio impositivo en el régimen.

Antes de analizar los resultados obtenidos en el ejercicio propuesto, debo aclarar que las variables de investigación utilizadas para este objeto, son únicamente los resultados globales de recaudación en los impuestos IVA, ICE e IR; así como los niveles de crecimiento o decrecimiento medidos a través de porcentajes, conforme resultados oficiales del organismo de administración SRI; este ejercicio constituye a penas un acercamiento básico al tipo de análisis que debería efectuarse; sin embargo, debe tenerse en cuenta que ninguna reforma debe ser analizada en forma independiente, en ese sentido se presentan una gran cantidad de variables que intervienen en el comportamiento de los impuestos; todo lo cual hace necesario un estudio de tipo econométrico que desborda los objetivos y el alcance de esta investigación toda vez que dichas variables son de naturaleza técnica, fiscal, contable y económica no solo desde el punto de vista fiscal sino también parafiscal, las mismas no son de fácil acceso para los investigadores académicos independientes como es el presente caso.

Dichas variables a las que hago referencia con tanto énfasis representan tal complejidad, que aun para el SRI son un reto analítico a tal punto que el organismo de administración en el año 2007 creó un sistema de análisis aun en etapa de desarrollo y prueba conocido como "Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT", que "acoge como punto de partida la formulación y diseño del sistema económico utilizado por el Modelo Ecuatoriano de Equilibrio General Aplicado

(MEEGA) desarrollado por Pérez y Acosta (2004), así como la Matriz de Contabilidad Social 2001 que se emplea; para luego ampliarlo tanto empírica como teóricamente en el esquema tributario²⁷⁵.

Este modelo de análisis busca incorporar todas las variables que intervienen activamente en el comportamiento de los impuestos y los niveles de evasión fiscal; tales como clasificación por sectores productivos a nivel agregado y desagregado, precios de niveles de mercado, condiciones de equilibrio, el salario y la renta de capital en el mercado, las cantidades de oferta y demanda de los bienes gravados; indicadores macro como la presión tributaria, producto interno bruto real y nominal; indicadores del sector externo en operaciones de importación y exportación; entre muchos otros.

De acuerdo con el SRI en el proyecto MEGAT "la tradicional complejidad de analizar las interrelaciones entre variables económicas y la dificultad para evaluar las distintas opciones de política económica (especialmente tributaria) mediante modelos de equilibrio general, se ha modificado, ampliado y explotado según los requerimientos e intereses del gobierno por observar la evaluación de la recaudación efectiva de impuestos directos e indirectos y el grado de incidencia de distintos factores ocultos e implícitos a impactos en los mismos"²⁷⁶; siendo un modelo joven, en desarrollo y sujeto a comprobación, resulta apropiado afirmar que dichas variables y factores ocultos e implícitos en el comportamiento de los tributos objeto de estudios no pueden ser consideradas para un ejercicio académico como el mío, sobre todo si consideramos que representan un reto aun para la propia administración.

En ese sentido, los resultados obtenidos que serán objeto de análisis posterior, constituyen un punto de partida para poder comprender a partir a penas de una gráfica de comportamiento, cuál ha sido la incidencia en los principios objeto de análisis desde mi perspectiva, las conclusiones a las que llegaré al finalizar el ejercicio, están además de los resultados basadas en el análisis previo de las reformas, en relación a sus causas y consecuencias; y, están orientadas a prestar una guía simple para entender la incidencia de una reforma en los niveles de recaudación y por ende en la disposición de las rentas de los contribuyentes desde una visión jurídica a partir de información económica básica.

²⁷⁵ Servicio de Rentas Internas SRI, *Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT*, Quito, 2007, Pg. 7

²⁷⁶ *Ibíd.* Pg. 77.

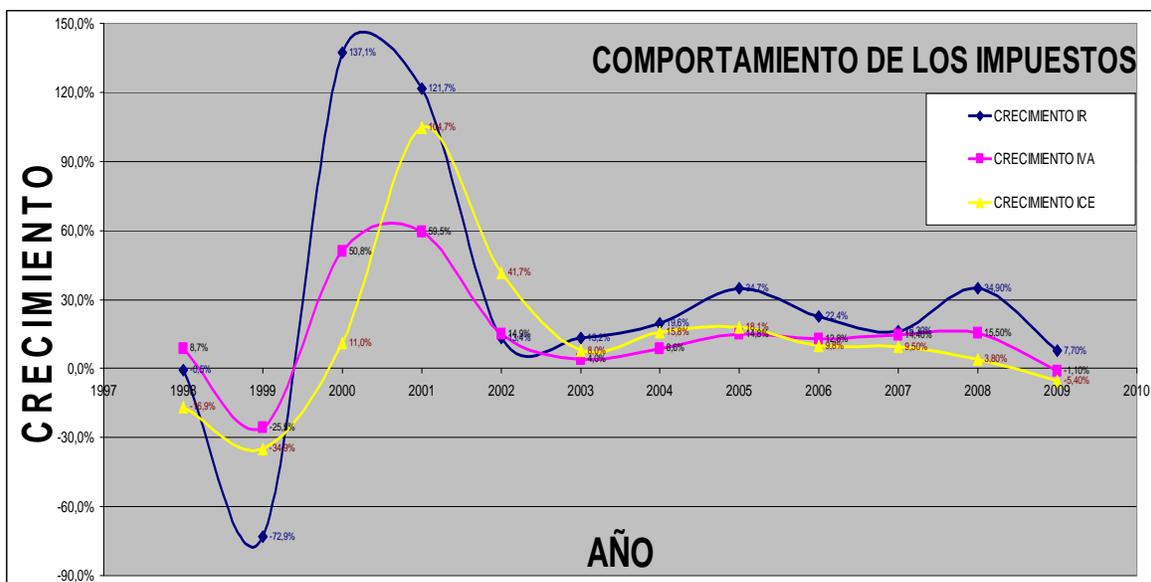


Gráfico 3. Comportamiento de los Impuestos a partir su crecimiento anual.

Investigadora. Eddy De La Guerra Z.

Interpretación: Hay desequilibrio en el crecimiento de los impuestos durante los períodos fiscales 1999, 2000, 2001 y a partir del año 2008.

Con esos antecedentes a partir de la información estadística constante de la base de datos del Servicio de Rentas Internas, elaborada por el departamento de Planificación y Coordinación; por mi parte, a través un análisis experimental en base al crecimiento porcentual de los impuestos IVA, ICE e IR durante la última década y el año inmediatamente anterior es decir 1998, se logró demostrar que el comportamiento de los mencionados impuestos tiende a variar en el ejercicio impositivo siguiente al año de la reforma.

Además, claramente se demuestra que durante los años 1999 y 2000, períodos fiscales en los cuales se encontró vigente el Impuesto a los Consumos Especiales ICC; se produjo una seria afectación a la estabilidad del régimen tributario, ésta inestabilidad tardó dos períodos fiscales en desaparecer, toda vez que la incidencia no fue exclusiva en el Impuesto a la Renta; por el contrario, la recaudación de IVA e ICE se vio seriamente afectada, lo que a su vez generó una ambiente de inestabilidad impositiva general.

Partiendo de la premisa de que el IR grava manifestaciones de riqueza es decir de capacidad contributiva plena en cuanto a la percepción de las rentas; resalto a partir del análisis empírico efectuado que el crecimiento porcentual de este impuesto es constante, la administración ha cumplido con el presupuesto planteado; lo que a su vez en teoría ha permitido cumplir con la

metas extrafiscales implícitas para el IR; no obstante y pese al cumplimiento de las metas a partir de la reforma de 2007 se destaca un beneficio considerable de impacto inmediato, con un crecimiento en la recaudación de IR en un 34,90% durante el período fiscal 2008, seguida de una caída en el crecimiento para el 2009 que alcanzó a penas un 7,70%; esta aparente desventaja entre ambos períodos debe ser vista desde una perspectiva mucho más general; toda vez que el crecimiento alcanzado en 2009 corresponde a una recaudación de 2.551.744,962 millones de dólares, lo que representa 182.498,121 dólares más que en el período fiscal 2008; que a su vez representa 628.397,921 más que durante el período 2007.

Todo esto a su vez implica, que la reforma de 2007 permitió incrementar considerablemente la recaudación por IR durante el año 2008, por efectos tanto de la reforma en general; como de una amnistía tributaria que no se repitió en el período siguiente, ésta recaudación fue superada en 2009 en forma concordante al presupuesto; lo que significa la presencia de un saldo positivo del último período con relación al inmediatamente anterior; por otro lado, queda por ver si la recaudación del 2010 supera a la del 2009 y su nivel de crecimiento, para verificar el impacto a mediano y largo plazo.

Con respecto a la amplia brecha en la recaudación por IR entre 2007 y 2008, este resultado puede significar dos cosas; o bien, la recaudación por impuesto a la renta antes del 2007 no gravaba la verdadera capacidad contributiva de los obligados, lo cual ponía en desventaja al Estado frente a los contribuyentes; o bien, la reforma del 2007 está afectando la capacidad contributiva de los obligados y consecuentemente a la disposición de las rentas en la satisfacción de necesidades; para identificar la causa es necesario analizar el comportamiento de los demás impuestos considerando que el IVA y el ICE son tributos que si bien no gravan manifestaciones puras de capacidad contributiva, la verificación de sus hechos generadores son manifestaciones directas de ella, en la medida en que la carga impositiva la asumen quienes están disponiendo libremente de su capital a través del consumo libre.

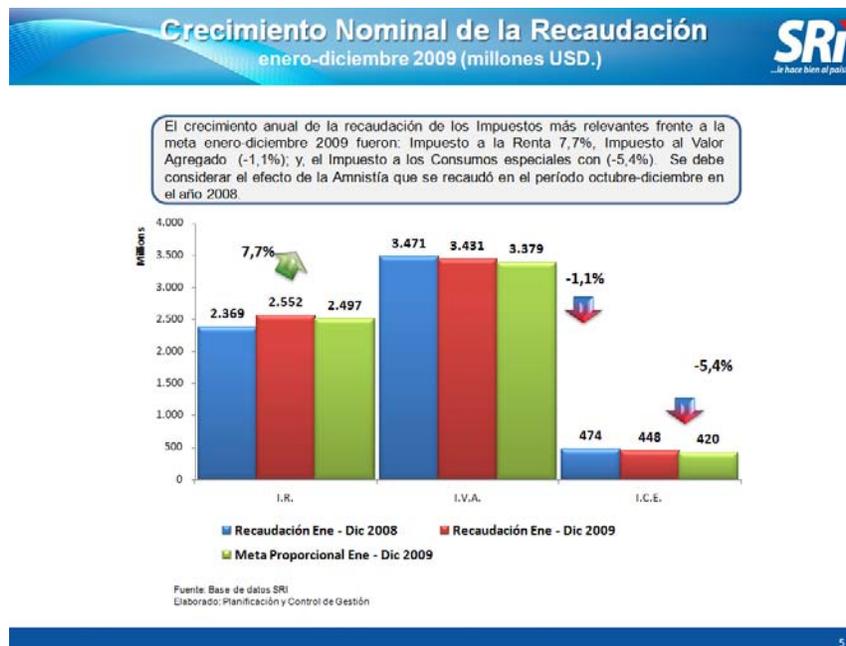


Gráfico 4. Crecimiento nominal de la recaudación
Autor. Servicio de Rentas Internas²⁷⁷
Investigadora. Eddy De La Guerra Z.

Con este antecedente; el crecimiento porcentual en la recaudación de IVA durante la última década, reporta resultados ambiguos; en primer lugar, durante el primer año de la vigencia del ICC se reporta una etapa de inestabilidad con una caída en su crecimiento diagnosticada en un -34.9%; toda vez que muchas de las actividades de consumo se consagraban a través de giros y pagos a través del sistema financiero nacional, en esa medida, con el objeto de evitar el pago de ICC, la recaudación de IVA se vio seriamente afectada; posteriormente el IVA se recuperó para el año 2000, probablemente como resultado de la disminución de la tarifa del ICC al 0.08% y su posterior eliminación en noviembre el mismo año, la rápida recuperación del IVA se debe a que es un impuesto de causación inmediata y de declaración y recaudación mensual, consecuentemente las reformas surten efecto casi en forma inmediata.

A partir de este impacto, la recaudación de IVA se mantiene estable hasta el año 2007; la reforma efectuada a finales de este año causó un efecto negativo en la recaudación del período fiscal 2008 y 2009; por cuanto se produjo una desaceleración en su crecimiento; el SRI reporta las causas de este fenómeno en la siguiente forma.

²⁷⁷ Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión, *Informe de Recaudación Mensual Diciembre 2009*, www.sri.gov.ec/estadísticas, visitado en Agosto 2010.

"La principal medida que afectó el comportamiento del IVA fue la política comercial en la que se decidió gravar con aranceles y la fijación de cupos de importaciones a los productos terminados en el país y los bienes suntuarios. Esta política repercutió fuertemente, causando una desaceleración en las importaciones y por ende un decrecimiento del IVA en importaciones del 22,4%; por otra parte, como la demanda nacional se abasteció de productos internos, el IVA de operaciones internas presentó un crecimiento del 19%. Esto representó un decrecimiento agregado del IVA en 1,1%."²⁷⁸

Entre otras causas el SRI reporta además el cambio de tarifa 12% a 0% en el pago de importación de combustibles y en las transacciones del sector público, la exoneración del pago de IVA en los insumos agrícolas y los productos de origen externo, entre otras; por otro lado, no puede olvidarse que algunos productos de fuerte consumo, como el papel periódico, periódicos y revistas pasaron a ser gravados de tarifa 0% a tarifa 12%; medida con la cual hubiese sido posible compensar la disminución en la recaudación, por efecto del consumo de productos hoy con tarifa 0% anteriormente gravados con tarifa 12%.

No puede olvidarse además que el reemplazo de consumo de bienes de producción nacional por aquellos importados; debería en teoría desde mi punto de vista, causar un crecimiento considerable del IVA y no una decrecimiento agregado; toda vez que el producto nacional tiende a presentar costos superiores de aquellos importados; la producción masiva y en serie de los productos extranjeros abarata el precio final a diferencia del producto nacional cuyo costo de producción es superior. En mi criterio, no importa el origen del producto que se adquiera, sea nacional o extranjero, lo importante es que los niveles de consumo de productos gravados se mantengan constantes, a decir verdad considero que la recaudación del IVA se ha visto disminuida, como consecuencia lógica de la disminución del poder adquisitivo y de la libre disposición de las rentas del consumidor final, producto a su vez de un incremento en la recaudación por IR.

Situación similar ha atravesado el ICE; claro está con consecuencias más nefastas, el decrecimiento en un -5.40% en el año 2009, con relación a un crecimiento del 3,80% reportado en 2008; es el resultado de considerar como suntuarios muchos bienes y servicios que en la práctica no lo son y de gravarlos con tarifas exorbitantes; para que el ICE cumpla con su misión de generar una imposición más justa debe ser pericialmente normado; en este caso, evidentemente la capacidad contributiva de los consumidores de los bienes y servicios gravados con ICE se vio considerablemente afectada; toda vez que la falta de poder adquisitivo ha disminuido el consumo de este tipo de bienes y consecuentemente la recaudación final del impuesto.

²⁷⁸ Servicio de Rentas Internas, Memoria Institucional, obra citada, Pg. 50.

Algo que no deja de preocuparme es que ambos impuestos cuyo objeto imponible es el consumo, es decir el IVA y el ICE han reportado desaceleración durante el último año; esto implica que la capacidad de consumo en el Ecuador se advirtió reducida durante este período fiscal; sí, los impuestos al consumo no se recuperan; el impacto en el principio de suficiencia recaudatoria, será considerable; por cuanto, el IVA ha sido tradicionalmente la principal fuente de recursos tributarios; queda entonces preocupantemente esperar el efecto de las reformas al IVA efectuadas en 2009 que manifestarán su incidencia en la recaudación del año 2010 para verificar una mejoría o un nuevo retroceso.

La preocupación se acrecienta sobre todo si consideramos el criterio de la propia administración que sostiene:

“El impuesto a la Renta ha evolucionado en términos de progresividad. Es así que para el año 2008, el impuesto a la Renta de Personas Naturales en Relación de Dependencia fue más progresivo al tener un tipo impositivo efectivo creciente a medida que aumentaba el ingreso de las personas. En términos prácticos, el 25% de la población más rica de asalariados pagó una tasa efectiva del 6,8%. De acuerdo con este comportamiento se podría señalar que enfatizar en el cobro del impuesto a la renta de personas naturales y del impuesto a la renta de personas jurídicas podría repercutir en la distribución de la renta de los hogares. Sin embargo considerando el monto que generaron en conjunto durante el año 2008 [...] frente al Producto Interno Bruto [...], es evidente que la capacidad que la capacidad redistributiva de este tipo de tributo resulta poco significativa y requiere un análisis más completo para medir su efecto directo, integrando también la incidencia de las transferencias que hace el Estado a los hogares”²⁷⁹.

Este criterio de la propia administración no hace más ratificar mi afirmación por la cual considero que la presión ejercida en la capacidad contributiva de los obligados por impuesto a la renta sobre todo de personas naturales puede llegar a afectar la distribución de las rentas de los hogares y que para satisfacer esta duda es necesario un estudio más completo.

Finalmente, me queda por exponer que objeto del análisis estadístico, cuyo respaldo con citación de la fuente se encuentra visible en los anexos; he confirmado, que si bien el comportamiento de los impuestos puede ser previsto y moldeado; y, que aun cuando el comportamiento de los impuestos puede ser concordante uno respecto a otro, las consecuencias de una reforma deben ser analizadas más allá de las cifras; el consumidor final es una persona natural o jurídica con necesidades propias, que se debe a una realidad no solo social, sino personal; en esa medida los impuestos y sus reformas deben permitir una recaudación libre de imposiciones injustas e inequitativas; considerar los gastos personales, aparentemente puede convertir al IR en un impuesto subjetivo y justo que mira la capacidad contributiva, o puede en la práctica enviar un

²⁷⁹ Servicio de Rentas Internas SRI, *Memoria Institucional*, obra citada, Pgs. 64-65. Lo subrayado es mío.

mensaje al contribuyente por el cual el régimen le permite al ciudadano común solventar sus gastos básicos y por otro lado limitando su libertad en la disposición de las rentas.

Si el IVA es la principal fuente de ingresos tributarios, las reformas deben estar orientadas a impulsar el comercio, no a limitarlo; el fortalecimiento de los impuestos al consumo, es tal vez la mejor forma de fortalecer un régimen tributario; por su parte, el Impuesto a la Renta debe ser una constante que crezca a medida en que el crecimiento económico en país sea igual de firme; la tributación justa no está necesariamente atada a una contribución masiva por rentas; aquellos criterios por los cuales, quien más tiene más debe pagar, pueden con mayor facilidad cumplirse si le permitimos circular capital al consumidor final y consecuentemente le impulsamos a adquirir libremente bienes gravados; ese equilibrio y coordinación de las funciones fiscales y parafiscales entre IR el IVA y el ICE es probablemente lo que hace falta para convertir el régimen en un verdadero sistema.

Cierro este capítulo y la investigación en general; manifestando en primer lugar, que el IR, es un pilar que debe mantenerse fuerte en el régimen, sin embargo la fuerza no necesariamente debe ser medida en razón de un incremento masivo en su recaudación; sino por el contrario en su estabilidad y firmeza; en segundo lugar, que el IVA y el ICE si bien son mecanismos para controlar el mercado, su función primaria debe ser fiscal, por ende deben fortalecerse fomentando su recaudación como consecuencia de un incremento, no en las tarifas, ni en la cantidad de bienes gravados, sino en los niveles de consumo. Además, afirmo, a riesgo de caer en un liberalismo descarado que para alcanzar verdadera suficiencia recaudatoria respetando la capacidad contributiva, la clave está en los impuestos al consumo, la tributación por rentas por más subjetiva que pueda llegar a ser, aunque importante no debe llevar el mayor peso de la carga.

Finalmente, debo aclarar que considero a las reformas de la última década como modificaciones bien intencionadas, sobre todo a las efectuadas a partir 2007 a través de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria; sin embargo casi tres años más tarde, *el Régimen Tributario Ecuatoriano* sigue siendo un régimen y lejos de asimilarse a un sistema, al Ecuador todavía le falta organizar su tributación nacional y coordinar sus políticas económicas con las fiscales; no debe olvidarse que la recaudación como meta primaria puede tener consecuencias nocivas si se olvida que quien paga es a quien el Estado se debe.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

1. El sistema tributario ideal, se erige como tal no solo por la existencia de un conjunto ordenado de tributos, vinculados entre sí, con finalidades conexas; lo es además, por la presencia de un poder tributario racional que cree, extinga o modifique tributos en base a la verdadera necesidad tributaria y respetando los límites constitucionales; una administración tributaria fuerte, equitativa y justa; así como, un poder judicial que garantice la igualdad de trato entre sujeto activo y sujeto pasivo. La mera existencia de un grupo de tributos en un tiempo y espacio determinado no implican necesariamente la existencia de un sistema tributario; se requiere un grupo de tributos pericialmente administrados en un ambiente tributario neutral.
2. La estructura tributaria vigente en el Ecuador corresponde a la de un *régimen tributario*, toda vez que contiene a 115 tributos incoherentes con relación a las finalidades del régimen tributario general e inconexos entre sí, la gran dispersión tributaria se pone de manifiesto a través de la vigencia de 80 impuestos, normados en más de un centenar de leyes, la mayoría de los cuales son indirectos, algunos de ellos vigentes desde la época de la colonia; la fortaleza de la estructura depende fundamentalmente de los impuestos de ortodoxos de recaudación nacional como el IVA, el ICE y el Impuesto a la Renta; finalmente, al ser disfuncionales al menos dos decenas de impuestos, se entiende que los mismos deberían ser derogados; además, la falta de coordinación entre las 310 administraciones tributarias no permite desarrollar el modelo tributario de 'régimen' a 'sistema tributario'; toda vez, que no existe en el Ecuador un organismo de coordinación de la política tributaria nacional; en tal sentido, un mismo contribuyente debe afrontar las imposiciones dispersas en distintas secciones administrativas, en detrimento de su economía.
3. La evolución del *Régimen Tributario Ecuatoriano* desde el año 1999 ha estado marcada por la presencia de reformas constantes; lo que implica que existe gran dispersión normativa que debe corregirse; en la última década particularmente, las modificaciones han sido persistentes y han llegado inclusive a poner en conflicto a la norma especial, como lo es la ley tributaria, con la

norma general, como es el caso de Código de Trabajo; inclusive, se ha llegado a atentar contra la norma internacional; es decir CDI, convenios de doble imposición con la creación un Impuesto a la Circulación de Capitales cuyo objetivo fue destronar al bien posicionado Impuesto a la Renta, objeto principal de dichos convenios; con lo dicho, cabe señalar que las reformas en el Ecuador generalmente responden al cambio de circunstancias, a momentos históricos particulares y principalmente a la concreción de políticas de turno; como claro ejemplo, están las reformas tributarias implementadas a partir del año 2007, que a más de los claros objetivos recaudatorios y el contenido equitativo de justicia impositiva, trajeron consigo un claro fortalecimiento del Ejecutivo y de la administración tributaria, la dotación de facultades para regular la tributación nacional a través de actos normativos, sin la necesidad de la aprobación del Legislativo; con el claro efecto de una atenuación al principio de reserva de la ley.

4. El Impuesto a la Renta IR es uno de las fuentes tributarias de mayor importancia para el régimen tributario, su fortalecimiento a lo largo de la última década responde a la necesidad de mejorar la suficiencia recaudatoria del Estado ecuatoriano, con el objeto de limitar nuestra dependencia a los ingresos petroleros y al endeudamiento externo; así como vincular directamente al sujeto pasivo en el sustento del gasto público. La Constitución de la República vigente desde 2008 prioriza la imposición directa; lo que coincide con las reformas tributarias de los últimos tres años, que han convertido al IR en un tributo que siendo subjetivo, toda vez que toma en cuenta las condiciones personales del contribuyente; al mismo tiempo busca optimizar los niveles de recaudación del Estado por esta fuente, obligando a contribuir más y mejor.
5. Los impuestos teóricamente indirectos como son el Impuesto al Valor Agregado IVA y el Impuesto a los Consumos Especiales ICE; son de gran importancia para el régimen tributario; por cuanto, al tener como objeto imponible el 'consumo', imponen gravámenes directamente relacionados con la capacidad contributiva en la disposición de las rentas del consumidor final; en ese sentido, se plantea la necesidad de eliminar la tradicional división de los impuestos en directos e indirectos, por cuanto los impuestos al consumo son asumidos finalmente por sujetos pasivos económicos, no contemplados en la ley, mas, directamente responsables del hecho generador, al ser los generadores del mismo mediante la solicitud de traslación del dominio del bien o la prestación del servicio, por ende el hecho generador depende no de la voluntad de

quien efectúa el traspaso o presta el servicio, sino más bien de la voluntad del consumidor final, obligado económico y consecuentemente el verdadero sujeto pasivo del impuesto.

6. La importancia de cada tributo debe ser vista siempre desde dos aristas, la primera y básica para el Estado en su necesidad presupuestaria y consiste en niveles de recaudación óptimos y conforme a la planificación gubernamental; la segunda y de vital trascendencia para la subsistencia del régimen que consisten en la función extrafiscal que cada uno de ellos tiene; así, si el Impuesto a la Renta permite impulsar la inversión y la producción en ciertos sectores, el IVA permite controlar factores de la economía y el comportamiento del mercado, por su parte el ICE, efígie de la multiplicidad de funciones parafiscales, permite al Estado implementar y controlar políticas sanitarias, ecológicas, económicas entre muchas otras; en esa medida los impuestos que han sido objeto de este análisis se convierten en los tres pilares fundamentales del Régimen Tributario Ecuatoriano, no solo en relación a su fuerza recaudatoria; sino también en la vinculación de la política fiscal con las demás políticas del Estado ecuatoriano.
7. Los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, son los de mayor importancia en la concreción de la justicia tributaria en el Ecuador; cada uno de ellos depende para su verificación del cumplimiento de otros principios de naturaleza dogmática y práctica; así, el principio de suficiencia recaudatoria depende de principios como legalidad, eficiencia, celeridad, eficacia, simplicidad administrativa y transparencia entre otros; por su parte el principio de capacidad contributiva, se construye a través de una relación de causalidad entre todos los demás principios, donde la equidad, igualdad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, entre muchos otros, deben estar indeleblemente presentes; así estas dos caras de una misma moneda, permiten alcanzar la máxima tributaria en el valor de la justicia impositiva.
8. Es necesario diferenciar a la suficiencia recaudatoria como meta económica del principio tributario como tal, para que este se manifieste plenamente, requiere de niveles óptimos de recaudación, en concordancia con las finalidades fiscales y parafiscales del régimen en general y de cada tributo como tal; depende además de una administración inteligente y pericial. Por su parte la capacidad contributiva debe diferenciarse de la capacidad económica; toda vez que, la satisfacción de necesidades básicas precede en importancia a la contribución fiscal; siendo esta

el resultado de mantener remanentes económicos luego a la satisfacción primaria de necesidades; consecuentemente el principio de capacidad contributiva, se basa en una contribución justa, acorde a las circunstancias propias de cada contribuyente.

9. Las reformas tributarias efectuadas a partir de 2007 mediante la *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador* y sus posteriores modificaciones han causado gran impacto en la suficiencia recaudatoria del Estado y la capacidad contributiva de disposición de rentas del consumidor final; por una parte, al fortalecer la administración tributaria y regular con mayor fuerza la contribución por rentas, se han incrementado los ingresos tributarios por esta fuente; por otro lado, en el año 2009 se ha reportado un decrecimiento en la recaudación de los impuestos al consumo; lo que implicaría que existe en el Ecuador menor circulación de capital y por ende menor disposición de rentas para el consumo.
10. Por lo tanto, existe incidencia significativa entre las reformas tributarias y la suficiencia recaudatoria del Estado, de influencia directa con la capacidad contributiva de los obligados, conclusión a la que llego luego de efectuar un profundo análisis de las reformas tributarias no en relación a su aplicación técnica práctica sino más bien a su causa de verificación y consecuencia; considerando los factores ya descritos de economía básica y resultados de recaudación oficial del SRI; si bien no puede afirmarse en forma definitiva la presencia de una afectación absoluta y negativa en los contribuyentes toda vez que se requiere un estudio econométrico ajeno a esta investigación debido a su gran magnitud; por otro lado, si me es posible a partir del ejercicio comparativo entre el comportamiento de los impuestos efectuado como cierre del capítulo tercero, afirmar que a partir de una reforma tributaria es posible visualizar un cambio en el comportamiento de los impuestos, y coincidentalmente a partir del año 2007 un crecimiento en la recaudación por Impuesto a la Renta se verifica concordantemente con un decrecimiento global de los impuestos al consumo IVA e ICE, todo lo cual me lleva a concluir que las reformas que se puedan efectuar en un impuesto puede modificar el comportamiento no solo de dicho tributo, sino también además de otros conexos o inconexos, como consecuencia del efecto directo en la economía de los contribuyentes.

11. El Servicio de Rentas Internas SRI, ha dado pasos firmes en la creación de un modelo de análisis capaz de incorporar todas estas variables a través del Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT; sin embargo, es indispensable que los demás sectores de administración tributaria actualicen su sistema de análisis tributario en relación a los factores de incidencia y comportamiento de los tributos, de tal forma que toda reforma sea el fruto de una necesidad visualizada a partir de estudios técnicos y no solamente de la necesidad de mejorar la recaudación y de incrementar la presión fiscal.

12. Toda reforma tributaria, necesariamente debe tomar en cuenta la suficiencia recaudatoria del Estado en directa proporcionalidad a la capacidad contributiva de los obligados, la priorización de la tributación directa, no siempre es la más adecuada, por cuanto puede afectar la libre disposición de rentas destinadas para el consumo, que dicho sea de paso, constituye la mayor fuente de ingresos tributarios; fortalecer la tributación indirecta y mantener una tributación por rentas estándar; puede ser de mayor beneficio recaudatorio y más justa con el contribuyente. Por un lado el mantener una tarifa fija baja de IR garantiza que la mayoría de contribuyentes, cumplan con sus obligaciones, no así las tarifas altas, que generan elusión fiscal; por otro lado, el fortalecimiento de la tributación por consumo, como yo prefiero llamar a los impuestos tradicionalmente indirectos, genera múltiples beneficios, tales como libre circulación de capital a nivel nacional, mayor disponibilidad de rentas para el consumo y por ende mayor recaudación fiscal, toda vez que la recaudación y administración de estos tributos es más simple y eficaz.

RECOMENDACIONES

1. Simplificar el *Régimen Tributario Ecuatoriano*, mediante la derogación de leyes e impuestos ineficaces; dicho proceso debe responder a un profundo análisis de necesidad por parte de la administración tributaria y el legislativo.
2. Controlar la extrema dispersión normativa en el Ecuador a partir de una nueva codificación en primer lugar del Código Tributario y en segundo lugar de la Ley de Régimen Tributario Interno; toda vez que las reformas de la última década han dejado como secuela, artículos derogados; artículos innumerados incluidos en el texto en ocasiones en forma incoherente; leyes vigentes aunque conexas, independientes como es el caso de la Reformatoria para las Finanzas Públicas o Ley 99-24 y la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y sus propias modificaciones; así como la inclusión de decretos y actos normativos con disposiciones de interpretación o producto de la actividad normativa del Ejecutivo y el ente de administración SRI. Con la codificación, se produciría una unificación normativa, que permita darle mayor coherencia a la maraña de normas vigentes y consecuentemente proveerle al contribuyente común de una fuente normativa ordenada, sistematizada y lógicamente comprensible y aplicable.
3. Fortalecer el régimen de imposición al consumo con el objeto de generar mayor circulación de capital y vigorizar los ingresos tributarios por esta fuente; primordialmente se requiere analizar la verdadera naturaleza de los bienes y servicios objeto del IVA y del ICE; para determinar si verdaderamente son necesarios o suntuarios y si la tarifa es la apropiada; el ICE como impuesto que grava manifestaciones de capacidad contributiva elevada, debe mantener tarifas proporcionales a la disponibilidad de las rentas, de tal forma, que por un lado desincentive el consumo de bienes nocivos para la salud y por el otro, incentive el consumo de bienes suntuarios, con tarifas atractivas al consumo.
4. Crear un organismo de coordinación de la política tributaria que aunque sin injerencia en la libre actuación de los organismos con personería propia como son el SRI y la CAE en la gestión y administración de los tributos a su cargo, permita generar diálogos entre administradores tributarios, de tal forma que la actividad de administración sea objeto de profundos análisis de

las verdaderas necesidades tributarias, posibles soluciones, a través de proyectos de ley basados en estudios de factibilidad, pero sobre todo de consensos; de esta forma se evitará conflictos como doble imposición interna y leyes no consensuadas; además un organismo de este tipo, permitirá verificar que la finalidad fiscal y extrafiscal de los impuestos y que los mismos guarden conexión entre sí y con las finalidades del régimen en general. ´

5. Se recomienda la creación de un organismo de protección de derechos del contribuyente, considerando que puede llegar a producirse cierta afectación en sus economías por efecto de una reforma o de la actividad de la administración tributaria en ejercicio de las funciones determinadora y sancionadora; precautelar los intereses del contribuyente a través de un organismo de esta naturaleza, equivale al mismo tiempo a precautelar los intereses de la propia administración y el Estado en general, cuya fuente de sustento es la capacidad contributiva de los obligados.

6. Toda reforma tributaria debe ir precedida de análisis técnicos y estadísticos vinculados a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos; para lo cual es indispensable, la creación de departamentos de investigación especiales y dedicados a esta labor de verificación y control al interior de cada ente de administración; análisis que deberán acompañar los proyectos de ley o las modificatorias, y ser socializados con los sectores económicos y productivos del país, para su conocimiento y estudio; los análisis deben considerar el crecimiento económico en el Ecuador, los niveles de pobreza, los índices de desempleo, los incrementos salariales, la inflación, el costo de la vida, el producto interno bruto y la presión tributaria en base a todos los ingresos tributarios, entre muchos otros factores que inciden significativamente en la capacidad económica y contributiva de los obligados. Sin el pleno conocimiento de la real situación del contribuyente, se corre el riesgo de implementar reformas injustas, inequitativas y a la larga perjudiciales para el mismo régimen. En ese sentido, el ejemplo dado por el Servicio de Rentas Internas, debería ser tomado como el punto de partida para que las demás administraciones tributarias tomen en cuenta todas las variables de incidencia en el comportamiento de sus respectivos tributos y puedan tomar medidas para solventar problemas en la recaudación efectiva en relación a la verdadera situación tanto de la administración tributaria como del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Almeida Guzmán, Diego, *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito, Editorial Ecuador, 2001.

Andrade, Rubén Darío, *Legislación Económica del Ecuador*, Quito, Abya Yala, 2003.

Arias Minaya, Luis Alberto; Plazas Vega, Mauricio. *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos*. Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. 2002.

Atchabahian, Adolfo, "Concepto y determinación de la presión tributaria", en *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942-200*, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires. 2002.

Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Legis, 1999.

Carter M., Kenneth Lem y otros, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad. Informe Carter*. Madrid. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, versión española del Instituto de Estudios Fiscales de España, 1975.

Casás José, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.

De la Garza, Sergio Francisco, *El Poder Tributario del Estado en Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2006.

Mauricio Durango, Mauricio, *El IVA en economías de exportación*, en Memorias III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito. 2003.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial "Sistema Tributario: Los tributos en particular"*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1996.

Ferreiro Lapatza, José Juan "Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad" en *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998.

Figueroa, Alfredo Lewin, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario Universidad de los Andes, 2002.

Licto Garzón, Carlos, "Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta", en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008.

Licto Garzón, Carlos, "Reformas al Impuesto al Valor Agregado", en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008.

Griziotti, Benvenuto, *Principios de la ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, (Sin editorial), 1959.

Griziotti, Benvenuto, *Capacidad contributiva y Presión Tributaria*, La Plata, Ministerio de Hacienda. Economía y Previsión de la Provincia de Buenos Aires, 1958.

Jaramillo Vega, Eugenio Armando, *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.

Lalanne, "Generalidad y Tributación", en Casás, *Derechos Humanos y Tributación*, Buenos Aires, Revista Jurídica Buenos Aires, 2001.

Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano Carmelo y Poveda Francisco, *Derecho Tributario*, Madrid, Aranza Editorial, sexta edición, 2001.

Mc Carten y Stotsky "Excise taxes". Tax Policy Handbook. Parthasarathi Shome, Editorial Fiscal Affairs Department. IMF Washington DC 1995 en Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega. *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos.* Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. 2002.

Patiño Ledesma, Rodrigo (Relator), Conclusiones generales de las IX JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca, Boletín 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. 2009.

Juan Paz y Miño. El Impuesto a la Renta una utopía desde 1921. Quito. 2010.

<http://www.explored.com.ec/noticias-ecuador/el-impuesto-a-la-renta-una-utopia-desde-1921-109383-109383.html>.

Pérez de Ayala, José Luís, *Explicación Técnica de los Impuestos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

Plazas Vega, Mauricio, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, TEMIS, 1998.

Prado, Mario, "La deducción de los intereses, cuotas o cánones de arrendamiento", en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2007.

Prado, Mario, "Reforma al Impuesto a los Consumos Especiales" en *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008.

Troya, José Vicente, *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México D.F., 2006.

Troya, José Vicente, *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983.

Troya, José Vicente, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, PUDELECO, 2008.

Ruiz, Violeta y Zornoza, Pérez Juan, "Sistema Tributario y Constitución", en *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.

Ruso, Alejandro, *Curso de Finanzas, Teoría moderna del Impuesto*, Buenos Aires, Sin editorial, 1925.

Tamayo, Raúl, *Impuesto a la circulación de capitales*. Derecho Ecuador-Revista Judicial, Quito.
http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=3863&Itemid=426
visitada el 13 de septiembre de 2010.

Tarsitano, Alberto, *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998.

Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 2002.

Valdés Costa, Ramón, "La relación jurídico tributaria: concepto fundamental", en *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Bogotá-Madrid, Desalma-Temis-Marcial Pons, 1996.

Vallejo, Sandro, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.

Vásquez, Marisa, "Principios Constitucionales", en *Régimen Tributario*, dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía 2005.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Informe de entrega de proyecto de Código Tributario, Comisión Interinstitucional, 10 de abril de 1974 en *Leyes Tributarias. Volumen I*. Ministerio de Finanzas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1975.

Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, Reseña Histórica del Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, visitada el 4 de agosto de 2010.

http://mef.gov.ec/pls/portal/docs/PAGE/MINISTERIO_ECONOMIA_FINANZAS_ECUADOR/SOBRE_EL_MINISTERIO/ARCHIVOS/RESENAHISTORICAMEF.PDF.

Plan Estratégico Institucional 2010-2013. "*Plan Nacional del Buen Vivir y la Administración Tributaria*", en Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional*, obra citada. Pg. 15-19

Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010. Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. Flander Falconí, Secretario.

Servicio de Rentas Internas, *La Presión Fiscal en Ecuador y América Latina Nota Metodológica*, Quito, 2008. <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen--010041.pdf> Visitado el 13 de septiembre de 2010

Servicio de Rentas Internas, *Memoria Institucional 2007-2010*, Quito. 2010.

Servicio de Rentas Internas SRI, *Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT*, Quito, 2007.

Servicio de Rentas Internas, Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Guía didáctica, <http://descargas.sri.gov.ec/ref-30-01-08.ppt>, visitada el 20 de agosto de 2010.

Servicio de Rentas Internas, *La Presión Fiscal en Ecuador y América Latina Nota Metodológica*, Quito, 2008. <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen--010041.pdf> Visitado el 13 de septiembre de 2010

Servicio de Rentas Internas SRI, Departamento de Planificación y Control de Gestión, *Informes de Recaudación desde el año 1994 hasta el año 2009*, www.sri.gov.ec/estadisticas, visitado en Agosto 2010.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

NORMA COMUNITARIA

Decisión 599, *Armonización del IVA*, Comunidad Andina CAN, Quito, julio 2004, artículo 2.

Decisión 600, *Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo*, Comunidad Andina CAN, Quito, julio 2004, artículos 2 y 4.

LEGISLACIÓN INTERNA

Constitución del Ecuador, 1930, LEXIS Sistema Informático Legal, visitado el 4 de agosto de 2010

Constitución Política de la República del Ecuador. Decreto Supremo 1016-A, Suplemento del Registro Oficial No. 958, 23 de diciembre de 1975.

Constitución Política de la Republica del Ecuador. Decreto legislativo 000, Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998. Asamblea Nacional Constituyente.

Constitución de la República, 2008. Registro Oficial N° 449 del lunes 20 de octubre del 2008. Asamblea Constituyente.

Código Tributario Decreto Supremo 1016. Suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre de 1975, con inclusión de las siguientes modificaciones:

- Decreto Supremo 1016-A, Suplemento del Registro Oficial No. 958, 23 de diciembre de 1975.
- Decreto Ley 29, Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986.
- Ley 006, Registro Oficial No. 97, 29 de diciembre de 1988.
- Ley 56, Art. 110, Registro Oficial No. 341, 22 de diciembre de 1989.
- Ley 72, Art. 56, Registro Oficial No. 441, 21 de mayo de 1990.
- Ley 27, Registro Oficial No. 192, 18 de mayo de 1993. Ley 51, Registro Oficial No. 349, 31 de diciembre de 1993.
- Ley 93, Suplemento del Registro Oficial No. 764, 22 de agosto de 1995. Decreto Ley 04, Art. 102 literal a), Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994.
- Decreto Ley 05, Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Ley 41, Registro Oficial No. 206, 2 de diciembre de 1997.
- Ley 79, Registro Oficial No. 297, 15 de abril de 1998.
- Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de julio de 1998.
- Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999. Lexis S.A. - Sistema Integrado de Legislación Ecuatoriana en Internet. Quito. 2010.

Código Tributario. Codificación No. 9, publicada en Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio del 2005, codificado a partir de:

- Decreto Ley 29, Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986.
- Ley 006, Registro Oficial No. 97, 29 de diciembre de 1988.
- Ley 56, Art. 110, Registro Oficial No. 341, 22 de diciembre de 1989.
- Ley 72, Art. 56, Registro Oficial No. 441, 21 de mayo de 1990.
- Ley 27, Registro Oficial No. 192, 18 de mayo de 1993. Ley 51, Registro Oficial No. 349, 31 de diciembre de 1993.
- Ley 93, Suplemento del Registro Oficial No. 764, 22 de agosto de 1995.
- Decreto Ley 04, Art. 102 literal a), Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Decreto Ley 05, Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994.

- Ley 41, Registro Oficial No. 206, 2 de diciembre de 1997. Ley 79, Registro Oficial No. 297, 15 de abril de 1998. Ley 99, Registro Oficial No. 359, 13 de julio de 1998.
- Ley 98-12, Suplemento del Registro Oficial No. 20, 7 de septiembre de 1998. Ley 99-24, Suplemento del Registro Oficial No. 181 30 de abril de 1999.
- Ley 99-41, Suplemento del Registro Oficial No. 321, 18 de noviembre de 1999. Ley 2001-41, Suplemento del Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001.
- Código de Procedimiento Penal publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 360 del 13 de enero del 2000.

Ley N° 56. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 341 de 22 de diciembre 1989.

Ley de Régimen Tributario Interno-Codificación, Registro Oficial Suplemento # 463, publicado el 17 de noviembre de 2004, actualizado a julio 2010, Quito. Lexis S.A. modificada a partir de:

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.

- Ley 79 reformativa sobre el Décimo Quinto Sueldo y la Ley de Desarrollo Seccional, publicada en Registro Oficial 464 de 22 de junio de 1990
- Ley 56. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989.
- Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990.
- Ley No. 180, publicada en Registro Oficial 996 de 10 de agosto de 1992
- Ley No. 3, publicada en Registro Oficial 941 de 22 de mayo de 1992.
- Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 44 de 13 de octubre de 1992.
- Ley No. 31, publicada en Registro Oficial Suplemento 199 de 28 de mayo de 1993
- Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993
- Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764 de 22 de agosto de 1995.
- Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.
- Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de Julio de 1997.
- Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.

- Ley No. 72, publicada en Registro Oficial 441 de 21 de mayo de 1990.
- Ley No. 79, publicada en Registro Oficial 464 de 22 de junio de 1990.
- Ley No. 51, publicada en Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.
- Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 523 de 9 de septiembre de 1994.
- Decreto Ley de Emergencia No. 5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994
- Ley No. 110, publicada en Registro Oficial Suplemento 852, de 29 de diciembre de 1995
- Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 1000 de 31 de julio de 1996
- Ley No. 6, publicada en Registro Oficial Suplemento 98 de 30 de diciembre de 1996.
- Ley s/n, publicada en Registro Oficial Suplemento 120 de 31 de julio de 1997
- Ley No. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997
- Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 31 de 22 de septiembre de 1998
- Ley No. 83, publicada en el Registro Oficial 320 de 19 de mayo de 1998
- Ley No. 124, publicada en Registro Oficial 379 de 8 de agosto de 1998.
- Ley No. 129, publicada en Registro Oficial 381 de 10 de agosto de 1998.
- Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.
- Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de noviembre de 1999
- Ley No. 4, publicada en Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de marzo del 2000.
- Ley No. 40, publicada en Registro Oficial 319 de 4 de mayo del 2001
- Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo del 2001
- Ley No.17 de Servicio Civil y Carrera Administrativa Registro Oficial Suplemento 184 de 6 de octubre del 2003.
- Ley No. 39, publicada en Registro Oficial Suplemento 387 de 28 de Julio del 2004.
- Ley No. 20, publicada en Registro Oficial 148 de 18 de noviembre del 2005.
- Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.
- Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.
- Decreto Legislativo No. 16, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de julio del 2008.
- Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008.
- Decreto Ejecutivo No. 1138, publicado en Registro Oficial 368 de 26 de junio del 2008.

- Decreto Ejecutivo No. 1171, publicado en Registro Oficial 378 de 10 de julio del 2008.
- Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008
- Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008.
- Decreto Ejecutivo No. 1232, publicado en Registro Oficial Suplemento 393 de 31 de julio del 2008.
- Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009.
- Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.
- Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010.

NORMAS COMPLEMENTARIAS

Resolución del SRI No. 823, publicada en Registro Oficial 99 de 31 de diciembre del 2009.

Registro Oficial 223 del 30 de noviembre de 2007, Mandato Constituyente 1

Tribunal Constitucional, Resoluciones TC 0043-07, publicada en el Registro Oficial 286 del 3 de marzo de 2008; y, TC008-07, publicada en el Registro Oficial 133 del 24 de julio del 2007.

NORMAS DEROGADAS DE TRASCENDENCIA HISTÓRICA

Derogaciones hechas por la Ley de Régimen Tributario Interno:

- Ley de Impuesto a la Renta cuya codificación se hizo mediante Decreto 1283, publicado en el Registro Oficial No. 305, de 8 de septiembre de 1971
- Codificación de la Ley de impuesto a la Renta. Registro Oficial número 305, 8 de septiembre 1971.
- Ley No. 83 del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, publicada en el Registro Oficial No. 152, de 31 de diciembre de 1981
- Decreto supremo No. 1880 de Impuesto a las Bebidas Gaseosas, publicado en el Registro Oficial No. 448, de 21 de Octubre de 1977

- Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional publicada en el Registro Oficial No. 532, 29 de Septiembre de 1986, y todas las reformas expedidas con posterioridad
- Decreto No. 3373, de 29 de marzo de 1979, publicado en el Registro Oficial No. 804, de 2 de abril de 1979, que contiene la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos
- Decreto Supremo No. 2660, publicado en el Registro Oficial No. 636, de 26 de julio de 1978, que establece el Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza
- La Ley No. 118 de Impuesto a los Consumos Selectivos, publicada en el Registro Oficial No. 408, de 11 de enero de 1983
- Título I de la Ley de Timbres y de Tasas Postales y Telegráficas, codificada mediante Decreto Supremo 87, publicado en el Registro Oficial No. 673, de 20 de enero de 1966, y las reformas a dicho Título expedidas con posterioridad.
- Decreto Ley No. 28 publicado en el Registro Oficial No. 524, de 17 de septiembre de 1986, que establece tributos a los fletes marítimos.
- Decreto Supremo No. 3754, publicado en el Registro Oficial No. 3, de 15 de agosto de 1979, que establece el tratamiento tributario especial para los prácticos de las Autoridades Portuarias.
- Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Registro Oficial No. 532, de 29 de septiembre de 1986.
- La Ley No. 102, publicada en el Registro Oficial No. 306, de 13 de agosto de 1982, que contiene la Ley Tributaria para la Contratación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos. El Decreto Supremo No. 908, publicado en el Registro Oficial No. 116, de 8 de diciembre de 1970, que establece el Impuesto a la Plusvalía.

ANEXOS

RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Miles de US\$ dólares

Fuente. Base de datos del SRI Elaborado por Planificación y Coordinación

AÑO	I. RENTA GLOBAL		IVA		ICE	
	RECAUDACIÓN	CRECIMIENTO	RECAUDACIÓN	CRECIMIENTO	RECAUDACIÓN	CRECIMIENTO
1998	415.354,044	-0,5%	822.160,380	8,7%	122.757,885	-16,9%
1999	112.558,955	-72,9%	612.212,658	-25,5%	79.905,026	-34,9%
2000	266.925,693	137,1%	923.315,886	50,8%	88.674,406	11,0%
2001	591.660,378	121,7%	1.472.766,164	59,5%	181.472,253	104,7%
2002	670.974,577	13,4%	1.692.197,485	14,9%	257.068,871	41,7%
2003	759.247,667	13,2%	1.759.265,836	4,0%	277.604,655	8,0%
2004	908.141,511	19,6%	1.911.205,924	8,6%	321.519,885	15,8%
2005	1.223.103,441	34,7%	2.194.136,458	14,8%	379.731,309	18,1%
2006	1.497.373,030	22,4%	2.475.905,025	12,8%	416.962,762	9,8%
2007	1.740.848,920	16,30%	3.004.551,505	14,40%	456.739,554	9,50%
2008	2.369.246,841	34,90%	3.470.518,637	15,50%	473.903,014	3,80%
2009	2.551.744,962	7,70%	3.431.010,324	-1,10%	448.130,291	-5,40%

1998	LEY DE REORDENAMIENTO TRIBUTARIO
1999	LEY REFORMATORIA PARA LAS FINANZAS PUBLICAS
2004	CODIFICACIÓN
2007	LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR LRPLETE
2008	REFORMAS LRPLETE
2009	REFORMAS LRPLETE

Análisis estadístico en base a información del SRI

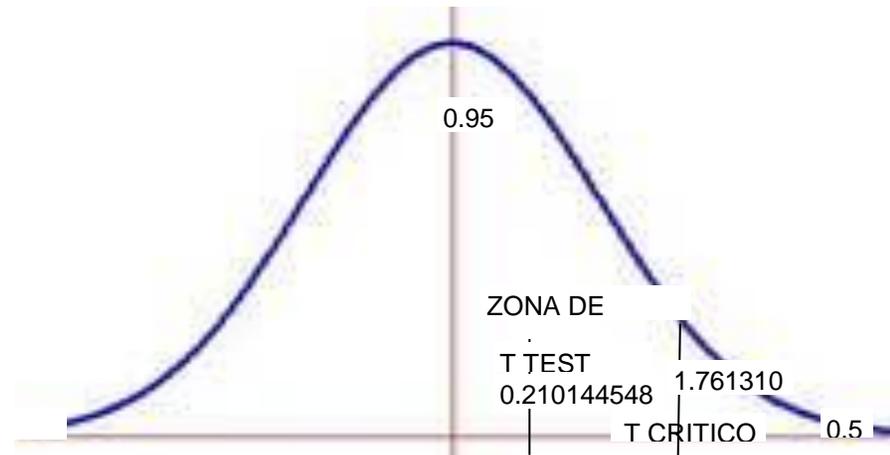
Nota: La información del SRI se publica libremente con la advertencia de contener datos sujetos a cambios, por ende el trabajo estadístico ha sido realizado con información obtenida hasta el mes de septiembre del año 2010 y constituye exclusivamente un referente de estudio.

AÑO	CRECIMIENTO IR	CRECIMIENTO IVA	CRECIMIENTO ICE	MEDIANA IVA-ICE
1998	-0,5%	8,7%	-16,9%	-4,1%
1999	-72,9%	-25,5%	-34,9%	-30,2%
2000	137,1%	50,8%	11,0%	30,9%
2001	121,7%	59,5%	104,7%	82,1%
2002	13,4%	14,9%	41,7%	28,3%
2003	13,2%	4,0%	8,0%	6,0%
2004	19,6%	8,6%	15,8%	12,2%
2005	34,7%	14,8%	18,1%	16,5%
2006	22,4%	12,8%	9,8%	11,3%
2007	16,30%	14,40%	9,50%	11,95%
2008	34,90%	15,50%	3,80%	9,65%
2009	7,70%	-1,10%	-5,40%	-3,25%

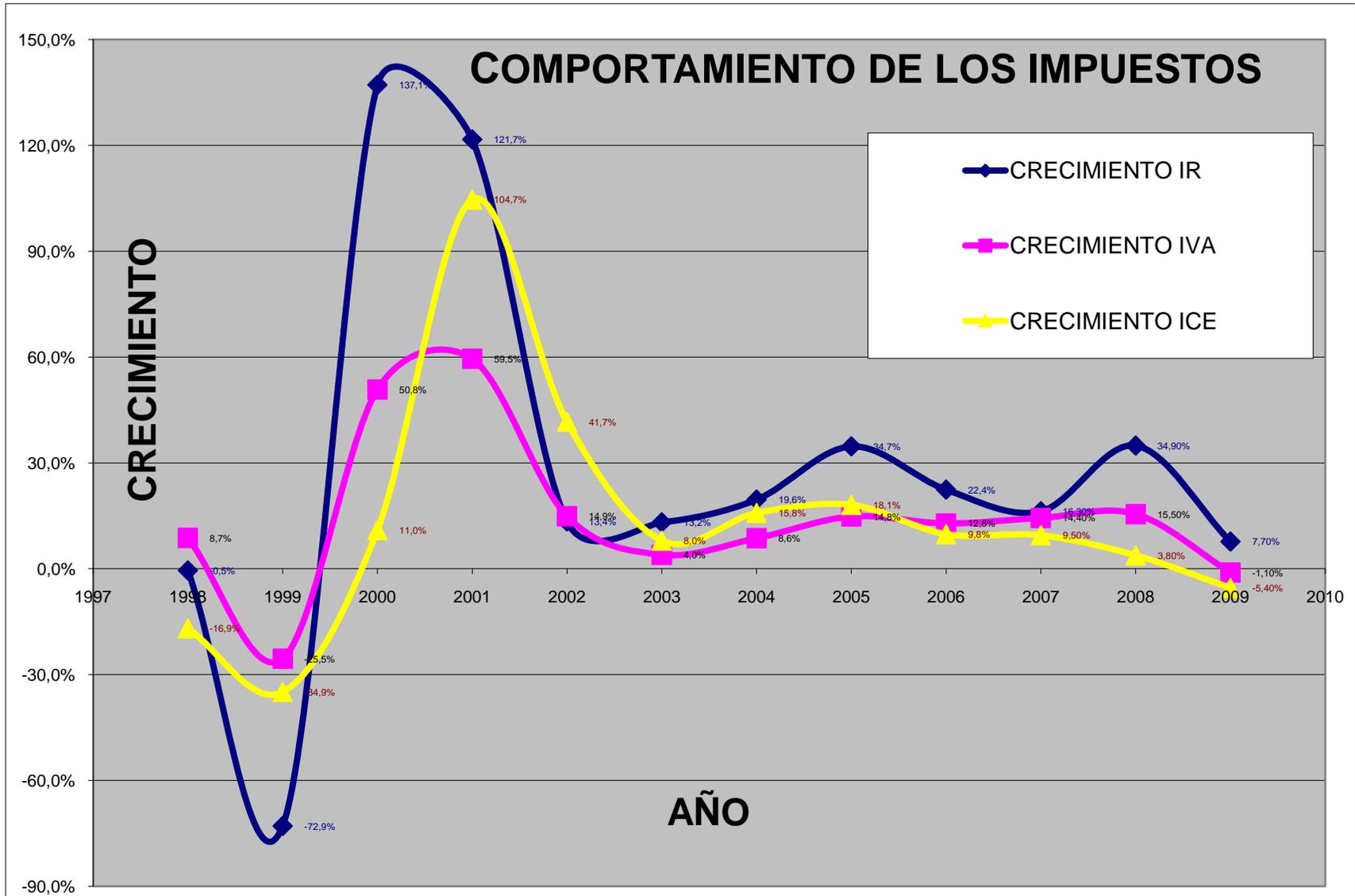
DATOS
Ho: $u_1 - u_2 = 0$
Ha: $u_1 - u_2 \neq 0$

Prueba t para dos muestras suponiendo varianzas desiguales

	-0,004830119	-0,040881847
Media	0,316434526	0,159420316
Varianza	0,318948375	0,074396353
Observaciones	11	11
Diferencia hipotética de las medias	0	
Grados de libertad	14	
Estadístico t	0,830325997	
P(T<=t) una cola	0,210144548	
T crítico (1 cola)	1,761310115	
P(T<=t) dos colas	0,420289096	
T crítico (dos colas)	2,144786681	



No existe diferencia significativa entre el crecimiento de los impuestos al consumo IVA e ICE con relación al crecimiento del Impuesto a la Renta durante la última década.



Presión Tributaria
año 2007 de
11,6%, superior
en 0,7% a los
10,9% registrados
en el 2006.

Presión Tributaria del Ecuador

en miles de US dólares y en porcentajes



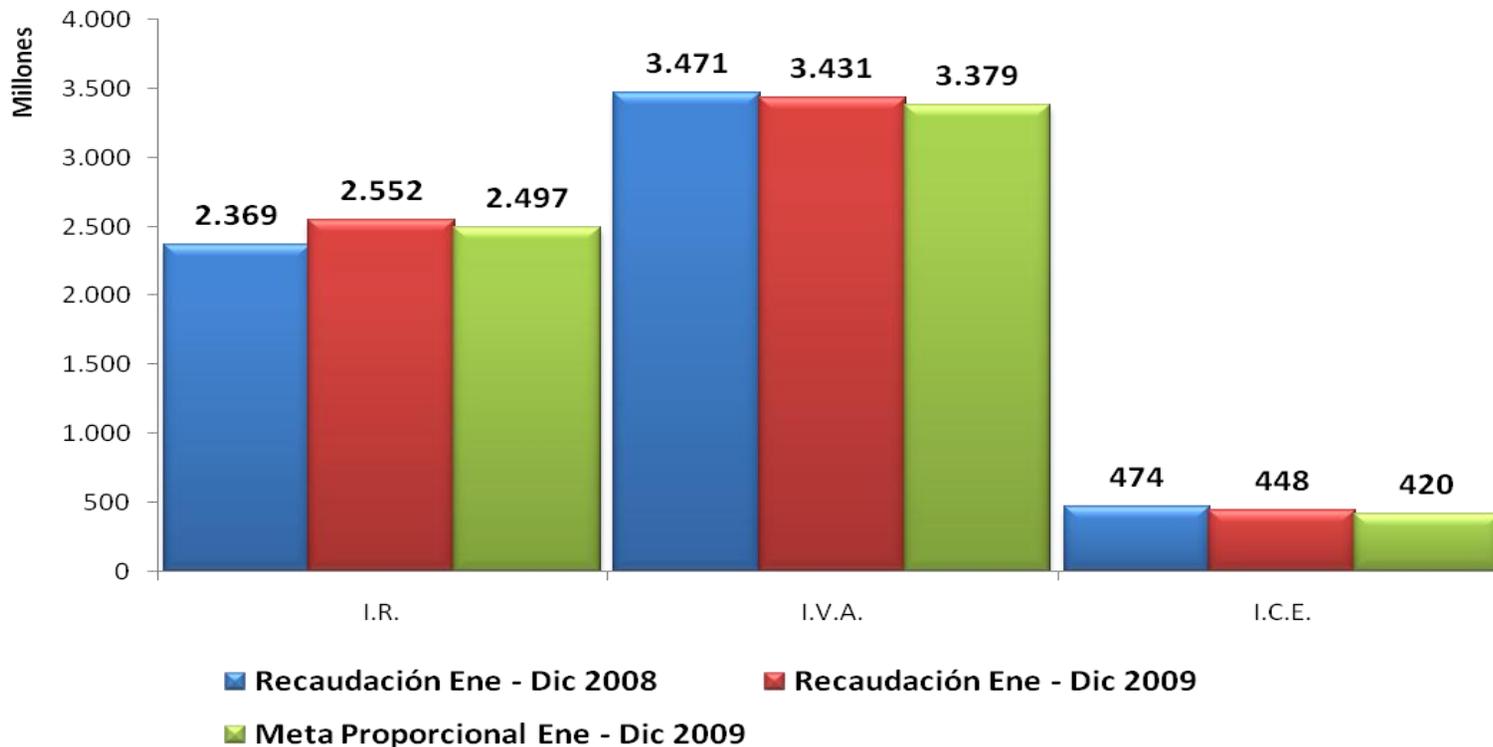
Fuente: Base de Datos SRI - Banco Central del Ecuador
Elaboración.- Planificación y Estudios

Crecimiento Nominal de la Recaudación

enero-diciembre 2009 (millones USD.)

v

El crecimiento anual de la recaudación de los Impuestos más relevantes frente a la meta enero-diciembre 2009 fueron: Impuesto a la Renta 7,7%, Impuesto al Valor Agregado (-1,1%); y, el Impuesto a los Consumos especiales con (-5,4%). Se debe considerar el efecto de la Amnistía que se recaudó en el período octubre-diciembre en el año 2008.



AÑO 2009 (Valores en USD\$ dólares)

	Meta 2009	Meta Proporcional Ene - Dic 2009 (2)	Recaudación Ene - Dic 2008	Recaudación Ene - Dic 2009	Cumplimiento	Crecimiento Nominal 2009/2008
TOTAL BRUTO ⁽³⁾			6.409.402.067	6.890.276.702		7,5%
Notas de Crédito y Compensaciones			214.891.003	197.023.128		-8,3%
TOTAL EFECTIVO ⁽⁴⁾	6.715.903.909	6.715.903.909	6.508.523.889	6.849.788.472	102,0%	5,2%
TOTAL NETO ⁽⁵⁾	6.500.000.909	6.500.000.909	6.194.511.064	6.693.253.574	103,0%	8,1%
Devoluciones	(215.903.000)	(215.903.000)	(314.012.825)	(156.534.898)	-(72,5%)	-50,2%
Devoluciones de I. Renta						
Devoluciones IVA						
Devoluciones Otros						
Impuesto a la Renta Recaudado	2.497.480.762	2.497.480.762	2.369.246.841	2.551.744.962	102,2%	7,7%
Retenciones Mensuales	1.395.892.252	1.395.892.252	1.413.583.073	1.406.323.115	100,7%	-0,5%
Anticipos al IR	345.438.504	345.438.504	352.325.475	376.192.413	108,9%	6,8%
Saldo Anual ⁽⁶⁾	756.150.005	756.150.005	603.338.293	769.229.434	101,7%	27,5%
Impuesto al Valor Agregado	3.378.587.600	3.378.587.600	3.470.518.637	3.431.010.324	101,6%	-1,1%
IVA de Operaciones Internas	2.105.408.103	2.105.408.103	1.762.418.454	2.106.140.287	100,0%	19,5%
IVA Importaciones	1.273.179.496	1.273.179.496	1.708.100.183	1.324.870.037	104,1%	-22,4%
Impuesto a los Consumos Especiales	419.524.674	419.524.674	473.903.014	448.130.291	106,8%	-5,4%
ICE de Operaciones Internas	330.270.404	330.270.404	334.117.559	350.866.626	106,2%	5,0%
ICE de Importaciones	89.254.270	89.254.270	139.785.455	97.263.665	109,0%	-30,4%
Impuesto a los Vehículos Motorizados	111.808.011	111.808.011	95.316.262	118.096.579	105,6%	23,9%
I. Salida de Divisas	195.698.160	195.698.160	31.408.606	188.287.257	96,2%	499,5%
I. Activos en el exterior	31.168.752	31.168.752		30.398.991	97,5%	
RISE	3.599.820	3.599.820	396.255	3.666.791	101,9%	825,4%
Intereses por Mora Tributaria	34.898.432	34.898.432	20.402.660	35.864.426	102,8%	75,8%
Multas Tributarias Fiscales	34.931.902	34.931.902	32.191.835	34.920.322	100,0%	8,5%
Otros Ingresos	8.205.798	8.205.798	15.139.780	7.668.530	93,5%	-49,3%

Nota (1): Cifras provisionales.

Nota (2): Proporción establecida de acuerdo a la estacionalidad de cada impuesto

Nota (3): Corresponde al Total Neto, mas Notas de Crédito y Compensaciones

Nota (4): Recaudación no descuenta valor por Devoluciones

Nota (5): Recaudación incluye Devoluciones

Nota (6): Corresponde al Impuesto a la Renta Causado descontado Anticipos al IR y Retenciones Mensuales

Elaboración: Dirección Nacional de Planificación y Coordinación
Servicio de Rentas Internas

que le han sido efectuadas en el período fiscal correspondiente.