

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área Derecho**

**Programa de Maestría en**

**Tributación**

**“Las exenciones tributarias del Impuesto a la Renta y sus efectos Fiscales 2008”**

**Jorge Antonio Marchán Rumbea**

**2010**

*Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster 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.*

*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 esa tesis, o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.*

*Jorge Antonio Marchán Rumba*

*Quito, 28 de Septiembre 2010*

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área Derecho

Programa de Maestría en

Tributación

“Las exenciones tributarias del Impuesto a la Renta y sus efectos Fiscales 2008”

Jorge Antonio Marchán Rumbea

2010

Tutor: Econ. Wilson Ruales M.

Quito- Ecuador

## RESUMEN

La presente investigación en su primer capítulo realiza una fundamentación de los aspectos jurídico económicos y sociales de las exenciones tributarias. La sustentación parte del modelo de desarrollo a implementarse, de la Constitución Política del Ecuador, de sus políticas económicas y fiscales. Detalla las diferentes exoneraciones tributarias por tipos de actividades y contribuyentes, y su respectiva prevalencia de la norma tributaria sobre otros cuerpos legales. Se describe la evolución de las exenciones tributarias, que nos permiten concluir que la política tributaria de impuestos y exoneraciones ha buscado el propósito de satisfacer las diferentes demandas de grupos interesados, fomentando la inequidad e ineficiencia en la asignación de los recursos públicos.

En el segundo capítulo se detalla los diferentes tipos de incentivos fiscales para el fomento de la inversión productiva: incentivos a las exportaciones, al desarrollo industrial, regional, al aumento del empleo y mano de obra. Se analiza los nuevos incentivos fiscales que se aplicarán en el Código Orgánico de la Producción, y otros factores complementarios: Estabilidad jurídico política, ampliación y explotación de nuevos mercados, eficiencia productiva, disponibilidad de infraestructura, mano de obra calificada, entre otras.

En el tercer capítulo se detallan las exenciones tributarias en el impuesto a la renta y las normas que las configuran como mecanismo de política fiscal, sus justificaciones, e incidencias, los sectores a quienes están dirigidas y sus posibles incidencias en el sistema económico y fiscal.

## **AGRADECIMIENTO**

Un profundo reconocimiento al Econ. Wilson Ruales M, prestigioso catedrático, por su valiosa orientación; quien con sus profundos conocimientos y experiencia me permitió dar a esta investigación una mejor ordenación, y hacer posible la culminación de la misma.

Mis agradecimientos a los distinguidos maestros de la Universidad Andina Simón Bolívar, forjadores de profesionales para el desarrollo de nuestro país.

## TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I.....	7
1. DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS.....	7
1.1. ANTECEDENTES.....	7
1.1.1. Fundamentos de las Exenciones Tributarias .....	12
1.1.2. Presupuestos Económicos .....	18
1.1.2.1. Constitución Política del Ecuador.....	18
1.1.2.2. Exoneraciones Tributarias por Tipo de Actividad o Contribuyente .....	20
a) Exoneraciones Tributarias a Cooperativas.....	20
b) Exoneraciones Tributarias para el Transporte Marítimo.....	20
c) Exoneraciones Tributarias para Artesanos.....	20
d) Exoneraciones Tributarias para la Pequeña Industria .....	21
e) Exoneraciones Tributarias para el Anciano .....	21
1.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS EXENCIONES .....	21
1.3. LAS EXENCIONES Y EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL.....	28
1.3.1. La Proliferación de Impuestos.....	31
1.3.2. El Problema Recurrente de las Exoneraciones .....	31
1.3.3. Exoneraciones Tributarias por Tipo de Impuestos.....	33
1.3.3.1. Exoneraciones a Impuestos Aduaneros en General .....	33
1.3.3.2. Exoneraciones del Impuesto al Valor Agregado.....	34
1.3.3.3. Exoneraciones del Impuesto a los Consumos Especiales .....	36
1.3.3.4. Exoneraciones del Impuesto a los Predios Urbanos .....	37
1.3.3.5. Exoneraciones del Impuesto de Alcabala .....	37

CAPÍTULO II.....	38
2.    LOS INCENTIVOS FISCALES .....	38
2.1.    LOS INCENTIVOS FISCALES COMO POLÍTICA FISCAL.....	38
2.2.    EFECTOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES .....	50
CAPÍTULO III	
3.    EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA .....	52
3.1.    Legislación Principal .....	53
3.1.1.    Ley de Régimen Tributario Interno .....	53
3.1.2.    Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno..	66
CAPÍTULO IV .....	72
4.    CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	72
4.1.    CONCLUSIONES .....	72
4.2.    RECOMENDACIONES.....	73
BIBLIOGRAFÍA.....	74

# CAPÍTULO I

## 1. DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

### 1.1. ANTECEDENTES

Exención fiscal es "...la Ventaja Fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo".<sup>1</sup>

Partiendo de este concepto, vale decir que la referida institución jurídica adoptada por el sistema tributario nacional garantiza la liberalización del pago de obligaciones tributarias que debe satisfacer el sujeto pasivo a pesar de verificarse la realización del hecho generador.

Esta ventaja tiene su origen en la ley, pues se ha establecido en la Constitución de la República del Ecuador que únicamente, mediante ley expedida por la Asamblea Nacional, cuya iniciativa depende del Ejecutivo, puede establecerse, modificarse, exonerarse y extinguirse impuestos. Esto se contempla en el art. 301 de la Constitución del Ecuador.

En este sentido cabe recordar que para el caso de las tarifas arancelarias, la competencia de hacerlo se mantiene de forma exclusiva para el Presidente de la Re-

---

<sup>1</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Espasa Calpe, 22º edición, Exención

pública, debiendo indicar que en la actividad tributaria existe una figura denominada tarifa cero, que por sus características se asemeja mucho a las exenciones tributarias, sin embargo su naturaleza es diferente.<sup>2</sup>

El tema tributario, inclusive arancelario, se encuentra enmarcado en la regulación constitucional del régimen impositivo, fundamentado en los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria con el objetivo de promover la redistribución de la riqueza y la estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios; y contribuir a la práctica de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Dentro de este contexto, se evidencia que existen al menos dos vertientes muy claras con relación a los tributos que devienen de la imposición propiamente dicha, por una parte impuestos, tasas y contribuciones, y por otra los aranceles.

De esta premisa se desprende consecuentemente que para el tema del presente estudio, las exenciones provienen de la ley y las tarifas arancelarias del Decreto Ejecutivo.

En tal virtud, se torna de importancia preliminar el hecho de abarcar la institución que versa sobre la Reserva de Ley.

---

<sup>2</sup> Ver en la Constitución de la República del Ecuador el Art. 301 en concordancia con los Arts. 120, numeral 7; 135; 261, numeral 5; y, 305.

A tal efecto, el tratadista Gregorio Badeni plantea que "...Conforme al principio de legalidad en materia tributaria, solo por ley se puede establecer el hecho imponible descrito de manera cierta; los presupuestos de hecho que permiten atribuir la producción del hecho imponible; los sujetos pasivos u obligados al pago; el sistema aplicable para determinar la base imponible; las alícuotas que se harán efectivas para fijar el monto del tributo; las exenciones; las infracciones fiscales; las sanciones correspondientes; el órgano administrativo habilitado para exigir el pago; el lapso durante el cual se debe pagar el tributo".<sup>3</sup>

La ley crea un sistema riguroso de imposiciones con el cual se alimenta de recursos privados al Estado para la consecución de sus fines primordiales y al mismo tiempo, sobre la base de su necesidad de estimular a ciertos sectores de la producción económicamente deprimidos, crea un supuesto denominado exención, mediante el cual la realización del presupuesto fáctico que exige el pago del tributo, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria.

De otra manera, así como los tributos se crean mediante ley, las exenciones y/o exoneraciones también, no siendo por tanto las exenciones tributarias un arbitrio o potestad privativa de alguna autoridad, sino que más bien responden a las políticas económico fiscales ligadas al plan estratégico y de desarrollo del país.<sup>4</sup>

La facultad reglamentaria prevista en el Art. 7 del Código Tributario dictami-

---

<sup>3</sup> BADENI Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, 2° edición actualizada y ampliada, p. 932

<sup>4</sup> Código Tributario, artículos 7 y 32.

na que es potestad del Presidente de la República establecer los reglamentos de aplicación de las leyes tributarias, en virtud de lo cual, las normas jerárquicamente inferiores emitidas por la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas y Corporación Aduanera Ecuatoriana deben cumplir el papel de armonizar y dotar de eficiencia a la administración tributaria.

Sin embargo, el ejercicio de esta potestad no puede violentar, modificar o limitar las disposiciones legales, por lo que al respecto, la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia ha determinado lo siguiente:

“La Ley No. 153, nada expresa respecto a las exoneraciones o exenciones generales y aunque el Reglamento expedido por el Ejecutivo, pretende desconocer las exoneraciones que no se encuentran establecidas en los numerales 1 al 6 del Art. 34 del Código Tributario, no procede su aplicación por constituir una modificación o alteración a la Ley, la que está en pugna con lo estatuido en el literal c) del Art. 78 (sic) (171 núm. 5) de la Constitución Política y Arts. 3 y 7, inciso final, del Código Tributario en virtud del cual: 'Ningún Reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la Ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no permitidas en ella'.- Por tanto, la exoneración o exención, conforme a los Arts. 78, literal c) (sic) (171 núm. 5) de la Constitución Política y 3, 4, 31, 32, 33, 34 y 35 del Código Tributario, se encuentra sometida al principio de legalidad.- Consecuentemente, no existen más exenciones o exoneraciones impositivas que aquellas previstas de modo expreso por leyes generales o especiales”.

En este mismo lineamiento, es importante establecer que la exención es aplicable únicamente a los tributos vigentes al momento de su expedición, por lo que no se extiende a tributos regulados con posterioridad a su vigencia, lo cual sin embargo es posible si la norma así lo expresa.

En términos generales se excluye del pago de impuestos (excepto del IVA e ICE) a las instituciones del sector público previstas en el Art. 225 de la Carta Política, los organismos internacionales de los que forma parte el Ecuador para los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social y bajo la condición de reciprocidad a los Estados extranjeros, empresas multinacionales y representantes oficiales, conforme lo determina la ley<sup>5</sup>.

En lo relativo a la imposición de la obligación tributaria aduanera, el segundo inciso del Art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas, otorga al Presidente de la República la facultad de establecer, reformar o suprimir aranceles, tanto en su nomenclatura como en sus tarifas, previo dictamen favorable del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones COMEXI, con el objetivo de cumplir convenios internacionales o para afrontar requerimientos económicos del país.

En consecuencia, esta norma que concuerda con el artículo 305 de la Constitución Política concede liberalidad al Presidente de la República para aplicar la figura de los aranceles como considere conveniente, lo cual no implica que el referido hecho constituya una potestad ejecutiva para implementar exenciones.

---

<sup>5</sup> Código Tributario, artículos 33 y 35

El referido factor, aparentemente establece una excepción al Principio de Legalidad que fundamenta al régimen tributario, pero que con la base jurídica antes argumentada permite que el país cumpla sus convenios internacionales y que además, ciertos efectos de la coyuntura económica sean reducidos por medio de políticas gubernamentales.

Finalmente, como lo indica uno de los principios jurídicos universales, “las cosas en Derecho se deshacen como se hacen” y la exención tributaria en este sentido, puede derogarse, modificarse mediante ley e incluso extinguirse cuando el plazo para el que fue creado haya fenecido.

### **1.1.1. Fundamentos de las Exenciones Tributarias**

La Actividad Financiera del Estado se concreta en tres momentos fundamentales, esto es, la obtención de ingresos, la gestión de ingresos obtenidos y el gasto que de los mismos se realice para el sostenimiento de los servicios públicos.

En efecto, la política fiscal del Estado está encaminada a crear los ingresos suficientes que nutran la actividad estatal; parte de esta política está configurada por la práctica impositiva a ciertas actividades privadas.

Sin embargo, en desmedro de los recursos que recibe para cumplir con políticas públicas, es tarea importante e imperativa, el hecho de incentivar modelos eco-

nómicos que alienen a los administrados, y concretamente a los sujetos pasivos de la relación tributaria, a invertir en un giro económico en el que pueden obtener resultados desalentadores.

Para entender este punto de vista es necesario conjugar la normativa constitucional con relación al sistema económico, la política fiscal, comercial, seguridad alimentaria y la protección medio ambiental, en donde se tiene como figura central al ser humano y es aquí, a la vez, donde el mercado y el Estado están direccionados a la satisfacción de las necesidades del ser humano con irrestricto respeto a la naturaleza.

Para tal efecto, alienta la exportación de pequeños y medianos productores así como del sector artesanal bajo la previsión de responsabilidad ambiental, además de que se plantea incentivar y fortalecer la inversión y al sector productivo con el fin de asegurar una adecuada distribución del ingreso y la riqueza, propendiendo de esta manera, a garantizar la seguridad alimentaria<sup>6</sup>.

En relación a lo manifestado, el tratadista Carlos Castro sostiene que “... *el sistema económico que es definido como “social y solidario” (...) busca la satisfacción de las necesidades humanas utilizando el conocimiento, la ciencia y la tecnología sin agotar la naturaleza, o sea, con respeto a los límites biofísicos (...) El sistema plantea la integración de todas las formas de organización económica: pública, privada, mixta, popular y solidaria, esta última integrada por los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios, debiendo propenderse a incentivar la producción, la*

---

<sup>6</sup> Constitución Política del Ecuador, inciso 1 del artículo 283, numerales 1 y 2 del artículo 284, artículo 285, numerales 3 y 4 del artículo 304 y artículo 306

*productividad y la competitividad, asegurar la soberanía alimentaria, energética, incorporar valor agregado con máxima eficiencia, impulsar el pleno empleo y respetar los derechos laborales, promover el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercado transparente, la distribución equitativa y solidaria de los beneficios de la producción y el consumo social y ambientalmente responsable. (...) Para asegurar la soberanía alimentaria, el proyecto de Constitución plantea impulsar la producción, transformación agroalimentaria y pesquera de las pequeñas y medianas unidades de producción, la adopción de políticas fiscales, tributarias y arancelarias que protejan al sector agroalimentario y pesquero nacional, la promoción de políticas redistributivas que permitan el acceso del campesinado a la tierra, agua, crédito y otros recursos productivos”.*<sup>7</sup>

Frente a tales circunstancias, es necesario advertir que la política económica está directamente relacionada con el criterio político dominante en el gobierno del Estado, y en el caso ecuatoriano, las dos se encuentran fusionadas en el marco constitucional.

A tal efecto, Nicole Pérez en su artículo “Hacia un Nuevo Modelo de Desarrollo” enfrenta las dos tendencias políticas, por una parte, mantiene que la derecha política busca la liberalización del Estado a través de la disminución de impuestos y del gasto social para redireccionar esa política económica a la competitividad y al crecimiento económico, mientras que por otro lado, cuando analiza el modelo dominante explica que las profundas desigualdades entre ricos y pobres exige que el Esta-

---

<sup>7</sup> CASTRO Carlos, Lo Social en la Nueva Constitución, Quito, ILDIS-Revista La Tendencia, 2008, p. 156 - 158

do incremente el gasto público y la protección a los ciudadanos, destacando la generación de incentivos para la inversión en diferentes sectores para crear una economía más solidaria.<sup>8</sup>

En este sentido, cabe señalar que las medidas fiscales destinadas a alentar y promover conductas que participan de los intereses generales de la comunidad, son conocidas como normas de carácter extra fiscal, las mismas que pueden ser internas o externas.

En el caso de las primeras, estas tienen relación directa con las disminuciones o modificaciones de la capacidad contributiva, mientras que las segundas, factor de especial interés en el presente estudio, están destinadas a la implantación de la política económica y social, es decir que sirven para desincentivar o incentivar, respectivamente, comportamientos dañosos o beneficiosos de los sectores productivos.

Con estos fundamentos se puede manifestar que las exenciones constituyen normas de carácter extra fiscal orientadas a incentivar la producción o el consumo, de manera que la inversión fomente el empleo y la distribución equitativa de la riqueza, y como contrapartida, que el Estado se nutra de otra clase de impuestos indirectos aplicados sobre los sujetos pasivos.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> PÉREZ Nicole, La Constitución del 2008 en el Contexto Andino, Hacia un Nuevo Modelo de Desarrollo, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, p. 206, 214 y 221

<sup>9</sup> La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, propone un ejemplo de incentivos en su fallo

Como ya fue planteado anteriormente, se puede inferir que las exenciones se encuentran regidas bajo los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad, de donde se desprende consecuentemente que se requiere un análisis pormenorizado de las razones para concederlas, las mismas que necesariamente deben estar enmarcadas dentro de los parámetros constitucionales y legales vigentes, tal como lo concluyó el Tribunal Constitucional.<sup>10</sup>

“DÉCIMO CUARTO.- Que, en definitiva, se tiene que mediante la ley, materia de la impugnación constitucional, se crea una zona de tratamiento especial para el comercio que se desarrolle en el Cantón Huaquillas, que consiste en la liberación de la obligación del pago del impuesto al valor agregado y a la suspensión del total de los derechos arancelarios y adicionales.

El análisis del tratamiento especial indicado, obliga a recordar que los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad (Art. 256 CPE 1998), que guían al régimen tributario, deben ser comprendidos de manera razonable, de forma tal que conlleven a pensar que todas las personas debemos cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, proporcionalmente de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

Es cierto que en la actividad socio - económica se presentan situaciones especiales,

---

de 19-XI-2007 (Resolución No. 81-2007, R.O. 623, 30-VI-2009): “TERCERO.- La Sala juzgadora en el considerando cuarto de la sentencia impugnada se refiere al Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposición atinente al crédito tributario. En el caso, la discrepancia se contrae a la aplicación del Art. 69A, hoy 72 de la Ley de Régimen Tributario concerniente a la devolución del IVA a los exportadores lo cual constituye un verdadero estímulo dentro de la denominada política fiscal cuya base se encuentra en el Art. 256 inciso segundo de la Constitución”

<sup>10</sup> Tribunal Constitucional, 23-V-2006, Resolución Nro. 0003-06-TC, R.O. 288-S, 9-VI-2006

que permiten al legislador exonerar o liberar del pago de los impuestos a ciertas personas o por la realización de ciertas actividades. Así, en la Ley de Régimen Tributario Interno, se encuentran gravados con tarifa cero las actividades de carga en cualquiera de sus modalidades, la salud, educación, vivienda, servicios públicos básicos, etc., con el fin de facilitar el comercio o no imponer una obligación a las necesidades básicas de la población.

Si bien se intenta justificar la medida de gravar con tarifa cero al comercio que se realice en Huaquillas, por la afectación que ha sufrido por la adopción del sistema de dolarización no cabe duda que sus actividades económicas deben haberse afectado, no es menos cierto que la crisis económica ha sido general en todo el país y en otras provincias fronterizas, por lo que es desproporcionado que se pretenda un impulso de esa naturaleza a un cantón del país, sin considerar paralelamente la crítica situación en la que pueden encontrarse otros.

La liberación de la obligación de pago del IVA a un sector geográfico de la población, sin más justificativo que pretender su desarrollo comercial, no se compadece con los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad revisados. Por ello es que tomando en cuenta que a personas que se encuentran en otros sectores geográficos del país, en las mismas condiciones, no se les ha dado las mismas oportunidades o tratamiento, este Tribunal observa que efectivamente se vulnera el principio constitucional de igualdad de las personas, consagrado en el Art. 23 numeral 3 CPE, 1998 que dice: ‘La igualdad ante la ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades’.

De manera complementaria a los parámetros planteados, se propone a continuación la normativa legal interna que se ha desarrollado para regularlos.

### **1.1.2. Presupuestos Económicos**

Como primer punto en este numeral, se hace referencia directa a la Constitución Política del Estado, ya que constituye la más importante de las regulaciones debido a la jerarquía de que goza en el régimen jurídico ecuatoriano.

#### **1.1.2.1. Constitución Política del Ecuador**

Frente a las puntualizaciones efectuadas anteriormente, la Constitución Política estipula las siguientes determinaciones:

“**Art. 283, inc. 1.-** El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir”.

“**Art. 284.- numerales 1 y 2.-** La política económica tendrá los siguientes objetivos:

Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.

Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.”

**“Art. 285.-** La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

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

La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”

**“Art. 304.- numerales 3 y 4.-** La política comercial tendrá los siguientes objetivos:

Fortalecer el aparato productivo y la producción nacionales.

Contribuir a que se garanticen la soberanía alimentaria y energética, y se reduzcan las desigualdades internas.”

**“Art. 306.-** El Estado promoverá las exportaciones ambientalmente responsables, con preferencia de aquellas que generen mayor empleo y valor agregado, y en parti-

cular las exportaciones de los pequeños y medianos productores y del sector artesanal.

El Estado propiciará las importaciones necesarias para los objetivos del desarrollo y desincentivará aquellas que afecten negativamente a la producción nacional, a la población y a la naturaleza.”

#### **1.1.2.2. Exoneraciones Tributarias por Tipo de Actividad o Contribuyente**

##### **a) Exoneraciones Tributarias a Cooperativas**

Las cooperativas si bien son instituciones financieras, éstas son creadas para atender las necesidades de grupos vulnerables, de capacidad económica media o baja.

##### **b) Exoneraciones Tributarias para el Transporte Marítimo**

Como ya fue referido anteriormente, un motivo por el cual el legislador puede establecer exoneraciones tributarias es para impulsar una determinada actividad económica que considere necesaria desarrollar en el país.

##### **c) Exoneraciones Tributarias para Artesanos**

Dentro de la Ley de Fomento Artesanal se puede observar la conjunción de los dos criterios antes desarrollados, es decir, en el caso de las exoneraciones establecidas para los artesanos, se considera que el afán del legislador era tanto beneficiar a

grupos vulnerables como impulsar la actividad artesanal.

#### **d) Exoneraciones Tributarias para la Pequeña Industria**

En las exoneraciones tributarias para la pequeña industria, es conclusión de la presente investigación, que al igual que en el caso anterior, el legislador intentó tanto beneficiar a grupos vulnerables como impulsar el desarrollo de pequeñas empresas, otorgándoles un beneficio que les permita competir con industrias ya establecidas y de gran escala, es así como en la Ley de Fomento de la Pequeña Industria se señala las siguientes directrices.

#### **e) Exoneraciones Tributarias para el Anciano**

Las personas mayores a los sesenta y cinco años de edad en el Ecuador, han sido catalogadas como un grupo vulnerable, incluso en el mismo marco constitucional, en atención a esto el legislador ha establecido varios beneficios para este grupo de personas constantes en la Ley del Anciano.

### **1.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS EXENCIONES**

Una constante en la realidad ecuatoriana desde sus inicios como República ha sido el hecho de que a sus registros históricos no se les haya conferido el verdadero valor que poseen, siendo en consecuencia una circunstancia motivante para que muchos de los mismos se hayan perdido con el paso del tiempo.

En este sentido, determinar exactamente la introducción de las exenciones en el régimen tributario nacional, se torna prácticamente imposible, sin embargo de lo manifestado, es preciso señalar que los primeros registros constantes en la base de datos del Registro Oficial se remiten a la Ley de Impuestos Internos que entró en vigencia por el año de 1925.<sup>11</sup>

A este respecto, el referido cuerpo legal establecía las siguientes exenciones en materia de Impuesto a la Renta.

1. Para renta del trabajo sin concurso del Capital: las rentas que no excedan de 2.400 sucres anuales, las provenientes del trabajo de jornaleros, artesanos, sirvientes domésticos, y en general todos los obreros asalariados, las que consistan en indemnizaciones por accidentes de trabajo, las de los maestros de instrucción primaria, entre otras.
2. Para renta proveniente del Capital sin concurso del trabajo: los intereses que devenguen los precios de venta de bienes inmuebles, siempre que los cobre el vendedor, los intereses que cobren los bancos en sus operaciones con excepción de las utilidades provenientes de acciones ajenas y los cupones de cédulas o bonos que tuvieron como valores en sus cajas, los intereses pagados por las cajas de ahorro, siempre que el total ahorrado por una persona no supere los 2000 sucres, los intereses cobrados por las cooperativas de crédito, siempre que sus Estatutos hayan sido aprobados por el Poder Ejecutivo, cuando

---

<sup>11</sup> Registro Oficial 248 del 12 de agosto de 1925

realicen operaciones con sus propios socios y siempre que las exenciones fueran declaradas por el Ministerio de Hacienda, entre otros.

Con posterioridad a la referida ley, específicamente en el año de 1928, se aprobó la Ley de Impuesto a la Renta, en base a un proyecto presentado por la Misión Kemmerer.

La Ley se publicó en el Registro Oficial 529 del 2 de enero de 1928 y dejó sin efecto los artículos 6 y 7 de la Ley de Impuestos Internos anteriormente citada.

Este cuerpo legal en su artículo 5 establecía las exenciones al Impuesto a la Renta causado por la prestación de servicios personales.

Este artículo mantiene la exención para los casos mencionados en los literales c), e) y g) del artículo 6 anteriormente referido, añadiendo las rentas percibidas por diplomáticos y por agentes viajeros o representantes de firmas extranjeras no domiciliadas en el Ecuador.

34 años más tarde, en 1962 se expidió una nueva Ley de Impuesto a la Renta cuyo artículo 12 amplió el espectro de las exenciones bajo las siguientes directrices.<sup>12</sup>

- ❖ Las rentas correspondientes a las instituciones públicas.
- ❖ La parte de las rentas correspondientes a organismos y entidades públicas

---

<sup>12</sup> Registro Oficial 222 del 2 de agosto de 1962

cuando tengan acciones en empresas privadas.

- ❖ Dietas y viáticos de los legisladores.
- ❖ Hasta el 30% del sueldo y no más de 30000 anuales que perciban los funcionarios públicos o gerentes y presidentes de sociedades de capital.
- ❖ Pensiones alimenticias, indemnizaciones por accidentes de trabajo y otros beneficios sociales como el Fondo de Reserva.

Casi al mismo tiempo con la expedición del Código Fiscal mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29 publicado en el Registro Oficial 490 del 25 de junio de 1963, se unificó por primera vez en la historia de la República del Ecuador las normas que se encontraban dispersas en materia de procedimientos contenciosos tributarios, administrativos, etcétera.

Las normas contenidas en Código Fiscal citado respecto de las exenciones, determinaban que instituciones como los municipios, consejos provinciales y en general las Instituciones de Derecho Público y las de Derecho Privado con finalidad social o pública, estaban dentro de esta categorización privilegiada.

Sin embargo, esta exoneración no amparaba a las empresas industriales o comerciales de los predichos organismos o instituciones, que no constituyeran un servicio de carácter público.

En el ámbito privado, cabe señalar que las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, cuyos estatutos hubieren sido aprobados

por el Ejecutivo y siempre que sus ingresos estuvieren destinados a los mencionados fines y sólo en la parte que se invierta directamente en ellos, también se hallaban exentas del pago de ciertas obligaciones tributarias.

Por su parte, en el caso de representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras, estaban exentos del pago de impuestos personales, aduaneros y otros que no eran causados con motivo de actividades comerciales o industriales.

Con posterioridad al hecho referido anteriormente mediante Decreto Supremo 1283 publicado en el Registro Oficial 305 del 8 de septiembre de 1971, se codificó un nuevo cuerpo legal que mantuvo un esquema similar a la ley que lo precedió, sin embargo, incorpora novedades como la exoneración a varias actividades relacionadas con el sector agrícola, utilidades no distribuidas de compañías financieras, entre otras.<sup>13</sup>

Dos años después este Código fue sustituido mediante la entrada en vigencia del Código Tributario, el mismo que para efecto de las exenciones planteaba los siguientes parámetros.<sup>14</sup>

Se hallan exentos para el pago de las obligaciones tributarias generadas por concepto de Impuesto a la Renta, las entidades estatales, las municipalidades, los consejos provinciales, las Entidades de Derecho Público y las Entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública, las empresas de economía mixta, en la parte

---

<sup>13</sup> Decreto Supremo 1283, artículo 38

<sup>14</sup> Decreto Supremo 1016-A publicado en el Registro Oficial 958-S del 23 de diciembre de 1975

que represente aportación del sector público, 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, entre otras de similares condiciones.

En la actualidad, las normas sobre exenciones que constan en el Código Tributario, son básicamente las arriba detalladas, sin embargo existe actualmente una disposición expresa en el sentido que las exenciones previstas en el mencionado artículo no se aplican al IVA ni al ICE.

La Ley de Impuesto a la Renta se mantuvo vigente hasta el año 1989, en el que se expidió la Ley de Régimen Tributario Interno que con algunas modificaciones, es la que rige actualmente.

Dicha Ley en su artículo 9 estableció una serie de exenciones, que han sido modificadas por la última codificación de la cual fue objeto el texto legal, reformas que se publicaron en el Registro Oficial 463 del 17 de noviembre de 2004, consiguientemente, las exenciones vigentes hoy en día incluyen las reformas introducidas en los años 2007, 2008 y 2009, que entre otras, son las que se plantean a continuación.

Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

- ❖ 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.

- ❖ Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.
- ❖ Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales.
- ❖ Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país.
- ❖ Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país.
- ❖ Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior.

- ❖ Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría.

### 1.3. LAS EXENCIONES Y EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

Según la disposición contenida en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador el régimen tributario se encuentra sustentado en los siguientes principios:

- ❖ **Generalidad.-** exige que todos los ciudadanos participen en la financiación estatal.
- ❖ **Progresividad.-** Es un medio para reducir la desigualdad, en el cual se aumentan las tasas marginales, pero al mismo tiempo, se aprueban exenciones y tratamientos especiales.
- ❖ **Eficiencia.-** Se dirige a reducir los tratamientos impositivos diferenciales y a ampliar las bases de la tributación.
- ❖ **Simplicidad Administrativa.-** Esta relacionado con la disminución de los costos operativos tanto para la administración tributaria como para el contribuyente.
- ❖ **Irretroactividad.-** La aplicación de tributos solo rige para el futuro.

- ❖ **Equidad.-** Está directamente vinculada con la proporcionalidad, es decir, un trato igual para los iguales.
- ❖ **Transparencia.-** Concede a los contribuyentes certeza sobre la determinación de la obligación tributaria, además de la claridad y comprensibilidad de las normas tributarias.
- ❖ **Suficiencia Recaudatoria.-** La recaudación tributaria debe asegurar la cobertura de los gastos públicos.

Como ya se ha manifestado anteriormente, los impuestos y exenciones se crean y derogan mediante ley; en cuanto a la recaudación de los primeros, vale decir que está a cargo del servicio de Rentas Internas y son los que gravan consumos especiales, vehículos motorizados, renta, valor agregado, salida de divisas, a los activos en el exterior, a las tierras rurales y a los ingresos extraordinarios, además de una diversidad de impuestos, que corresponden a la administración seccional como a la administración de excepción.

En este orden de ideas, las exenciones a tributos abarcan imposiciones de fomento, producción y consumo.

El régimen tributario en la actualidad, básicamente se relaciona con el Principio de la Capacidad Contributiva, que a decir de Enrique Bara, los tributos se deben establecer sobre la base de la situación económica de las personas en relación a su capacidad de pago mediante la cual algunas personas pagarán más impuestos que

otras, establece el autor, que este principio tiene dos formas principales de interpretación, subjetiva y objetiva.<sup>15</sup>

Interpretación subjetiva, se denomina también principio del sacrificio, según el cual las personas deben recibir igual trato frente a la ley, que se traduce en igual imposición igual sacrificio, es decir, repartir la contribución de cada individuo a los gastos de gobierno de manera que nadie sienta los inconvenientes de su participación en el pago ni más ni menos que los demás.

Interpretación objetiva, la capacidad contributiva se desentraña en función de elementos concretos como la renta, el patrimonio y el consumo.

Esta interpretación ha facilitado varias instituciones impositivas modernas, como la imposición personal y directa, la exención sobre el Impuesto a la Renta en consideración a los gastos familiares, en educación, salud, vivienda y vestido, otro avance es la extensión de los impuestos progresivos.

Oswaldo Sheone, al analizar el sistema tributario ecuatoriano, manifiesta que la política económica ecuatoriana está subordinada a urgencias políticas, que provocan que el Estado destine una gran parte de su presupuesto a la satisfacción de necesidades de grupos de poder o en búsqueda de congraciarse con sectores de la sociedad o de determinadas actividades productivas. Como consecuencia, crea una marea de impuestos y exoneraciones con el propósito de satisfacer las diferentes demandas

---

<sup>15</sup> BARA Enrique, El Sistema Tributario en General, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.

de grupos interesados.<sup>16</sup>

### **1.3.1. La Proliferación de Impuestos**

Se ha detectado que la política tributaria ecuatoriana se ha empeñado en elegir la proliferación de Impuestos ya que revela el propósito de llevar a cabo “sinfonía fina” en política tributaria, eligiendo meticulosamente qué sector debe pagar los beneficios que reciben los elegidos, lo cual también requiere detalladas exoneraciones y quizá también excepciones a las exoneraciones.

Esta manera de hacer política tributaria carece de transparencia y oculta inequidad e ineficiencia en la asignación de recursos.

### **1.3.2. El Problema Recurrente de las Exoneraciones**

Investigaciones realizadas han determinado que las exenciones han representado un problema para la política fiscal en cuanto están dirigidas a fomentar las actividades de ciertos grupos de interés, quienes se dirigen a dos aspectos fundamentales, la promoción de actividades y el argumento de la equidad, difíciles de eliminar, tanto más que el país se redujo entre los años 1999 y la primera mitad del 2001.

Sin embargo, los esfuerzos para renovarlas se han renovado. Entre las exen-

---

<sup>16</sup> Schenone Osvaldo, *Política y administración tributaria*, en Ecuador una Agenda Económica y Social del Nuevo Milenio, Bogotá, Banco Mundial- Alfaomega, 2003, pp. 34 a 41.

ciones más relevantes se encuentran las siguientes.

Exonerar de ISR (Impuesto sobre la renta) los intereses de cédulas hipotecarias.

- ❖ Diferir el pago de IVA en las importaciones de bienes hasta que la venta o utilización de tales bienes genere un débito fiscal contra el cual se pueda acreditar el IVA correspondiente a la importación.
- ❖ Reimplantar las exoneraciones al sector turismo.
- ❖ Las iniciativas de creación de zonas francas de grandes dimensiones geográficas.
- ❖ La iniciativa de la Corporación de Promoción de Exportaciones e Inversiones (CORPEI) de otorgar un subsidio de hasta 5% sobre el valor FOB de las exportaciones.
- ❖ La reducción de 1 a 0,1% de la retención que los compradores de bienes agropecuarios para la exportación realizan a los productores, a cuenta del Impuesto sobre la renta a pagar por estos últimos.

### **1.3.3. Exoneraciones Tributarias por Tipo de Impuesto**

#### **1.3.3.1. Exoneraciones a Impuestos Aduaneros en General**

Dentro de la Ley Orgánica de Aduanas se establecen varias exoneraciones por importaciones a consumo de bienes específicos, sin embargo, se establecen también exoneraciones para todo tipo de bienes siempre que estos ingresen a regímenes aduaneros especiales tales como.

- ❖ Tránsito Aduanero
- ❖ Importación Temporal con Reexportación en el mismo Estado
- ❖ Importación Temporal para Perfeccionamiento Activo
- ❖ Depósito Aduanero
- ❖ Almacenes Libres y Especiales
- ❖ Exportación Temporal con Reimportación en el mismo Estado
- ❖ Exportación Temporal para Perfeccionamiento Pasivo
- ❖ Devolución Condicionada
- ❖ Reposición con Franquicia Arancelaria

Adicionalmente; este tipo de exoneraciones se establece en otras leyes para diversos tipos de bienes, por ejemplo, en la Ley de Desarrollo Agrario se garantiza la libre importación de insumos, semillas mejoradas, animales y plantas mejoradas, maquinarias, equipos y tecnología.

### 1.3.3.2. Exoneraciones del Impuesto al Valor Agregado

Gran parte de la doctrina clasifica al Impuesto al Valor Agregado como un impuesto al consumo y por tanto regresivo, sin embargo existen autores que consideran al gasto como una alternativa para medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo y por tanto como un elemento de progresividad.

El autor Mauricio Durango Pérez señala *“Es importante realizar un análisis general y global de la carga tributaria en Ecuador a fin de concluir sobre la regresividad o no del IVA. Un sistema tributario moderno debe ir en procura de una adecuada distribución de la riqueza entre sus habitantes, a fin de que quienes mayor capacidad contributiva posean sean quienes efectivamente aporten más al erario nacional, sin perjuicio del respeto irrestricto de los principios de legalidad y generalidad”*.<sup>17</sup>

No se debe aventurar a definir si un impuesto medido independientemente puede llegar a ser o no regresivo, pues lo que se debe examinar es el contexto del Régimen Tributario, en efecto, es muy probable que la regresividad económica de un impuesto pueda ser equilibrada con la progresividad de otro.

En todo caso, es importante señalar que el Ecuador no adoptó un régimen de

---

<sup>17</sup> DURANGO Mauricio, Los efectos del IVA en la economía dentro de Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004, pág. 273

tarifas diferenciadas puesto que desde su incorporación en 1999, el IVA siempre tuvo una tarifa única de imposición que ha variado conforme el transcurso de los años.

Como se menciona anteriormente a tratar de la estructura del impuesto en el Ecuador, inicialmente la tarifa impositiva se fijó en el 10% y actualmente es del 12%.

Pese a ello, el legislador ha otorgado exenciones o tarificación 0% a bienes y servicios de primera necesidad. Este sistema intenta otorgar un ámbito de progresividad al impuesto, a fin de no repercutir en el consumo, de quienes tienen menor capacidad contributiva.

Al momento de analizar este impuesto se debe establecer la diferencia entre transferencias no sujetas a imposición de transferencias gravadas con tarifa cero, las primeras son exenciones puesto que no se encuentran dentro del objeto del impuesto y las segundas no pueden considerarse como exoneraciones puesto que se encuentran gravadas pero con la tarifa de 0%.

Siguiendo al autor antes nombrado se puede citar que las siguientes determinaciones: “Transferencias no sujetas a imposición.- Se ha procedido a enumerar en forma taxativa aquellas transacciones que se encuentran inmersas en la no sujeción del tributo.

Transferencias gravadas con tarifa cero.- Respecto a la transferencia de bienes

corporales muebles sujeta a la imposición del tributo, la regla general de aplicación y que rige hasta el momento fue, de que toda transferencia estaría gravada con el IVA excepto aquellas que se encuentran expresamente señaladas en el artículo 54”.<sup>18</sup>

Al expedirse la ley de Régimen Tributario Interno vigente desde 1990, el original artículo 54 estableció exoneraciones referente a la transferencia de bienes muebles corporales. Sin embargo, con la reforma introducida mediante Ley 93 (R.O. 764-S, 22-VIII-1995), el término “exoneración” fue sustituido por el tarifa 0%.

Por lo tanto, se debe considerar que existió la intencionalidad por parte del Ejecutivo de proponer un régimen mediante el cual se le permitiera bajo determinados límites establecer porcentajes especiales del IVA, sin embargo, dicho afán no prosperó y solamente mediante acto legislativo podría darse una reforma en este sentido, atendiendo cabalmente al Principio de Legalidad.”<sup>19</sup>

### **1.3.3.3. Exoneraciones del Impuesto a los Consumos Especiales**

Las exoneraciones al Impuesto a los Consumos Especiales ICE han sido establecidas con el interés de que no se genere una doble tributación sobre el mismo producto. Es este contexto, se exonera del pago del ICE a las transferencias de alcohol cuando este se destina a la producción de bienes que también se encuentran gravados con ICE por ejemplo: perfumes y bebidas alcohólicas.

---

<sup>18</sup> Ley de Régimen Tributario Interno

<sup>19</sup> DURANGO Mauricio, Los efectos del IVA en la economía dentro de Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004, pág. 275

Sin embargo, también se han establecido exoneraciones a productos determinados dentro de una categoría, por ejemplo, si bien los automóviles se encuentran gravados con este impuesto, se encuentran exonerados los vehículos híbridos y destinados para el traslado de personas con discapacidad.

#### **1.3.3.4. Exoneraciones del Impuesto a los Predios Urbanos**

Al igual que en el caso anterior, las exoneraciones al Impuesto de Predios Urbanos se han establecido en atención a la capacidad contributiva y la situación económica del contribuyente, sin embargo, también hay exoneraciones que atienden al tipo de contribuyente, es decir se exonera a instituciones públicas, religiosas, de asistencia social, entre otras.

#### **1.3.3.5. Exoneraciones del Impuesto de Alcabala**

Adicionalmente a los criterios antes señalados, las exoneraciones al impuesto de alcabala adicionalmente atienden al porqué de la transferencia del inmueble es decir se exonera entre otras a las adjudicaciones por particiones o por disolución de sociedades; a los aportes de bienes raíces que hicieren los cónyuges o convivientes en unión de hecho a la sociedad conyugal o a la sociedad de bienes; a los aportes de capital de bienes raíces a nuevas sociedades que se formasen por la fusión de sociedades.

## CAPÍTULO II

### 2. LOS INCENTIVOS FISCALES

Los incentivos fiscales han sido un pilar tradicional dentro de todo un conjunto de medidas de la política fiscal. Constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado.

#### 2.1. LOS INCENTIVOS FISCALES COMO POLÍTICA FISCAL

El tratadista Guillermo Balzarotti menciona que la investigación de la naturaleza y efectos de los mecanismos de incentivo a la actividad económica mediante herramientas tributarias, se puede establecer la conducción de la política económica del Estado, en donde se entrelazan criterios de distribución de la renta y la riqueza con medidas para afrontar el desempleo, la inflación y el deficiente crecimiento económico.<sup>20</sup>

En cuanto a los incentivos fiscales se ha establecido las siguientes directrices:

**a) Incentivos generales.-** Las incentivos generales a la inversión pueden tomar la forma de deducciones en la base imponible del impuesto sobre la renta de los montos

---

<sup>20</sup> Guillermo C., *Incentivos Fiscales*, en Tratado de tributación, Tomo II, Política y economía tributaria, Volumen 1, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.

invertidos o de una parte de ellos, sin perjuicio de las deducciones corrientes por amortizaciones.

También es un adecuado incentivo establecer un régimen de amortizaciones impositivas aceleradas, con efectos en el impuesto sobre la renta y, eventualmente, sobre el capital. Este último mecanismo es, por lo general, utilizado en los países desarrollados y tiene la ventaja de no subsidiar al inversor sino tan sólo en el interés del capital que ahorra por la vía fiscal del anticipo de amortizaciones en el impuesto sobre la renta, puesto que únicamente se produce la postergación de su carga tributaria, la que con seguridad deberá atender en el momento en que la inversión se haya consolidado.

Si la amortización acelerada es reconocida también para la determinación en el impuesto sobre el capital, el beneficio para el inversor es definitivo.

En los países en crecimiento suele legislarse un período de exención tributaria total o parcial, sobre uno o más impuestos.

Con este método se alientan las inversiones de alta rentabilidad inicial, tal vez las que estén destinadas a explotaciones riesgosas o circunstanciales. Pero por la misma causa tienen un menor efecto promocional para las inversiones a largo plazo con expectativas de baja rentabilidad inicial, tal vez como consecuencia del empleo intensivo de capital de terceros.

**b) Incentivos a la exportación.-** Los incentivos fiscales a las exportaciones constituyen una forma tradicional de impulsar la presencia del país en los mercados externos, junto con la aspiración de consolidar la balanza de pagos.

La promoción de exportaciones integradas parcialmente con materias primas importadas sólo redundaría en una promoción para el país proveedor, con la única contraprestación potencialmente significativa de mejorar el volumen de empleo global.

**c) Desarrollo industrial.-** Medidas de este tipo suelen ser la consecuencia de requerimientos de la política del Estado que exceden el marco económico. Por ejemplo, puede alentarse la inversión en industrias estratégicas para el interés colectivo o concurrir al perfeccionamiento de mercados que operan en condiciones imperfectas por diversas razones, como la rentabilidad insuficiente o la competencia externa.

**d) Incentivos regionales.-** Las condiciones prevalecientes en los países de insuficiente desarrollo exhiben problemas regionales que deben ser atendidos por razones que exceden las económicas. La población insuficiente y sus eventuales consecuencias geopolíticas, las migraciones internas por falta de expectativas laborales o de desarrollo personal, la infraestructura insuficiente, el volumen del desempleo localizado, y otros más, pueden ser motivo atendible para postergar la aspiración de plena neutralidad fiscal.

La promoción fiscal, entonces, debe enfocar las deficiencias estructurales que se intenta corregir, adoptando una forma adecuada a esa solución.

**e) Incentivos al aumento de empleo y mano de obra.-** Existen evidencias de que el capital sustituye a la mano de obra poco calificada. En consecuencia, en la búsqueda de un aumento en el volumen global de ocupación laboral, el aumento del empleo de capital incide poco en la demanda de trabajo no calificado.

Los subsidios salariales podrían tomar una forma semejante a la deducción por inversión, o a los incrementos reales del mayor uso de mano de obra. Estas normas son especialmente apropiadas para actuar conjuntamente con los incentivos regionales en los casos en que estos persigan el propósito de alentar la radicación humana o elevar el bienestar de zonas atrasadas.

Por su parte, Fabiana Sambanca, reflexiona sobre la regresión al pensamiento en el cual la reducción de la pobreza como el crecimiento económico dependen de la distribución del ingreso nacional, por lo cual el Estado garantiza al ciudadano sus derechos de participación e inclusión para obtener condiciones de vida acordes al nivel de progreso y bienestar de la sociedad en general.

En consecuencia, el Estado debe recurrir a los subsidios, como una herramienta de política económica, que procure en determinado plazo, distribuir el ingreso en forma solidaria, equitativa y consolidando el crecimiento económico sostenido; algunos ejemplos son:<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Sambanca Fabiana, Los subsidios, entre la equidad y el privilegio, en revista de Derecho Público 2008-1: derecho tributario, Buenos Aires- Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, 2008, pp. 146-149.

Los subsidios como incentivo a la inversión mediante los cuales el contribuyente obtiene beneficios fiscales lo que representa al Estado un "*gasto tributario*", término atribuido a Stanley Surrey quien fue Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos en 1967 los cuales pueden adoptar modalidades: exclusiones, exenciones, deducciones, tasas preferenciales, créditos fiscales; que representan menos recursos que el fisco deja de percibir. Son políticas a mediano y largo plazo, que deben permitir el desarrollo de la inversión y/o producción, la generación de empleos, el incremento de recursos para el país y la distribución del ingreso.

Los subsidios al consumo, tienen como objetivo atenuar el impacto de los precios y tarifas de bienes y servicios a los sectores de la sociedad más postergados económicamente, en tal sentido son un subsidio a la demanda.

Subsidios como política social focalizada, se verifican en la participación inmediata del Estado para implementar políticas sociales selectivas que contribuyan a redistribuir el ingreso, con el fin de paliar las condiciones de vulnerabilidad.

Un resumen de los episodios de las políticas fiscales aplicadas en el País podemos resumirlas: *En 1957 se expidió la Ley de Fomento Industrial, que sintetiza la primera política de fomento industrial que se fortaleció con la creación de la Junta Nacional de Planificación en 1962 y con el ingreso de Ecuador al Pacto Andino en 1966.*

*En los años setenta, gracias a los recursos petroleros, el Estado pudo reforzar las políticas de desarrollo industrial. La dictadura de entonces eliminó una serie de tributos e incrementó los niveles disponibles de crédito sectorial a través del Banco Nacional de Fomento (BNF) y la Corporación Financiera Nacional. El tamaño del Estado pasó de 35 agencias e instituciones estatales en 1965, a 163 en 1976; sin embargo, existieron distorsiones que deterioraron la competitividad de la economía, y se incrementó en forma sustancial la deuda externa.*

*Hacia fines de los ochenta se implementaron en el país un conjunto de políticas orientadas a dismantelar muchas de las instituciones y políticas que habían regido las anteriores décadas. La nueva dirección minimizaba el rol del Estado y favorecía a las exportaciones. Se enfatizó la desgravación arancelaria, la simplificación de la tramitología, y la participación en el esquema de arancel externo común en el sub-mercado de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) entre Ecuador, Colombia y Venezuela.*

*Ecuador enfrenta varios problemas en su estructura productiva, que bien pueden ser explicadas por los fallas de mercado y de Estado ya mencionadas, en particular la ausencia de políticas de desarrollo productivo sectoriales integrales y además de la preeminencia del sector petrolero que ha generado problemas adicionales en la economía. Ecuador, en el 2007 experimentaba una triple concentración:*

*1. Concentración del valor agregado en pocos productos de exportación, solo el 46% de las exportaciones no petroleras son industriales (2008), y de estas,*

*las no petroleras constituyen apenas el 36% del total de las exportaciones.*

2. *Concentración de mercados de destino: Estados Unidos, Perú, Chile y Colombia constituyen los más importantes destinos, y diez países, entre los que se encuentran Venezuela, Italia, España, Alemania, Holanda, Bélgica concentran el 81% de las exportaciones.*

3. *Alta concentración de la propiedad empresarial: De las empresas que hay información sobre su capital accionario, el 95% de las empresas tienen el capital en manos de cinco accionistas y de éstas, el 72% en un accionista, y en que la mayor parte de sectores empresariales su actividad se encuentra concentrada<sup>22</sup>.*

Al analizar el esquema de incentivos desarrollado en el país se llega a las conclusiones siguientes: este demuestra resultados pobres e ineficiente; hay graves deficiencias en la concepción de algunos esquemas (por ejemplo no se han tomado en cuenta aspectos de tributación Programa de Apoyo a la Gestión del Comercio Exterior internacional); no es un sistema coherente y congruente entre sí; no está acompañado de mecanismos de seguimiento que determinen los beneficios y costos asociados; y hasta existen posibles conflictos legales en la aplicación plena de algunos incentivos.

El país en la actualidad cuenta con un nuevo marco regulatorio aplicable a la inversión, en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Este

---

<sup>22</sup> <http://www.monografias.com/trabajos82/codigo-produccion-ecuadoriano/codigo-produccion-ecuadoriano2.shtml>.- consultado el 23 de Abril 2011

marco es mucho más amplio: El Estado es fuerte y eficiente, su responsabilidad es el control, la regulación y la coordinación, intensifica el valor agregado, conocimiento, servicios, eco-eficiencia, como herramienta para que los trabajadores obtengan un "salario digno"; si se lo compara con diferentes esquemas implementados anteriormente, ejemplo el modelo de sustitución de importaciones, donde el Estado es pasivo frente a los problemas de coordinación y a las externalidades, y más inspirado a la acumulación del capital.

El objeto del presente Código según el Art. 3 es regular el proceso productivo en las etapas de producción, distribución, intercambio, comercio, consumo, manejo de externalidades e inversiones productivas, transformar la matriz productiva; es decir promover nuevas actividades productivas, con mayor valor agregado, que potencie servicios, que se base en el conocimiento y la innovación, generar empleo de calidad y un desarrollo equilibrado, equitativo, eco-eficiente y sostenible con el cuidado de la naturaleza.

Los incentivos tributarios propuestos en este Código, según el Art. 24 están clasificados en 1.-Generales 2.- Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo 3.-Para Zonas Deprimidas.

En los incentivos Generales comprenden: reducción progresiva de tres puntos en el impuesto a la renta, deducción especial, diferimiento del pago del impuesto a la renta, exoneración del impuesto a la salida de divisas para las operaciones de financiamiento externo.

Los incentivos Sectoriales para contribuir al desarrollo regional equitativo, y el cambio de la matriz energética, sustitución de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, se reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores.

Para zonas deprimidas, se priorizará la nueva inversión otorgándole un beneficio fiscal mediante la deducción adicional del 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores, por cinco años. Además estas inversiones se podrán beneficiar de los incentivos generales y sectoriales.

En resumen los incentivos fiscales están determinados en: Reducción de tres puntos porcentuales del Impuesto a la renta. La tarifa se reduce del 25% al 22% a razón de un punto porcentual por año, desde el 2011 hasta 2013

Los gastos de amortización y depreciación de inversiones en maquinaria y equipo de control y mejoramiento ambiental y sustitución de fuentes de energía, pueden deducirse con un 100% de recargo.

Las compañías que aperturen su capital en al menos un 5% a favor de al menos el 20% de sus trabajadores, tendrán derecho a diferir el pago del impuesto a la renta y de su anticipo hasta por 5 años.

Las empresas que inicien actividades a partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, solamente pagarán el anticipo del impuesto a la renta a partir del quinto año.

Los gastos incrementales por nuevos empleos y mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos para mejorar la productividad e innovación tecnológica y otros gastos relacionados con los beneficios establecidos en el Código Orgánico de la Producción, deben ser excluidos al momento del cálculo del anticipo del impuesto a la renta.

Se exonera el pago de impuesto a la salida de divisas de todos aquellos pagos al exterior por concepto de amortización e intereses de créditos concedidos para nuevas inversiones por entidades financieras internacionales que tengan un plazo superior a un año.

Se concede una rebaja adicional de 5 puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta para las empresas administradoras de las Zonas Especiales de Desarrollo económico (ZEDES). Se contempla una exoneración total de impuestos a las salidas de divisas para pagos realizados por las ZEDES al exterior por concepto de importaciones realizadas relacionadas con su actividad autorizada. Se autoriza la devolución del impuesto al valor agregado en la adquisición de materias primas e insumos provenientes del territorio nacional.

Para las micros, pequeñas y medianas empresas, serán deducibles con un

100% de recargo los gastos incurridos para: 1.- Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica que mejore la productividad, siempre que no supere el 1% del gasto en sueldos y salarios, 2.- Gastos en mejora de la productividad a través de asistencia técnica y tecnológica, siempre que no supere el 1% del total de las ventas. 3.- Gastos destinados al acceso a mercados internacionales que no supere el 50% del valor total de los costos y gastos totales destinados a promoción y publicidad.

En cuanto a los incentivos especiales: Las inversiones nuevas que se realicen fuera del área urbana de Quito y Guayaquil, en los sectores estratégicos, están exonerados del pago del impuesto a la renta y de su anticipo por el lapso de cinco años. Las empresas que se dediquen a proyectos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior de un año, durante los periodos en los que no reciban ingresos gravados, estarán exonerados del cálculo y pago del anticipo del impuesto a la renta. Igual exoneración tienen quienes se dediquen a proyectos de software o tecnología, cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, durante las etapas en las que no reciban ingresos gravados. Las nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de fronteras, y que se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, el gasto deducible podrá ser incrementado en un 100% durante 5 años.

Los incentivos son directos, con rendición de cuentas, lo que no habrá lugar para que se desvíen los estímulos para que se cumplan con los compromisos claramente establecidos en la ley. Los incentivos para las nuevas inversiones serán otor-

gados con la suscripción de un contrato de inversión. El plazo de duración de los contratos de inversión será de 15 años desde su celebración y podrán ser prorrogados por una única vez por el mismo plazo. Los contratos de inversión podrán otorgar estabilidad sobre incentivos tributarios durante su vigencia. **Art. 25 y 26 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.**

La estabilidad de los incentivos debe estar de la mano con las condiciones de riesgo e incertidumbre de las inversiones. El carácter de irreversibilidad del capital, debido a que una vez instalado resulta muy costoso trasladarlo a otra actividad, obliga a asegurar un mínimo riesgo e incertidumbre en el retorno de las inversiones; por lo que deben instrumentarse de la mejor manera los mecanismos de seguridad jurídica del código para que los incentivos cumplan a largo plazo los fines propuestos.

El Código pone énfasis en un modelo que aunque incluye a todos los actores productivos, privilegia a la economía popular y solidaria así como a las micro, pequeñas y medianas empresas, cuya legitimidad y conveniencia no se discute, lo que crea un incentivo por permanecer pequeña. En otras palabras, si el crecer significa perder exoneraciones de impuestos, el empresario no buscará su desarrollo.

A las nuevas empresas que se crearen, se exime de impuestos a la renta durante un periodo determinado. Sin embargo, dado que generalmente las empresas nuevas no producen utilidades en los primeros años, si no se permite arrastrar las pérdidas durante el periodo de exoneración hacía ejercicios futuros, este incentivo puede ser de escasa utilidad.

## **2.2.- EFECTOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES**

La efectividad de los incentivos fiscales en el país no es algo que carezca de controversia. En términos generales, las investigaciones que se han realizado en este campo determinan que los efectos de los incentivos fiscales sobre las Inversiones, solo han influido de manera superflua en este nivel y localización de las inversiones.

Son varios los autores que han señalado, sobre este tema, que las políticas de incentivos tributarios han sido efectivas únicamente cuando se han establecido en países con estabilidad política, económica, jurídica y legislativa, que cuentan con profesionales calificados, además con un buen nivel de infraestructura y con apertura comercial. Así, la evidencia disponible para los países en desarrollo muestra que estos incentivos han tenido una influencia limitada en las decisiones de inversión de las empresas, siendo solamente más relevantes en aquellos casos en que las empresas se encuentren en el margen.

Se puede decir que los incentivos fiscales constituyen, uno de los factores que pueden afectar el flujo de la Inversión dado que existen otros elementos externos al sistema tributario que han resultado más relevantes para fomentar las inversiones, entre las cuales se mencionan, la posibilidad de explotar nuevos mercados, el aumento de la eficiencia productiva por medio de la alternativa de reducción de los costos de producción ofrecidas por los nuevos mercados, las alianzas estratégicas con empresarios altamente competitivos a fin de mejorar el posicionamiento a nivel local o

regional, la política pública de incentivo a las inversiones, entre otras.

Algunos autores determinan que si en un contexto internacional los impuestos también son elementos secundarios en la atracción de inversiones, con la integración económica los incentivos fiscales dejan de ser un factor de decisión para la localización de la Inversión Extranjera Directa, ya que los mercados regionales se vuelven más homogéneos, competitivos y los impuestos podrían perder importancia en la decisión de ubicación de las empresas.

Por supuesto que más allá de la efectividad o no de los incentivos fiscales para aumentar la inversión, deben resaltarse otros efectos que producen. Por ejemplo, reducen la carga tributaria de los sectores beneficiarios generando una menor recaudación para el fisco y afectando la equidad; vuelven más complejos a los sistemas tributarios, incrementando los costos de cumplimiento y la evasión; restan transparencia a la política fiscal y asimismo distorsionan la asignación de recursos.

## **CAPÍTULO III**

### **3. EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA**

Varias leyes otorgan exenciones del pago de Impuesto a la Renta a distintos tipos de contribuyentes, la Ley de Régimen Tributario Interno establece que no se reconocerán más exenciones que las previstas en el artículo noveno de dicha ley.

Es opinión propia que esta norma es ilegal puesto que el Código Tributario únicamente señala que la exención para que sea válida debe estar estipulada en una ley la cual deberá acordar los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal. No hay disposición alguna que avale lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

A continuación se hace cita del Art. 2 del Código Tributario, el mismo que menciona:

Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos juris-

dicionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

Después de citar dicho artículo del Código Tributario que prevé la supremacía de las leyes tributarias se puede concluir que si el poder legislativo desea introducir mayores exenciones, lo que tiene que hacer es reformar el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En todo caso, se ha observado que la Administración Tributaria Central, el Servicio de Rentas Internas, no acepta ninguna exención al Impuesto a la Renta que no se halle contemplada en el artículo nueve de la mencionada ley.

Existen varios procesos ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal que tratan este conflicto, sin embargo no se tiene conocimiento de alguno que haya sido resuelto y por tanto establezca un criterio unánime sobre esta materia.

### **3.1. Legislación Principal**

#### **3.1.1. Ley de Régimen Tributario Interno**

Con la finalidad de estructurar un esquema que plantee directrices tendientes al incentivo del sector económico y productivo del Ecuador, es preciso determinar expresamente en el ordenamiento tributario vigente del Ecuador facultades que coadyuven al cumplimiento integral de tal factor.

Las exenciones pretenden beneficiar e incentivar el aparato productivo y comercial, lo cual se verifica cuando ha sucedido un hecho gravado, que constituye una concesión, un privilegio, una dispensa para quienes se ven favorecidos con esta exoneración, por tanto las exenciones deben ser el producto o el resultado de una ley adecuada, que pretenda ser clara y objetiva para llegar al común de los contribuyentes.

El Art.9 habla del grupo de actividades consideradas como exentas para fines de determinación y liquidación del impuesto a la renta y las reformas realizadas al respecto.

En este sentido, se han planteado acertadamente una serie de variables respecto de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, en cuyo caso, se han exonerado del referido gravamen a los ingresos que se detallan en el siguiente esquema.<sup>23</sup>

- ❖ 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.

Para las personas naturales residentes en el Ecuador el valor recibido por di-

---

<sup>23</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Exenciones, artículo 9

videndos y utilidades pasa a formar parte de la renta global, esto es, al valor de los otros ingresos obtenidos se deberá sumar al valor de los dividendos y aplicar la tabla del impuesto a la renta, pudiendo utilizar el impuesto a la renta pagado por la sociedad como crédito tributario a su favor.

Nuestro sistema tributario al igual que la mayoría de países aplicaba un sistema de tributación por renta mundial; esto es, tanto los ingresos obtenidos en el Ecuador como los generados en el exterior estaban sometidos al pago de impuesto a la renta en el país, para personas naturales y sociedades domiciliadas.

Hasta antes de la reforma, incluida en el gobierno actual, el derogado Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecía el método de “crédito tributario” por el cual se permitía descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador el impuesto pagado en el exterior.

Por este método todos los ingresos obtenidos en el exterior se consideran exentos en el Ecuador, bajo la condición de que no provengan de “paraísos fiscales” (Actualmente 89 jurisdicciones); y que hayan sido sometidas a imposición en el otro estado.

Bajo este método los ingresos del exterior se incluyen en la declaración de impuesto a la renta, en el casillero de ingresos exentos.

La inclusión del Método de Exención, lo que permitiría es favorecer la salida

de recursos para que se inviertan en países con tasas tributarias inferiores a la tarifa de impuesto a la renta del Ecuador; y obtener así una rentabilidad más alta que de haberse realizado la inversión en el Ecuador; al renunciar el país a gravar dichos ingresos que sí tributaban antes de la reforma con el método de crédito fiscal.

Si las personas pueden escoger jurisdicciones para invertir con tasas inferiores de impuesto a la renta establecida en el Ecuador. El Método de Exención, lo que hace es favorecer a que terceros países diseñen su política tributaria de tal forma que teniendo una tasa inferior de impuesto hagan atractiva la inversión de contribuyentes ecuatorianos, ya que los rendimientos generados no van a gravar impuesto en el Ecuador.

Probablemente la justificación que encontró el Ejecutivo para proponer esta reforma fue la de sincerar las declaraciones de los contribuyentes para que incluyan en la misma los ingresos que han obtenido en el exterior, ya que los mismos ahora están exentos y sean repatriados voluntariamente al país; a condición de que en el Ecuador no pagarán impuesto alguno.

El incluir en la declaración tributaria los ingresos obtenidos en el exterior no equivale a que los mismos se transfieran a cuentas locales. Cualquier individuo puede indicar que posee un ingreso exento por una inversión en otro país y dejarlo en un banco del mismo.

Adicionalmente, si bajo el Método de Exención resulta más conveniente in-

vertir en países con tasas inferiores de impuesto a la de Ecuador; sin ser paraíso fiscal (Chile tiene una tasa del 18%, por ejemplo) el repatriar divisas representa que cuando decida invertir las nuevamente en otras jurisdicciones se debe asumir el 2% del Impuesto a la Salida de Divisas, vigente lo cual desincentiva la repatriación de divisas.

Se observa, por lo tanto una contradicción en la política tributaria, de un lado impuestos disuasivos a la salida de dinero; y de otro lado, normas que fomentan la inversión en el exterior en beneficio de terceros países a costa de recaudación tributaria para el país. Así se exonera de impuestos a personas y sociedades con mayor capacidad contributiva que pueden diseñar esquemas de inversión en el exterior.

- ❖ Por otra parte, se encuentran exonerados también del Impuesto a la Renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en base a los parámetros que se determinan la Ley de Régimen Tributario Interno, específicamente en su artículo 37, para lo cual se tomará en cuenta una relación proporcional.

Las sociedades pagarán el 15% de impuesto a la renta sobre el valor de sus utilidades reinvertidas en la compra de maquinarias y equipos nuevos, así como de bienes relacionados con la investigación y tecnología que mejoren su productividad, debiéndose aumentar el capital hasta el 31 de diciembre del siguiente año.

Estudios realizados estiman que el gasto tributario proveniente de esta exención en los años 2005, 2006 y 2007 fueron de 49,39 – 61,30 y 69,81 millones de dólares res-

pectivamente. Los sectores que más reinvirtieron fueron Comercio, intermediación Financiera e industria; y las empresas más grandes concentraron prácticamente el 100% de la reinversión, lo que significa que este gasto tributario no estuvo enfocado a fomentar la actividad de las pequeñas y medianas empresas<sup>24</sup>

- ❖ Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Según resultados obtenidos en estimaciones muestran que en el año 2007 las empresas públicas generaron un Gasto Tributario de 24.64 millones de dólares lo que representa un 0.32% del presupuesto general del Estado para ese año, un 0.48% de la recaudación de la administración tributaria y un 0.11% del PIB 2007.

Las Instituciones del Estado generaron 55.41 millones de dólares de Crédito Tributario lo que representa un 0.72% del presupuesto general del Estado, un 1.08% de la recaudación y un 0.25% del PIB. En total en el año 2007 el Gasto Tributario del Sector Público fue de 80.05 millones de dólares, es decir un 0.36% del PIB.

En el año 2008 el Gasto Tributario del Sector Público se incrementó en un 17% lo cual representa un 0.4% del PIB de ese año.

El Gasto Tributario en Ecuador del año 2007 ascendió al 4.5% del PIB según “El Estudio del Gasto Tributario en Ecuador” elaborado por el Departamento de Es-

---

<sup>24</sup> Gastos Tributarios en Ecuador, Departamento de Estudios Tributario Octubre 2008, Servicio de Rentas Internas, Pag.22

tudios Tributarios año 2008, de los cuales el Gasto Tributario del Sector Público sólo representa el 0.36% del PIB. Este está conformado por el gasto de las Empresas Públicas con un 0.11 % del PIB y por el gasto de las Instituciones Públicas con un 0.25% del PIB.

El Gasto Tributario Público en el año 2008 fue de 93.67 millones de dólares lo que representó el 0.40% del PIB, las Empresas Públicas participaron en el gasto con un 0.13% del PIB y las Instituciones del Estado con un 0.27% del PIB.

El conjunto de Empresas e Instituciones Públicas que fueron objetos de análisis para el Departamento de Estudios Tributarios generaron 21234 nuevas plazas de trabajo del año 2007 al 2008 gastando así un total de 134.31 millones de dólares por este concepto, lo cual resulta beneficioso para la sociedad comparado con los 93.67 millones de dólares que se dejó de percibir producto de las exenciones de impuesto a la renta.

De no existir el Régimen Impositivo Especial, el Gasto Tributario del Sector Público (93.7 millones de USD) se hubiese transferido al Ministerio de Economía y Finanzas, y este lo hubiese canalizado en bienes meritorios, como salud y educación<sup>25</sup>.

❖ Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales.

Datos estimados por el Departamento de Estudios Tributarios del SRI indican que

---

<sup>25</sup> Grupo de Investigación & docencia, Agosto 2010 Pag, 73-76

para los años 2005, 2006 y 2007 el Gasto Tributario por este concepto fue de 28,43-36,35 y 66,39 millones de dólares respectivamente, con tasa de crecimiento promedio anual de 52,9%<sup>26</sup>

- ❖ 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.

Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio, lo cual es un condicionante vinculante para la creación del organismo de que se trate, además de establecerse como un requisito fundamental para el hecho de acceder a una exención tributaria respecto de los ingresos que haya percibido.

Otro de los requisitos fundamentales para que las instituciones referidas en los párrafos precedentes puedan verse beneficiadas de dicha exoneración es el hecho de que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven además contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta ley analizada y el restante ordenamiento legal vigente en el país.

En este mismo sentido, el Estado a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones mencionadas anteriormente, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos esta-

---

<sup>26</sup> Gastos Tributarios en Ecuador, Departamento de Estudios Tributario Octubre 2008, Servicio de Rentas Internas, Pag.27

tutarios y que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a las finalidades específicas para las que fueron creados y en base a los plazos que la ley señala para que las desarrollen.

En el caso de que la administración tributaria estableciere que las instituciones señaladas no se encuentren cumpliendo con lo dispuesto en el párrafo anterior, estas deberán tributar sin exoneración alguna.

Cabe señalar además como punto complementario, que los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público, tal como lo dispone la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.

La mayoría de las Instituciones sin fines de lucro operan en mercados que presentan externalidades positivas en el consumo, en donde el nivel de consumo privado es menor al óptimo social. De este modo, muchas de estas instituciones han sido creadas justamente para proveer bienes y servicios para aquellos que no pueden acceder a los mismos en el mercado, o que aun pudiendo adquirir privadamente ciertos bienes, no lo harían porque subestiman los beneficios de los mismos.

Por otra parte, se argumenta que si sólo existiera un mecanismo de donaciones entre privados, las transferencias de ingresos entre particulares serían menores al óptimo social, ya que las donaciones presentan características de bienes públicos, en el sentido que se genera el problema del comportamiento oportunista. Es decir, ya que las personas dan por sentado que los demás efectuarán donaciones, ellas termi-

nan donando un monto menor del que efectivamente estarían dispuestas a donar. Los incentivos tributarios, por consiguiente, permiten estimular las donaciones privadas de modo que sea posible alcanzar el óptimo social.

Otros montos por concepto de ingresos que no son susceptibles de gravamen y por lo tanto se acogen al régimen de exenciones previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, son los siguientes.<sup>27</sup>

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

El Gobierno al dejar exento de impuesto los intereses percibidos por personas naturales por depósitos de ahorro a la vista, pretende incentivar al ahorro de los individuos, si bien es cierto el estado destaca el impacto benéfico en la economía generado por los impuestos al consumo para incentivar el ahorro, propone con esto un apoyo a dicha hipótesis. En el marco de una escala mundial la tendencia de los países desarrollados en materia de comportamiento de su estructura tributaria es gravar el consumo y aligerar la carga en materia de impuestos.

El gasto Tributario por este concepto fue de 0,57- 1,16 y 2,10 millones de dólares en los años 2005, 2006 y 2007 respectivamente, con una tendencia al crecimiento del 92% anual<sup>28</sup> partiendo de la situación de que la exención tributaria fue exten-

---

<sup>27</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Exenciones, artículo 9

<sup>28</sup> Gastos Tributarios en Ecuador, Departamento de Estudios Tributario Octubre 2008, Servicio de Rentas Internas, Pag.29

dida si los depósitos a plazo fijo sean de un año o más

- ❖ 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 del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado.
  - ❖ Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior.
  - ❖ 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; 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.
  - ❖ Las Decimotercera y Decimocuarta Remuneraciones. Esto representa según datos obtenidos del departamento de Estudios Tributarios (octubre 2008); el 7.4% de la recaudación neta del periodo con un total de 24.4 millones por decima tercera remuneración.
  - ❖ Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financia-
-

miento 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.

Por otra parte, se establece además dentro del ámbito de las exenciones tributarias del Impuesto a la Renta, aquellas rentas obtenidas a partir de acciones económicas de carácter internacional, siempre y cuando, estas sean gastos necesarios y se destinen a la obtención de rentas y además cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

En este sentido, la legislación ecuatoriana prevé como deducibles y por lo tanto, no sujetos al pago de Impuesto a la Renta ni serán sometidos a la retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior.<sup>29</sup>

❖ Los pagos por concepto de importaciones.

Entre otras disposiciones, en materia de crédito tributario generado en el impuesto a la salida de divisas, se estableció que podrán ser utilizados como crédito tributario, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción de bienes o servicios, siempre que al momento de presentar la declaración aduanera de naciona-

---

<sup>29</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 13

lización, estos bienes registren tarifa cero por ciento de advalorem en el arancel nacional de importaciones vigentes.

- ❖ El 60% de los intereses por créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior a favor de instituciones financieras nacionales, registrados en el Banco Central del Ecuador, exclusivamente pagados por instituciones financieras nacionales a instituciones financieras del exterior legalmente establecidas como tales y que no se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de su crédito o su novación. Sobre el exceso de dicha tasa se deberá realizar la retención de los intereses totales que correspondan a tal exceso, para que el pago sea deducible.

Dicha exención obedece a que las instituciones financieras del exterior puedan ver más atractivo el otorgar créditos a instituciones financieras locales, lo cual resulta beneficioso para el país porque se fomenta la inversión con capitales externos.

- ❖ Los intereses de créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo, registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o de su no-

vación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito.

- ❖ Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones.

Como el propósito común y conjunto de la gran mayoría de exenciones tributarias, el dejar exentas a las comisiones por exportaciones propone un aumento en las inversiones para exportación, generando de manera progresiva una cultura de productores-exportadores que genere entrada de divisas para el país.

- ❖ Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.

### **3.1.2. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**

Una vez que se ha estructurado y perfeccionado la figura de exención tributaria sobre determinadas rentas susceptibles de tal circunstancia, los sujetos pasivos

que se beneficien con tal hecho deben hacer constar en sus respectivas contabilidades o registros de ingresos y egresos, según sea el caso, tal hecho con la finalidad de que la administración tributaria cuente con los respaldos suficientes a la hora de evaluar su impacto en el entorno económico.

Como ya fue referido anteriormente, una serie de entidades y organismos que operan en el Ecuador, se encuentran exentos de realizar declaraciones y pagos por concepto de Impuesto a la Renta sobre sus respectivos ingresos, sin embargo, las determinaciones establecidas están sustentadas por una extensa gama de disposiciones reglamentarias, en virtud de cuya aplicación es posible configurar un coherente y efectivo marco de exenciones.

Para tal efecto, cabe señalar las siguientes regulaciones que se encuentran vigentes en el marco jurídico tributario del Ecuador.<sup>30</sup>

- ❖ En el caso de dividendos pagados o acreditados por sociedades nacionales a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales nacionales o extranjeras, no habrá retención ni pago adicional de Impuesto a la Renta, de cuya declaración y pago es responsable la sociedad que los distribuyó, sin perjuicio de la obligación de declararlos por parte de los perceptores.
- ❖ Están exentos de la declaración y pago del Impuesto a la Renta las entidades y organismos del sector público conforme a la definición de la Constitución Política de la República.

---

<sup>30</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículos 15 - 16

Respecto a lo manifestado en el inciso anterior, cabe mencionar que existen excepciones con respecto a los beneficios que se generan a partir de las exenciones tributarias, tal es el caso de las empresas o entidades públicas que por la naturaleza de sus acciones compitiendo o no con el sector privado, explotan actividades comerciales, industriales, agrícolas, petroleras, mineras, de energía, turísticas, transporte y de servicios en general, en cuyo caso, la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta, es de carácter vinculante y por lo tanto, obligatorio.

En este sentido, la administración tributaria acertadamente por mandato legal, tiene que publicar anualmente, una lista que contenga el detalle de las empresas o entidades públicas que se constituyen como sujetos pasivos respecto del Impuesto a la Renta, sin que el hecho de haberse omitido la inclusión de alguna empresa en este listado constituya una exoneración de sus obligaciones tributarias que vinculante-mente le corresponde cumplir.

- ❖ Tampoco estarán sujetas al Impuesto a la Renta, las ganancias generadas en la enajenación ocasional de inmuebles.
- ❖ Los costos, gastos e impuestos incurridos por este concepto, no serán deducibles por estar relacionados con la generación de rentas exentas.

Para los efectos analizados, se entiende por enajenación ocasional de inmuebles, la que lleven a cabo instituciones del sistema financiero legalmente reconocidas

y constituidas, respecto de aquellos bienes que hubiesen adquirido por dación de pago o adjudicación en remate judicial.

En cuanto a la vigencia temporal de las mismas, se entiende que se constituyen como habituales a las enajenaciones que recaigan sobre bienes inmuebles efectuadas por sociedades y personas naturales que realicen dentro de su giro empresarial actividades de lotización, urbanización, construcción y compraventa de inmuebles.

Finalmente, es importante para efectos de una comprensión integral de los alcances implícitos en la aplicación de exenciones por concepto de Impuesto a la Renta hacer mención del beneficio que se genera para las entidades de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, entre las cuales pueden mencionarse las de culto religioso, beneficencia, promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia, cultura, entre otras, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y cumplan con los deberes formales contemplados en las leyes correspondientes.

Las donaciones respectivas pueden estar constituidas y provenir directamente de aportes o legados en dinero o en especie, como bienes y trabajo voluntario, provenientes de los miembros, fundadores u otros, como los de cooperación no reembolsable, y de la contraprestación de servicios.

De manera complementaria a lo señalado, es preciso hacer referencia a que el sector de la educación debido a la importancia fundamental que configura para el desarrollo del país, también ha sido tomado en cuenta respecto de las exenciones

tributarias, tal es el caso de la exención en los pagos de asignaciones o estipendios que por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior, entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales que otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.

En resumen el mayor porcentaje de los gastos tributarios en el año 2007<sup>31</sup> en las que se incluyen algunas exenciones estuvo dirigido a redistribuir el ingreso nacional (Reducción de Precios de los alimentos, Reducción de Precios al transporte, Equidad Redistributiva) \$874,6 millones el 1,2% del PIB. En asignación de recursos (Fomento de la Inversión, Fomento al ahorro) \$604,2 millones el 1,3% del PIB En Provisiones de bienes y servicios públicos (Apoyo a la Educación, Apoyo a la Salud, Fomento a la infraestructura básica, Apoyo a la Vivienda) \$ 527,10 millones el 1,2% PIB

La aproximación de los gastos tributarios en lograr los fines propuestos, es difícil de medirla. Pero estudios efectuados por FLACSO (Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales sede Ecuador) y el SIISE (Sistema Integrado de Indicadores Sociales del Ecuador) sobre la pobreza y la redistribución del ingreso indican: La distribución del ingreso mejoró en el periodo 2001- 2009 El índice de Gini, que calcula cuán mala es una distribución, ha caído cada año en 1,3 puntos. Todo esto ha llevado a que la pobreza caiga más de dos puntos cada año. Pero en esta caída de la

---

<sup>31</sup> Gastos Tributarios en Ecuador, Departamento de Estudios Tributario Octubre 2008, Servicio de Rentas Internas, Pag.33

pobreza ha habido dos claros y distintos períodos: antes y después del Gobierno actual. Antes del actual gobierno, la economía creció 3,7 por ciento anual y el Gini cayó en 1,5 puntos anuales. Eso produjo una caída de 3,4 puntos anuales de la pobreza. Pero en el periodo del actual gobierno, la economía creció mucho más lentamente (1,7 por ciento anual) y la distribución del ingreso mejoró más lentamente (el Gini solo cayó 0,9 puntos al año). Por eso, la pobreza virtualmente no cayó entre diciembre 2006 y diciembre 2009<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> [http://www4.elcomercio.com/Opinion/entender\\_la\\_pobreza.aspx](http://www4.elcomercio.com/Opinion/entender_la_pobreza.aspx) domingo 19/12/2010

## CAPÍTULO IV

### 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 4.1. CONCLUSIONES

- Las exenciones tributarias no son una opción o señorío privativo de alguna autoridad, sino que más bien responden a las políticas económicas y fiscales ligadas a un plan de desarrollo, con cierta concepción ideológica política.
- La figura normativa constitucional (exenciones tributarias) ha sido configurada aisladamente del sistema económico, de la política fiscal, comercial, seguridad alimentaria, la protección medio ambiental, incumpliendo los objetivos propuestos.
- Las exenciones tributarios constituyen instrumentos de política fiscal orientadas a incentivar la producción o el consumo, fomentar la inversión, el empleo, la distribución equitativa de la riqueza, entre otros.
- La política fiscal ha estado supeditada a emergencias políticas, destinando gran parte del gasto tributario a la complacencia de grupos de poder, o de sectores productivos. Se han creado una serie de impuestos y exoneraciones, provocando poca transparencia y equidad al sistema tributario
- La cuantificación de los gastos tributarios, no ha permitido transparentar a la política fiscal; una mayor y mejor información, ya sea por tributos, actividad, regiones, nos permitiría identificar beneficiarios y sus posibles efectos económicos, regionales y sociales.

## 4.2. RECOMENDACIONES

- Los incentivos fiscales deben de estar acompañados de políticas complementarias como: estabilidad política, económica, jurídica, buen nivel de infraestructura, apertura comercial externa, entre otros para alcanzar los objetivos y fines propuestos
- Evaluar las políticas de incentivos fiscales y sus posibles efectos económicos, sociales permitirá justipreciar si estos incentivos son más o menos efectivos para la consecución de los objetivos de política económica, que el uso de otros instrumentos como son los subsidios y los gastos directos.
- El Código de Planificación y Finanzas Públicas debería considerar el análisis de los gastos tributarios con el fin de realizar las respectivas comparaciones con los gastos directos y puedan también ser sometidos al proceso respectivo de evaluación, revisión y control.
- Adoptar un régimen tributario en el cual la aplicación conjunta de las medidas conlleve a un sistema más equitativo, lo cual permitiría al estado la recuperación parcial de las finanzas públicas y ayudaría sobremanera a obtener un panorama económico más amplio y claro.
- El Gasto Tributario de un País debe generar una externalidad positiva en la sociedad de manera directa o indirecta en términos de empleo, salud, educación, Hospitales, y de redistribuir en forma positiva el Ingreso Nacional.

## BIBLIOGRAFÍA

1. BADENI Gregorio. Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, 2º edición actualizada y ampliada, p. 932
2. BARA Ricardo. El Sistema Tributario en General, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen 1, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.
3. CABANELLAS Guillermo. DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, Editorial Heliasta, 11º edición.
4. CASTIGLIA Miguel. Sector Informal Urbano: su contribución al producto, Editorial Universitaria, 2º edición
5. CASTRO Carlos. Lo Social en la Nueva Constitución, Quito, ILDIS-Revista La Tendencia, 2008, p. 156 - 158
6. CEPAL (2009) “La reacción de los gobiernos de América Latina y el Caribe frente a la crisis internacional
7. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR el Art. 301 en concordancia con los Arts. 120, numeral 7; 135; 261, numeral 5; y, 305.
8. CRAIG, J. y W. Allan (2002) “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective”
9. DURANGO, Mauricio. Los efectos del IVA en la economía dentro de Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004.
10. GIOGERTTI, Armando. La evasión Tributaria, Ediciones Temis, 7º edición.
11. GÓMEZ SABAINI, J.C. (2006) “Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión”, publicado en Cetrángolo y Gómez Sabaini, “Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas”
12. GRANADOS, J. (2003) “Las Zonas Francas de Exportación en América Latina y el Caribe: sus desafíos en un mundo globalizado”
13. JORRAT, M. (2006) ‘La medición y control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria’.
14. LÓPEZ, Luis. Vías y Escenarios de la Transformación Laboral: Aproxima-

- ciones Teóricas y Nuevos Problemas, Universidad del Rosario, 2° edición
15. MEZZERRA, Jaime. Economía Independiente, Librería Editora Platense, 3° edición.
  16. MORENO, Alberto. Economía Popular y desarrollo Humano, Editorial Abya-Yala, 3° edición.
  17. OECD DEVELOPMENT CENTRE. Perspectivas Económicas de América Latina, OECD Publishing, 1° edición
  18. PÉREZ, Nicole. La Constitución del 2008 en el Contexto Andino, Hacia un Nuevo Modelo de Desarrollo, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, p. 206, 214 y 221
  19. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Espasa Calpe, 22° edición, Exención
  20. ROCA, J. y H. Vallarino (2003), “Medición del gasto tributario en Ecuador”.
  21. SCHANZ, George. El Concepto de Renta y las Leyes Regulatorias del Impuesto sobre la Renta.
  22. SCHENONE, Osvaldo. Política y administración tributaria, en Ecuador una Agenda Económica y Social del Nuevo Milenio, Bogotá, Banco Mundial- Alfaomega, 2003, pp. 34 a 41.
  23. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 23-V-2006, Resolución Nro. 0003-06-TC, R.O. 288-S, 9-VI-2006

## **LINKOGRAFÍA**

SRI, [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec)

INEC, [www.inec.gob.ec](http://www.inec.gob.ec)

Google: [www.google.com.ec](http://www.google.com.ec)

Trabajos on line: [www.gestipolis.com](http://www.gestipolis.com)

Banco Central del Ecuador, [www.bce.fin.ec](http://www.bce.fin.ec).

Superintendencia de Compañías, [www.superban.gob.ec](http://www.superban.gob.ec).