

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO
MENCION DERECHO TRIBUTARIO**

**ORIENTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ECUADOR A PARTIR
DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

María del Carmen Cevallos Vaca

2011

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

*María del Carmen Cevallos Vaca
5 de abril de 2011*

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO
MENCION DERECHO TRIBUTARIO**

**ORIENTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ECUADOR A PARTIR
DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

María del Carmen Cevallos Vaca

Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito – Ecuador

2011

ABSTRACT

El presente trabajo busca determinar la orientación que se ha dado al régimen o sistema tributario ecuatoriano, con fundamento, tanto en las tendencias internacionales sobre tributación, así como en relación a los principios de la tributación consagrados en la Constitución de la República del Ecuador.

La investigación contenida en este trabajo se desarrolla en tres capítulos; el primero, a manera introductoria, se refiere a los aspectos generales de la tributación en el Ecuador, delimitando criterios respecto a si se trata de un sistema o un régimen tributario el que impera en nuestro país, con ayuda de una referencia histórica, de las fuentes normativas y los principios que rigen la tributación.

En el segundo capítulo se estudia las tendencias actuales sobre imposición tanto en América Latina y Europa, analizando los principales temas sobre tributación a los que se refieren los autores a nivel internacional y las políticas aplicadas por los gobiernos a nivel mundial, considerando un proceso de globalización que ha exigido una armonización de políticas tributarias.

El tercer capítulo busca confrontar los principios constitucionales tratados en el primer capítulo y las tendencias internacionales sobre tributación analizadas en el segundo capítulo, con las reformas introducidas en el Ecuador a partir la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, que empezó a regir desde el 1 de enero de 2008 hasta la emisión del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en diciembre de 2010.

Finalmente, se llegan a conclusiones que resumen la realidad actual del régimen o sistema tributario del Ecuador en relación a las tendencias internacionales sobre tributación y los principios constitucionales que lo rigen.

Dedico este trabajo a la memoria de mi madre, Fanny, quien siempre me apoyó para la realización de mis sueños, y a mi pequeña hija, Antonella.

Agradezco al Doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, mi Director de Tesis, cuya guía ha sido fundamental y decisiva para la consecución de esta investigación.

Mi especial agradecimiento también al Doctor César Montaña Galarza, quien me dio la oportunidad de emprender este proyecto.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR

1.1. Delimitación de los conceptos de sistema tributario y régimen tributario

1.2. Ecuador: Sistema o Régimen Tributario

1.2.1 Principales fuentes normativas

1.2.2 Principios tributarios en el Ecuador

CAPITULO II: TENDENCIAS ACTUALES SOBRE IMPOSICIÓN EN LATINOAMÉRICA Y EUROPA

2.1 La clasificación tradicional de los tributos

2.2 Tendencias actuales sobre imposición en Latinoamérica y Europa

2.2.1 La preeminencia de la imposición directa

2.2.1.1 Los sujetos de imposición directa

2.2.1.2 El índice de capacidad contributiva

2.2.1.3 El gravamen que se impone a los sujetos de tributación:

2.2.2 Tendencias actuales en el impuesto a la renta

2.2.2.1 Tendencias de impuestos a la renta de personas naturales

2.2.2.2 Tendencias de impuestos a la renta de sociedades

2.2.3 Los impuestos heterodoxos

2.2.4 Problemas de doble imposición

2.2.5 Medidas de corrección de la doble imposición

2.2.6 Medidas anti elusión, evasión y transparencia fiscal internacional

- 2.2.6.1 Convenios de doble imposición
- 2.2.6.2 Utilización de precios de transferencia
- 2.2.6.3 Subcapitalización o estrategias de capitalización insuficiente
- 2.2.7 Los denominados *Impuestos Verdes* o *Eco Impuestos*

CAPITULO III ORIENTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR A PARTIR DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES DESDE EL AÑO 2008

- 3.1 Medidas constitucionales de empoderamiento de la Administración Tributaria
- 3.2 Reformas en los impuestos directos y su relación con las tendencias actuales sobre tributación
 - 3.2.1 Reformas al Impuesto sobre la Renta
 - 3.2.1.1 Reformas enmarcadas dentro de la doctrina clásica
 - 3.2.1.2 Reformas tendientes a una mejor y equitativa recaudación
 - 3.2.1.3 Reformas que siguen tendencias internacionales
 - 3.2.1.4 Principales reformas tendientes al mejoramiento de la producción, comercio e inversiones
 - 3.2.2 El Anticipo Mínimo
 - 3.2.3 El Régimen Impositivo Simplificado
 - 3.2.4 Impuesto a los ingresos extraordinarios
 - 3.2.5 Impuesto a las tierras rurales
 - 3.2.6 Impuesto a la salida de divisas
- 3.3 Reformas relativas a los impuestos indirectos y su relación con las tendencias actuales sobre tributación
 - 3.3.1 El impuesto al valor agregado

3.3.2 El impuesto a los consumos especiales

3.4 Reformas relativas a medidas anti elusión, evasión y transparencia fiscal y su
relación con las tendencias actuales sobre tributación

3.4.1 La tributación de sociedades

3.4.2 Los precios de transferencia

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo busca determinar la orientación que se ha dado al régimen o sistema tributario ecuatoriano, con fundamento tanto en las tendencias internacionales sobre tributación, como en relación a los principios de la tributación consagrados en la Constitución de la República del Ecuador.

La investigación gira en torno a dar respuesta a una pregunta central que refiere a la orientación del régimen o sistema tributario ecuatoriano a partir de las reformas introducidas, tanto por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007, como por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 497 de 30 de diciembre de 2008, y la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 94 de 23 de diciembre de 2009 y, finalmente por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 351 de 29 de diciembre de 2010.

Estos cambios se dan en un momento histórico en el que existen nuevas tendencias sobre tributación en Europa y América Latina, tendencias que, por un lado, con observancia de los principios constitucionales que rigen la materia o inclusive en prescindencia constitucional de ellos, dan una preeminencia a la imposición directa como medio efectivo de recaudación y, por otro, buscan mayor transparencia fiscal con la adopción de medidas anti elusión y evasión, así como para reforzar el poder de la Administración Tributaria, en el contexto de las relaciones comerciales internacionales que obedecen a la realidad actual, así como en la promoción de la inversión nacional y

extranjera, acorde a la finalidad extrafiscal del tributo y que encuentran consonancia con las normas del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

La metodología utilizada es deductiva, tratando cada tema del trabajo con detenimiento, para luego llegar a conclusiones específicas en torno a las respuestas esgrimidas de la pregunta central y cada uno de los temas planteados para el desarrollo de la investigación, dentro de un marco disciplinario que corresponde al Derecho Tributario en general, con proyección local y comparada, así como al Derecho Constitucional. Por lo tanto, las fuentes de este estudio son normativas y doctrinarias.

La investigación se centra en la búsqueda de la aplicación de los principios tributarios constitucionales rectores del régimen tributario ecuatoriano en las reformas legales introducidas a partir del año 2008 y su relación con las tendencias internacionales en esta materia. Se deja de lado la tributación de los gobiernos subnacionales ya que, en razón de su dimensión, merece un tratamiento aparte. La investigación no busca una descripción a fondo de las reformas mencionadas, sino su fundamento doctrinario en las tendencias internacionales que actualmente imperan en un mundo globalizado y su correlación con los principios constitucionales de orden tributario que rigen en la República del Ecuador.

La investigación contenida en este trabajo se desarrolla en tres capítulos; el primero, a manera introductoria, se refiere a los aspectos generales de la tributación en el Ecuador, delimitando criterios respecto de si se trata de un sistema o un régimen tributario el que impera en nuestro país, con ayuda de una referencia histórica, de las fuentes normativas y los principios que rigen la tributación.

En el segundo capítulo se estudia las tendencias actuales sobre imposición tanto en América Latina como en Europa, analizando los principales temas sobre tributación a los que se refieren los autores a nivel internacional y las políticas aplicadas por los

gobiernos a nivel mundial, considerando un proceso de globalización que ha exigido una armonización de políticas tributarias.

El tercer capítulo busca confrontar los principios constitucionales tratados en el primer capítulo y las tendencias internacionales sobre tributación analizadas en el segundo capítulo, con las reformas introducidas en el Ecuador a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, que empezó a regir desde el 1 de enero de 2008; reformas que se adaptaron al marco constitucional aprobado posteriormente y vigente a partir del mismo año, igualmente con el análisis de las reformas que siguieron tanto a la referida ley, como a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, hasta la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Finalmente, se llegan a conclusiones que resumen la realidad actual del régimen o sistema tributario del Ecuador en relación a las tendencias internacionales sobre tributación y los principios constitucionales que lo rigen.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR

Con el fin de analizar la tributación en el Ecuador y confrontarla con los principios tributarios y más adelante con las tendencias internacionales, lo cual es el objetivo de este trabajo; es necesario primeramente determinar cómo está estructurada esta tributación, atendiendo a sus aspectos generales, para visualizar tanto su desarrollo como las normas que la configuran.

En relación al desarrollo de la tributación, es preciso determinar, en primer lugar, si se trata de un régimen o un sistema tributario, términos que como veremos más adelante, tienen diferente connotación doctrinaria y al compararlos nos permiten esclarecer qué tan avanzada está la tributación en un país.

Respecto del marco normativo, cabe aclarar que nos limitaremos a la legislación fiscal estatal, ya que ésta será el objeto de este estudio.

Una vez analizados estos aspectos, nos concentraremos en señalar los principios tributarios que rigen en el Ecuador, pues éstos trazan la tendencia que sigue la tributación de este país.

1.1 Delimitación de los conceptos de sistema tributario y régimen tributario

Los términos *sistema tributario* y *régimen tributario* hacen relación al conjunto de gravámenes que se aplican en determinado Estado. Sin embargo, cada uno tiene diferentes connotaciones, como veremos a continuación.

Ferreiro Lapatza, remitiéndose a varios autores, señala que cuando hablamos de sistema tributario nos referimos a un conjunto de gravámenes que están juntos y que

deben aplicarse como partes integrantes de un todo, ya que cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario; el cual, implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición.¹

Sin embargo, de acuerdo al referido autor este término va más allá ya que “El concepto de sistema tributario aparece en este sentido como meta, como aspiración a la que hay que tender, más que como explicación teórica de algo existente. Pocas veces, en efecto, es posible conciliar satisfactoriamente en un conjunto de tributos vigentes los objetivos, muchas veces dispares, que se persiguen con los distintos gravámenes.”²

Por su parte, Troya Jaramillo también señala que “El sistema tributario de un País comprende el conjunto de tributos vigentes a determinada fecha”³. y que “El concepto de sistema tributario comporta el de un todo armónico y congeniado y no una simple agregación de tributos, muchas veces contrapuestos e inconvenientes.”⁴

Villegas, remitiéndose a Sainz de Bujanda, nos habla de un hilo conductor o vínculo lógico que debe existir en un sistema tributario para que éste sea considerado como tal, pero concuerda en que “Debe aceptarse, entonces, que el concepto de sistema tributario aparece como meta o aspiración, más que como explicación de algo existente.”⁵

Es decir, para que exista un sistema tributario debe haber un conjunto de normas y que éstas tengan coordinación absoluta entre sí, lo cual constituye una meta a ser alcanzada.

¹ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, pp. 10.

² J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 10.

³ José Vicente Troya Jaramillo, *La evolución del sistema tributario del país a partir de 1830*, Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador 1830-1980, Segunda Parte, Quito, Corporación Financiera Nacional, 1980, pp. 233.

⁴ J. Troya, *La evolución del sistema tributario*, 233.

⁵ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, pp. 395.

Existen dos criterios con fundamento en los cuales puede llegar a existir un sistema tributario: El racional y el histórico.

Un sistema es racional, de acuerdo a Schmölders, citado tanto por Ferreiro Lapatza como por Villegas, "...cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados."⁶; y es histórico, cuando "...la armonía se alcanza, en lo básico, espontáneamente, a través de la evolución histórica"⁷,

Ferreiro Lapatza señala además, que todo conjunto de impuestos es, en cierto modo histórico y en cierto modo sistemático, que sin ningún elemento integrador, racional sería imposible llevarlo a la práctica; sería inútil para los fines de la Hacienda; y, cita Gangemi para señalar las características que debería tener un sistema tributario racional: a) La existencia de una Administración financiera eficiente que conozca las consecuencias de su actuación; b) La ausencia de evasiones y duplicaciones, y la admisión de exenciones limitadas en un sistema claro, simple, coherente y elástico; c) El mantenimiento del impuesto progresivo dentro de límites reales; d) La afirmación de los principios de personalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria en el sector de los impuestos directos y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad; e) La existencia de un conjunto de impuestos indirectos, también simplificado y coordinado con los directos; f) La certeza del Derecho Tributario y la clara determinación de derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes, coordinada con un código tributario de principios generales; g) La consideración, en el proceso de imposición estatal, local, social y paraestatal, de que el contribuyente es único y única, por tanto, su capacidad contributiva; y, h) El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias.

⁶ H. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero*, 395.

⁷ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 10.

Troya Jaramillo, en su ya citado ensayo, también señala ciertas características que debe tener un sistema tributario para ser considerado como tal: pocos tributos, equidad y finalidades extrafiscales.

Pocos tributos, principalmente porque cuando hay demasiados tributos, “Las mutuas relaciones que con ocasión de la imposición surgen entre los sujetos activos (Estado, Municipalidades, Consejos Provinciales y otros) y los contribuyentes se entorpecen.”.

Equidad, que se consigue con el predominio de la imposición directa que es progresiva en relación a la capacidad de los sujetos pasivos. La imposición indirecta debe ser complementaria.

Finalidades extrafiscales, pues no solamente es importante obtener ingresos para el gasto público sino otros logros como la redistribución de la riqueza, el estímulo del ahorro y la inversión que son finalidades que se pretenden dentro de la política general de un Estado.

Villegas añade un elemento importante para la configuración de un sistema tributario, la *elección de la fuente económica tributaria* y la define como “...el conjunto de bienes del cual se extrae la cantidad necesaria para satisfacer la obligación del contribuyente.”⁸ Añade que estas fuentes de tributación pueden ser el capital o la renta.

Este autor distingue tres problemas que los sistemas tributarios deben resolver para ser racionales; desde un punto de vista fiscal, los tributos deben ser productivos y originar un rendimiento suficiente en épocas normales y anormales; desde un punto de vista económico, el sistema debe tener flexibilidad funcional suficiente para promover la economía; y, desde un punto de vista social, “...los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribirse equitativamente entre los ciudadanos

⁸ H. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero*, 395.401.

según su aptitud de prestación patrimonial.”⁹ Estas reflexiones están relacionadas con los principios que deben regir la tributación, como veremos más adelante.

En conclusión, un sistema tributario debe tener un origen tanto racional como histórico para que se cumplan sus fines; racional porque debe tener una organización lógica, metas a cumplir y una fuente económica determinada; histórico, porque el sistema debe evolucionar para alcanzar esos fines.

En cuanto a lo que se entiende por *Régimen Tributario*, Cristina Josar y otros, en su monografía intitulada *Los tributos fiscales en Venezuela* y remitiéndose al autor Villegas, señalan “Un sistema es un conjunto racional y armónico de las partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin...aquí se observa la diferencia entre el Sistema y Régimen, y que cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario... Si bien, se observa el sistema tributario como aquel que no carece de un vínculo lógico determinado, por lo que es necesario aclarar que en la práctica, nuestra vida cotidiana es demasiado difícil, que los Tributos ofrezcan entre sí ese *encargue lógico*”.¹⁰

Villegas se refiere a *régimen* como una *estructura tributaria*, y remitiéndose a varios autores señala que las reglas en la mayoría de ordenamientos tienden a dar a sus regímenes una *racionalidad mínima indispensable*, con lo cual se concluye que todo régimen tributario, al haber esta racionalidad mínima indispensable de la que habla el autor, en mayor o menor grado sería un sistema tributario que se puede ir perfeccionando de acuerdo a las aspiraciones que plasme el órgano legislativo en el ordenamiento jurídico que rige un Estado y en los distintos niveles que corresponda.

⁹ *Ibíd.*, 402.

¹⁰ Cristina Josar y otros, *Los Tributos en Venezuela*, disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos11/tribven/tribven.shtml>

Es decir, un régimen también es un conjunto de normas tributarias, pero aunque se guarde una racionalidad mínima entre ellas, ésta no es suficiente para que exista un vínculo lógico total, lo cual puede desencadenar en problemas para los contribuyentes al enfrentarse, por ejemplo con situaciones de doble tributación o una Administración Tributaria complicada.

1.2 Ecuador: Sistema o Régimen Tributario

La Constitución de la República del Ecuador habla de *Régimen Tributario*. Sin embargo, debe entenderse la utilización del término *régimen* en un contexto general en el cual varios temas principales que engloba la Carta Magna se intitulan con tal locución para indicar el tema al que tratan las normas que componen una parte de su texto en particular, así por ejemplo, también se habla de *Régimen del Buen Vivir* o del *Régimen de Desarrollo*. Es decir, la utilización del término *Régimen Tributario* en la Constitución Ecuatoriana refiere al contexto en el que se desarrolla el contenido tributario con sustento normativo y con repercusión fáctica, y a partir de lo cual podría irse identificando si, por el rigor estructural y funcional, se está ante un sistema tributario propiamente dicho, lo que, ante tal circunstancia, la remisión al término régimen o sistema no tendría mayor relevancia, tanto más que, debe mirarse tal acepción en el contexto de la Constitución y no de manera aislada.

Así las cosas, en el Ecuador actualmente se está ante un régimen tributario, no por lo que señala la Constitución, sino porque en la práctica, aunque las normas sobre tributación fiscal guardan un orden medianamente lógico por la serie de reformas que históricamente se han dado, no existe debida armonía entre las normas de tributación fiscal con las del régimen subnacional y de contribuciones parafiscales, lo cual hace que

se presenten problemas de doble o múltiple imposición interna que no se han podido solucionar. Esta falta de concatenación en todos los aspectos de la tributación, implica que no haya aún un sistema tributario; sin embargo, se han dado avances históricos que han tendido y tienden a mejorar la tributación, como se verá más adelante.

Sin perjuicio de las diferencias conceptuales de las dos categorías señaladas, en este trabajo nos referiremos a régimen o sistema como sinónimos ya que la mayoría de autores no hacen esta diferencia al referirse a la tributación en un país.

1.2.1 Principales fuentes normativas

En el Ecuador, las fuentes normativas del régimen tributario, respecto del segmento fiscal o del Estado, que es a aquél al que se refiere este trabajo de investigación, son, en orden jerárquico: la Constitución de la República del Ecuador, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de aplicación de dicha ley, sin perjuicio de otros cuerpos normativos que merezcan señalarse.

La Constitución de la República del Ecuador se expidió por la Asamblea Constituyente y fue publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

La Sección Quinta del Capítulo Cuarto, sobre la Soberanía Económica, del Título VI, sobre el Régimen de Desarrollo de la Constitución de la República del Ecuador habla del Régimen Tributario, en los artículos 300 y 301 que señalan:

“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

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

“**Art. 301.-** Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la Ley.”

El Código Orgánico Tributario, fue codificado por última vez en el año 2005. Esta codificación fue publicada en el Registro Oficial – Suplemento, No. 38 de 14 de junio de 2005. Sin embargo, la jerarquía y efectos de *ley orgánica* lo adquirió en virtud de lo prescrito por la disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007.

Su ámbito de aplicación está señalado en su artículo 1, que prevé: “Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquéllos. Se aplicarán a todos los tributos, nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos”. De acuerdo al artículo 5 del referido Código, los principios que rigen la tributación son el de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su última versión, fue publicada en el Registro Oficial – Suplemento No.463 de 17 de noviembre de 2004, siendo objeto de reformas en los años 2005, 2007 -cuando se le reconoció la jerarquía de ley orgánica-, 2008 y 2009.

Esta ley, de acuerdo a Prado, se ha caracterizado porque ni en el año de su expedición ni en la reforma del año 2007, el Ecuador ha atravesado crisis fiscales ni ha

estado asediado por problemas monetarios, lo que sí habría sucedido al menos en treinta y ocho ocasiones que ha sido reformada.¹¹ La referida ley además detalla los impuestos fiscales que se generan en el Ecuador, sean directos o indirectos. Estos son, el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los consumos especiales, así como la previsión de un régimen impositivo simplificado.

En la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, del año 2007, que reformó la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al autor anteriormente citado, se aprovechó la coyuntura política para incorporar en la ley normas que antes se habían creado por vía reglamentaria o normas que antes habían sido rechazadas por varios congresos, y cita aquellas referentes a *partes relacionadas, comprobantes de venta, declaraciones sustitutivas* y el *Régimen Impositivo Simplificado (RISE)*. Sin embargo, el autor también enfatiza la gran influencia internacional y de Derecho Comparado sobre esta ley.¹² Esta influencia internacional también se ve en las reformas posteriores al 2007, por lo que se puede dilucidar una tendencia de la legislación ecuatoriana a acoplarse cada vez más con las tendencias internacionales, dentro de un mundo globalizado, como se analizará en el presente trabajo.

La aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se la realiza de acuerdo a su Reglamento, cuya última expedición obra mediante Decreto 374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 209 de 8 de junio del 2010.

Finalmente, es necesario mencionar la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial 351 de 29 de diciembre de 2010, en el cual se da relevancia a los tributos como mecanismos de fomento de la inversión.

¹¹ Mario A. Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Isaac Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008, pp. 8.

¹² M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria...*, 8,9.

1.2.2 Principios tributarios en el Ecuador

Los principios de la imposición son normas acogidas constitucionalmente en los Estados de Derecho y tienen como fin limitar u orientar el poder estatal respecto a la creación de tributos, salvaguardando, sobre todo, los derechos de los contribuyentes que están en una posición de desventaja frente al Estado.

De acuerdo a Jarach, se consideran principios de la imposición “...aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”.¹³

Esta definición explica en modo general la importancia de los principios de la imposición, aunque se refiere a impuestos, por lo que sería más adecuado referirse a tributos en general.

Los principios de la tributación, en la mayoría de Estados modernos, se consagran constitucionalmente. Esto se debe a que de acuerdo a la pirámide jurídica kelseniana, los mismos deben orientar y regir el ordenamiento jurídico tributario. En este sentido también se manifiesta el autor Martín Queralt cuando afirma que: “Precisamente, de la ubicación de esos principios en un precepto constitucional procede su particular eficacia y valor normativo, irradiándose sobre el resto del ordenamiento tributario”.¹⁴

La importancia de los principios tributarios constitucionales radica en que los mismos determinan el ejercicio del poder tributario, tanto más por su implicancia en la vida del ciudadano. Al respecto, Mogrovejo Jaramillo señala “...el poder tributario se

¹³ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1999, pp. 297.

¹⁴ Martín Queralt, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001, pp. 106.

sujeta a la observancia de aspectos socioeconómicos, plasmados a través de principios reconocidos por las Constituciones contemporáneas.”¹⁵

Sin embargo, no todos los principios que rigen la tributación tienen un origen jurídico, pues también existen principios de política económica que no siempre han sido incorporados en las constituciones, como lo manifiesta Cruz de Quiñónez¹⁶.

En el Ecuador, la Constitución de 1998, vigente hasta el año 2008, señalaba como principios tributarios constitucionales la igualdad, proporcionalidad, generalidad y legalidad. La actual Constitución, además de haber incorporado otros principios jurídicos como son los de progresividad, irretroactividad y equidad, por primera vez ha incorporado también principios de carácter económico y político, como son los de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Analizaremos brevemente los principios recogidos tanto en la Constitución de la República del Ecuador, como los principios recogidos en el Código Orgánico Tributario vigente, en especial, el principio de legalidad y reserva de ley.

El principio de generalidad, como lo señala Casás, consiste en que todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo a su capacidad contributiva¹⁷; y remitiéndose a Sainz De Bujanda, aclara que no significa que todos deban pagar tributos, sino que deben hacerlo aquéllos con la necesaria capacidad contributiva que se refleja en la realización de los hechos imposables establecidos en la Ley.¹⁸

¹⁵ Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/ Abya Yala/ Corporación Editora Nacional, 2010, pp. 20.

¹⁶ Lucy Cruz de Quiñónez, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 2ª ed., Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, pp. 288.

¹⁷ José Oswaldo Casás, *El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado, Notas preliminares en torno de la justicia tributaria*, en García Noboa César, *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp. 254.

¹⁸ F. Sáiz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993, pp. 104, citado por José Oswaldo Casás, *El deber de contribuir como presupuesto... , 254.*

El principio de equidad está relacionado con el de generalidad, de igualdad y con la justicia tributaria. Doctrinariamente, tiene dos manifestaciones, la *equidad horizontal*, que citando a Cruz de Quiñónez requiere que los contribuyentes con el mismo ingreso real se encuentren en circunstancias similares en otros aspectos relevantes, deban pagar la misma cantidad de impuesto.¹⁹ Es decir, en este sentido se refiere a un tratamiento igual entre iguales.

Mientras que, la equidad vertical, de acuerdo a García Vizcaíno, consistiría en sustentar las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.²⁰ En este sentido se hace relación a un tratamiento desigual entre desiguales.

El principio de progresividad consiste en que los individuos deben aportar proporcionalmente a su capacidad contributiva. De acuerdo a Cruz de Quiñónez, este principio es una manifestación de la equidad vertical y no mira únicamente el tipo impositivo o tarifa, sino que busca que se consiga mayores recaudos de quienes más tienen, con una carga fiscal total más que proporcional sobre el crecimiento de sus rentas o riquezas.²¹

El principio de proporcionalidad, como lo señala García Vizcaíno, implica que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de la capacidad contributiva de los obligados a su pago. Por eso también es una manifestación de la equidad vertical. De acuerdo a Benítez, “Se lo reconoce con la acepción de que *el que más tiene más pague y el que menos tiene menos pague.*”²²

El principio de igualdad en materia tributaria, siguiendo a Queralt, se refiere al principio fundamental de igualdad ante la Ley, en oposición a la discriminación por

¹⁹ L. Cruz de Quiñónez, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 279.

²⁰ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, pp. 297.

²¹ L. Cruz de Quiñónez, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 284, 285.

²² Mayté Benítez, *Manual Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009, pp. 19.

cualquier causa. Este principio también implica la igualdad en cuanto a la aplicación de la Ley para todos. En materia tributaria, además tendría que ver con la capacidad contributiva de cada contribuyente, “...en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.”²³

El principio de eficiencia, también llamado de *economicidad*, de acuerdo a Cruz de Quiñónez es un principio económico cuyo objetivo es disminuir al mínimo los gastos administrativos ocasionados por los impuestos; gastos que deben ser deducibles para los contribuyentes y que para el Estado constituyan en el costo social necesario en el que deba incurrir para indagar la verdadera capacidad contributiva. Es decir, este principio busca que “...los impuestos cumplan su finalidad recaudatoria, con fines de interés general con los menores esfuerzos posibles para el fisco y los contribuyentes”.²⁴

El principio de simplicidad administrativa, de acuerdo a Javier Bustos, de la Universidad San Francisco de Quito, ataca a la complejidad de los trámites para pagar un tributo, en tiempo y recursos, así como también comprende una obligación para el legislador y para los administradores de tributos de simplificar la normativa existente.²⁵

El principio de irretroactividad, de acuerdo a Cruz de Quiñónez, se fundamenta en el principio general de que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona, principio que se aplica a la materia fiscal e implica que para que una ley sea retroactiva, no debe lesionar derechos adquiridos al amparo de leyes anteriores.²⁶

Este principio está explicado en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario vigente, que en su primer inciso señala “Las leyes tributarias, sus reglamentos y las

²³ M. Queralt, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, 111.

²⁴ L. Cruz de Quiñónez, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 292.

²⁵ Javier Bustos, *Agua y Aceite, La “simplicidad administrativa” en los tributos*, disponible en: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=4829:agua-y-aceite-la-simplicidad-administrativa-en-los-tributos&catid=58:derecho-tributario

²⁶ L. Cruz de Quiñónez, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 285,286.

circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación”²⁷.

De acuerdo a Benítez, sin embargo, como excepción, esto no se aplica cuando hablamos del ilícito tributario, ya que en el campo del Derecho Penal las normas tienen efecto retroactivo cuando contemplan situaciones más favorables para el infractor.²⁸

El principio de *transparencia* de acuerdo a Neumark citado en el documento virtual intitulado *Transparencia Fiscal*, publicado por la Universidad Nacional Autónoma de México, consiste en que las normas tributarias deben estructurarse de manera que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean suficientemente claras y precisas, excluyendo toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.²⁹

El principio de suficiencia recaudatoria, de acuerdo a los conceptos de hacienda pública 2009-2010 publicados por la Universidad Nacional de Educación a Distancia de España, parte de la búsqueda de un equilibrio presupuestario y consiste en que el conjunto de impuestos debe ser capaz de generar los recursos necesarios para cubrir los gastos del sector público. Así, la tributación en un país debe ir incrementando de acuerdo al crecimiento del país para no llegar a un déficit. Es decir, de acuerdo a este principio, la evolución del gasto tiene que ser coherente con los cambios de renta, lo cual implica que si existen circunstancias extraordinarias en las que se produce un incremento del nivel del gasto público, el sistema tributario debe ser flexible para

²⁷ Código Tributario, Codificación, R.O.-S 38, 14-IV-2005.

²⁸ M. Benítez, *Manual Tributario*, 21.

²⁹ Universidad Nacional Autónoma de México, *Transparencia Fiscal*, disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2861/9.pdf>

enfrentar esta contingencia, modificando algunos de los elementos básicos de la relación tributaria. Además, de acuerdo a este principio, los tributos deberían ser claramente percibidos por los ciudadanos para que no se produzca una ilusión financiera y que el sistema llegue a ser incapaz de financiar el conjunto del gasto público.³⁰

El principio de legalidad y reserva de ley no se enuncia literalmente como tal, pero está recogido en el artículo 301 de la Constitución. Se resume en el enunciado *No hay tributo sin ley que lo establezca*. Implica que los tributos, al menos los impuestos, deben crearse de acuerdo a la ley, con lo cual se respeta la jerarquía normativa y la seguridad jurídica.

Muchos autores se refieren al principio de legalidad o a la reserva de ley indistintamente, tal como si se tratara de un mismo concepto. Sin embargo, es importante establecer la diferencia conceptual entre estos dos enunciados, que de todas maneras están muy relacionados entre sí, pues el primero deviene del segundo cuando se cumple la función de normar, es decir, de establecer las pautas para la creación, modificación y extinción de las normas tributarias, ya que esta normatividad puede reservarse solo al legislativo, o, en algunos casos, delegar ciertas atribuciones a otros órganos. Al respecto, Mogrovejo Jaramillo señala “La legalidad consiste en que los actos de administración deben sujetarse a norma legal; en tanto que la reserva de ley, opera en relación a la fuente, esto es, que solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos”.³¹

El principio de reserva de ley, por lo tanto, tiene que ver con la creación de los tributos que debe ser normada y enmarcada dentro de principios constitucionales para limitar el poder tributario del Estado, como se señaló anteriormente. Siguiendo al mismo autor: “El principio de reserva de ley identificado así por la doctrina, se inserta

³⁰ UNED, *Conceptos de hacienda pública 2009-2010*, disponible en: <http://es.scribd.com/doc/50269505/98/Impuesto-sobre-la-renta-extensivo>

³¹ J. Mogrovejo, *El poder tributario municipal...*, 25.

en el ámbito de la creación normativa de los tributos para establecer límites a las potestades del Estado y sus gobernantes.”³²

Cabe destacar la importancia que nuestra Constitución da en este tema al Ejecutivo, ya que las normas relativas a la creación de impuestos sólo pueden obrar en virtud de la iniciativa del Presidente de la República, en razón de que los proyectos de ley en esta materia deben ser presentados al Legislativo exclusivamente por aquél. Esto es bastante lógico ya que la administración tributaria depende del Ejecutivo, y como veremos más adelante, la tendencia es que las administraciones tributarias influyan en el que hacer legislativo porque son las que se enfrentan en la práctica con los problemas relacionados con la tributación.

Con la inclusión de nuevos principios constitucionales, de carácter más económico y político que jurídico, a los cuales nos hemos referido en este capítulo, se vislumbra una tendencia a empoderar a la Administración Tributaria, tema que será analizado en el capítulo tercero de este trabajo.

³² J. Mogrovejo, *El poder tributario municipal...*, 26.

CAPÍTULO II

TENDENCIAS ACTUALES SOBRE IMPOSICIÓN EN LATINOAMÉRICA Y EUROPA

2.1 La clasificación tradicional de los tributos

Un Estado requiere de recursos y para obtenerlos debe haber ingresos, ya que, como lo señala Casás, “Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos que es tener un Gobierno costeadado por él”³³.

Los recursos del Estado, como lo señala García Vizcaíno, provienen de la explotación y administración de su patrimonio, de liberalidades de los particulares, del producto de sanciones pecuniarias, del uso de su crédito público, de la emisión monetaria y de los ingresos tributarios³⁴.

De estos enunciados se puede colegir que los habitantes de un Estado tienen el deber de contribuir, ya que una de las principales fuentes de ingresos para un Estado organizado son los tributos.

En el caso del Ecuador, el fin de los tributos está enunciado en el Artículo 6 del Código Tributario, que señala:

“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y

³³ José Oswaldo Casás, *El deber de contribuir como presupuesto...*, 231.

³⁴ C. García, *Derecho Tributario*, 48.

su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”³⁵

Los tributos tradicionalmente se han clasificado en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora, clasificación que también la recoge el Código Tributario del Ecuador, en su artículo 1. Dentro de estos, los impuestos generan en la mayoría de países la parte más importante de los ingresos públicos, y por tanto se constituyen en los principales elementos de recaudación; así por ejemplo, solamente en la Unión Europea, los impuestos representarían el 41% de ésta³⁶.

Al respecto, Ruiz Almendral, con acierto indica:

“Es evidente que el Estado Social precisa un sistema tributario para garantizar una fuente de financiación sostenida y estable. Dentro de los tributos, veremos que hay además razones para defender la preferencia por los impuestos, y en concreto, por aquéllos de carácter directo y personal, pues son más efectivos para el cumplimiento de los fines y objetivos del Estado”.³⁷

Por las razones señaladas, es decir la preferencia por los impuestos en cada Estado, éstos serán el objeto de esta investigación.

Existen varias definiciones de lo que se entiende por impuesto. García Vizcaíno define al impuesto como “... toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a

³⁵ Código Tributario, Codificación, R.O.-S 38, 14-IV-2005.

³⁶ M. Carmen Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta*, en *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la Experiencia Internacional*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Escuela de Verano, 2005, pp. 2.

³⁷ Violeta Ruíz Almendral, *Impuestos y Estado Social*, en Juan Zornoza Pérez, *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 20.

una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”³⁸.

Por su parte, Plazas Vega, al recoger los criterios de varios autores, define al impuesto como:

“...la prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado o a una comunidad Supranacional, como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o de la Comunidad Supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación.”³⁹

En general, podemos concluir que los impuestos consisten en prestaciones que se estructuran alrededor de muestras de capacidad económica y su fin es el aporte a los ingresos públicos.

Según la naturaleza de los impuestos y las manifestaciones de riqueza en las que inciden, estos se dividen en directos e indirectos. De la Garza manifiesta que esta clasificación, doctrinariamente, se la hace desde varios puntos de vista: a) Respecto a la incidencia del impuesto, son impuestos directos “aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio”⁴⁰ e indirectos, “aquellos que... el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva”⁴¹; b) Según el criterio administrativo, son impuestos directos, “los que gravan periódicamente –

³⁸ C. García, *Derecho Tributario*, 46.

³⁹ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2005, pp. 715.

⁴⁰ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994, pp. 387.

⁴¹ S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 387.

mensual, anualmente, etc.- situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser de la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma”⁴²; e indirectos, “aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes”⁴³; c) Según el criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva, el referido autor cita a Jarach y señala que son impuestos directos “los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático”⁴⁴; e indirectos “todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como las consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma”⁴⁵.

Es por esto que los diferentes países han optado por configurar sus sistemas o regímenes tributarios tomando esta clasificación tradicional de los impuestos en directos e indirectos, los primeros, refiriéndose a las manifestaciones de riqueza a través de la renta y el patrimonio; y los segundos, cuando nos referimos al consumo.

La división de los impuestos en directos e indirectos es una clasificación que si bien es cierto ha tenido críticas por varios autores, ha servido para la toma de decisiones básicas respecto a la tributación. Plazas Vega, en relación a este tema, señala que,

⁴² S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 388.

⁴³ S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 388.

⁴⁴ S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 389.

⁴⁵ S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 389.

“...[la] subdivisión en directos e indirectos es el más adecuado mecanismo para arribar a comentarios de conclusión sobre la actualidad y las perspectivas del sistema tributario”⁴⁶ y luego añade que esto también se aplica a la integración económica en el ámbito supranacional, así como es de ayuda para “establecer las condiciones en que es factible la concurrencia de impuestos nacionales y locales...”⁴⁷

Por lo tanto, independientemente de las críticas a esta clasificación, tomaremos los criterios generalmente aceptados por la doctrina y resumidos por Plazas Vega, a favor de la misma, respecto a lo que se entiende por cada uno de estos tributos.

2.2 Tendencias actuales sobre imposición en Latinoamérica y Europa

Como veremos más adelante, las legislaciones tributarias actuales a nivel internacional dan prioridad a la imposición directa sobre la indirecta, razón por la cual analizaremos su configuración y características, para posteriormente llegar a analizar las tendencias que actualmente se dan respecto de esta clase de tributación.

2.2.1 La preeminencia de la imposición directa

Plazas Vega, al mencionar la historia de la tributación, señala que en la antigüedad, en civilizaciones como Egipto, Grecia y Roma, predominaron los impuestos indirectos, al igual que en el medievo y la Edad Moderna. En esta etapa, no como impuestos al consumo, como modernamente se trata estos impuestos, sino a través del sistema de impuestos específicos. Los impuestos indirectos entendidos como los de consumo, apenas alcanzaron su auge en el siglo XX. Por otro lado, ya a partir de la

⁴⁶ M. Plazas, *Derecho de la Hacienda Pública...*, 745,746.

⁴⁷ M. Plazas, *Derecho de la Hacienda Pública...*, 263.

revolución francesa de 1789 empezaron a tomar auge los impuestos directos y de coparticipación entre las dos clases de tributación. Este auge de la imposición directa se habría dado con fundamentos en criterios de justicia, ya que este tipo de impuestos permiten progresividad, al contrario de los impuestos indirectos en los cuales, supuestamente el rico y el pobre pagarían por igual.⁴⁸

Como quedó señalado, los impuestos directos gravan la renta y el patrimonio. El impuesto a la renta, a decir de Ferreiro Lapatza, es un impuesto "...directo y personal, de carácter progresivo y subjetivo..."⁴⁹. El concepto de renta debe entenderse de acuerdo a las normas que lo regulen. En la mayoría de las legislaciones, este impuesto grava los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas que se establezcan por ley, como el caso de los beneficios de los socios en sociedades.

En el Ecuador, siguiendo esta tendencia, de acuerdo al Artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), se considera renta a:

"1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales..."⁵⁰

Por su parte, el impuesto al patrimonio es un impuesto personal, directo, objetivo, que grava el patrimonio neto de las personas físicas, entendiéndose como tal,

⁴⁸M. Plazas, *Derecho de la Hacienda Pública...*, 260.

⁴⁹J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 41.

⁵⁰Código Tributario, Codificación, R.O.-S 38, 14-IV-2005.

“...el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el sujeto pasivo, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor y de las deudas y obligaciones de las que tal sujeto deba responder...”⁵¹ El hecho imponible consiste entonces, en la titularidad de un patrimonio de la persona física, sujeto pasivo, de acuerdo con las normas que lo regulan. La base imponible, por su parte, será el valor de ese patrimonio neto menos las exenciones y deducciones establecidas por la ley.

En el Ecuador un ejemplo de impuesto al patrimonio es el del 1.5 por mil sobre los activos totales, que es un impuesto de carácter seccional, estipulado en el Artículo 553 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.

Cada régimen o sistema tributario estructura la imposición directa de acuerdo a los siguientes conceptos: a) El sujeto de imposición; b) El índice de capacidad contributiva; y, c) El gravamen que se impone⁵². Las legislaciones tributarias de cada país pueden acoger en una misma norma jurídica uno o varios de estos conceptos, que analizaremos a continuación:

2.2.1.1 Los sujetos de imposición directa

Los principales sujetos de imposición son las personas físicas o naturales y las sociedades. A su vez, para mayor facilidad y justicia en la tributación, se suele dividir a estas personas en residentes y no residentes, las cuales, dependiendo del régimen o sistema tributario imperante en su país, deben tributar, los residentes, de acuerdo a criterios de territorialidad o domicilio, y los no residentes, de acuerdo al criterio del

⁵¹ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 79.

⁵² IEF-AEAT-UNED-CEDDET-CIAT, *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Módulo 1 – Tema 5, pp. 8.

establecimiento permanente, del lugar donde esté la sede de dirección, para sociedades, o del lugar donde sea el domicilio fiscal del representante o responsable solidario, en los demás casos.

Respecto de las personas físicas o naturales, Ferreiro Lapatza, señala que “Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas que obtengan rentas gravadas por el impuesto.”⁵³

En cuanto a las personas jurídicas, no todas ellas son sujetos pasivos. Al respecto, el mismo autor señala:

“... las sociedades civiles, tengan o no personalidad, y las demás entidades carentes de ella... no tienen, según la Ley, la consideración de sujetos pasivos... Las rentas atribuibles a estas entidades no pierden su naturaleza originaria y se atribuyen, según las normas aplicables en cada caso, a las personas físicas o jurídicas que en ellas participen, formando parte, obviamente, de las rentas de estas personas...”⁵⁴

Sin embargo, sí existen casos en los cuales entidades sin personalidad jurídica pueden ser sujetos pasivos, como lo señalan Pérez de Ayala y González, quienes manifiestan que existen situaciones especiales en las que un ordenamiento jurídico pone a colectividades como sujetos de relaciones jurídicas, debido a sus características como autonomía administrativa, económica o patrimonial, o por su capacidad procesal activa.⁵⁵

Este es el caso del Ecuador, cuyo Código Orgánico Tributario, en su artículo 24 determina que son sujetos pasivos las personas naturales o jurídicas que, según la ley, están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyentes o

⁵³ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 43.

⁵⁴ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*,

⁵⁵ Pérez de Ayala y González, *Los sujetos pasivos sin personalidad y la capacidad de obrar*, Documento 15, Clase 9, Maestría en Derecho Tributario, Quito, UASB, 2001, pp. 1.

como responsables, pero la misma norma también se refiere a otras entidades que aunque carezcan de personalidad jurídica, pueden ser sujetos pasivos, tales como las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.⁵⁶

Siguiendo este criterio, el Artículo 4 de la LORTI, señala que son sujetos pasivos, las personas naturales, las sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país, pero también las sucesiones indivisas.

En relación a la división de los sujetos pasivos en residentes y no residentes, según Ferreiro Lapatza, este criterio “...sirve de base para determinar quiénes o qué hechos o relaciones quedan sujetos a lo dispuesto en la norma tributaria”⁵⁷, esto, de acuerdo a que sean residentes o no.

Marín Elizalde señala que “La residencia fiscal constituye un mecanismo jurídico mediante el cual el legislador de cada país relaciona a los contribuyentes, para efectos del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio, con una jurisdicción tributaria, con el objeto de sujetarlos a la ley tributaria y exigirles el pago de tales tributos.”⁵⁸

La residencia se determina de acuerdo a la legislación de cada país, pero en general, utilizando los criterios del citado autor, se puede decir que existen dos tipos de hipótesis para fijar la residencia en las distintas legislaciones, objetivas y subjetivas.

Las hipótesis objetivas para la determinación de la residencia son “...aquellas que solo requieren de una simple verificación del paso de un determinado lapso o

⁵⁶ Código Tributario, Codificación, R.O.-S 38, 14-IV-2005.

⁵⁷ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 42.

⁵⁸ Mauricio Marín Elizalde, *La residencia fiscal en Colombia*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pp. 1.

período de tiempo, para derivar la residencia.”⁵⁹ Este tiempo dependerá de lo que establezca el legislador.

Por su parte, las hipótesis subjetivas, de acuerdo al mismo autor, hacen relación a las situaciones personales del sujeto pasivo para derivar la residencia. Estas situaciones pueden ser, entre otras, que el contribuyente conserve su familia en un lugar determinado o su asiento principal de negocios.

Ahora, en cuanto a cómo tributan los residentes y no residentes, la doctrina establece dos criterios, el de la territorialidad o de la fuente y el del domicilio o nacionalidad. Según el primero, como lo señala Montaña, “...deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos”⁶⁰ y lo aplican los países menos desarrollados que reciben capitales del exterior o inversión extranjera. Este es el criterio que se aplica en el Ecuador de acuerdo al Artículo 2 de la LORTI, que señala:

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

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.”⁶¹

Por su parte, el criterio del domicilio, también conocido como de nacionalidad, de acuerdo a Jaramillo, “...busca, por sobre todas las cosas, la vinculación del ciudadano de un país a través de la relación contribuyente-protección. Resalta el deber

⁵⁹ M. Marín, *La residencia fiscal en Colombia*, 6.

⁶⁰ César Montaña, *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1999, pp. 66.

⁶¹ Artículo reformado por la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

de contribuir como una contraprestación del servicio que recibe del Estado dentro y fuera de las fronteras.”⁶² Montaña, por su parte, explica este criterio como:

“... el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y el contribuyente, deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria, se afianza en el hecho de que este último tenga su domicilio o residencia dentro del espacio limítrofe de aquel. De esta forma, se grava al domiciliado o residente respecto a todas las rentas que perciba, ya sea que éstas provengan del país de su domicilio o desde un país extranjero”.⁶³

A esta forma subjetiva de gravar, en la que prevalecen los criterios de vinculación para establecer la residencia, se le conoce también como el criterio de la renta mundial, como lo veremos más adelante, al hablar del gravamen que se impone a los sujetos de tributación.

Respecto al domicilio de las personas no residentes, como ya se señaló, éstas también pueden ser sujetos de imposición, para determinar lo cual, se utilizan diversos criterios: a) El establecimiento permanente donde se radica la efectiva gestión administrativa y la gestión de los negocios; b) En los demás casos se fija en el domicilio del representante o en el del responsable solidario.

El criterio del establecimiento permanente o de domicilio de negocios, de acuerdo a Montaña, se aplica para designar el lugar donde una persona individual o colectiva desarrolla su actividad, pero como las personas pueden desarrollar sus actividades en varios países, la potestad tributaria le va a corresponder a aquél o aquellos donde la persona tiene un establecimiento permanente, y no donde realiza actividades eventualmente.⁶⁴

⁶² Juan Francisco Jaramillo, *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional*, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis, 2006, pp.95.

⁶³ C. Montaña, *El Ecuador y los problemas...*, 63.

⁶⁴ C. Montaña, *El Ecuador y los problemas...*, 68.

En el Ecuador, la figura del establecimiento permanente está contenida en el último inciso del artículo 8 de la LORTI, que señala:

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

Para los no residentes sin establecimiento permanente, se determina su domicilio donde se encuentre su representante o responsable solidario. Ferreiro Lapatza, al respecto se refiere a la legislación española y pone como ejemplo el caso de rentas derivadas de bienes inmuebles, caso en el cual, el domicilio fiscal se fija en el del representante o en el inmueble en cuestión; En los demás casos se fija en el domicilio de los representantes o en el de los responsables solidarios, que los define como aquéllos “... quienes paguen los rendimientos sujetos al impuesto, así como al depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente de los que deriven rentas sujetas”.⁶⁵

2.2.1.2 El índice de capacidad contributiva

El índice de capacidad contributiva es tomado en cuenta por las legislaciones de los diferentes países para medir el patrimonio que logra tener una persona a determinada fecha o por adquisiciones patrimoniales por cualquier causa que pueda incrementar su renta o su patrimonio, de ahí que este criterio también sea adecuado para medir su

⁶⁵ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 75.

riqueza.⁶⁶ De este concepto también han surgido imposiciones específicas como las que se refieren a herencias, legados y donaciones, criterio que también es acogido por la legislación ecuatoriana que como grava estas manifestaciones de riqueza, conforme lo establecido en el Artículo 36 de la LORTI.

La legislación ecuatoriana además establece varios impuestos directos que consisten en manifestaciones o incrementos en la riqueza de los contribuyentes, los cuales serán brevemente analizados en el capítulo tercero de este trabajo.

2.2.1.3 El gravamen que se impone a los sujetos de tributación

El gravamen que se impone a los sujetos de tributación puede recaer sobre su patrimonio o renta, de forma global o parcial, también llamada *cedular*.

La renta global se refiere a la renta obtenida por las personas naturales y jurídicas, tanto en territorio nacional, como en el extranjero. También se denomina *renta mundial* porque grava a los contribuyentes por toda la renta que perciben, es decir, como lo señala Montaña, por "... la obtenida en fuente nacional o doméstica y la obtenida por fuente radicada en cualquier Estado extranjero."⁶⁷ Esta forma de imposición, a decir del citado autor, prevalece en los países desarrollados y exportadores de capital.

En el Ecuador, a pesar de no estar dentro de este grupo de países desarrollados, a partir de las reformas tributarias vigentes desde el 2008, también se aplica el criterio de renta global o mundial, como lo señala el Artículo 1 de la LORTI, al establecer el impuesto a la renta que señala: "Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las

⁶⁶ IEF-AEAT-UNED-CEDDET-CIAT, *Maestría Internacional en Administración Tributaria...*, 8.

⁶⁷ IEF-AEAT-UNED-CEDDET-CIAT, *Maestría Internacional en Administración Tributaria...*, 66.

sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”⁶⁸

La renta cedular, en oposición al concepto anterior, como lo señala Plazas Vega, hace relación al origen de las rentas con el fin de incidir en mayor grado sobre las rentas de capital que sobre las de trabajo.⁶⁹

2.2.2 Tendencias actuales en el impuesto a la renta

La focalización en la recaudación del impuesto a la renta, a decir de Moreno, se daría por cuanto se trata de un tributo de carácter personal, establecido de forma directa sobre el mejor indicador de capacidad de pago de los individuos que es la renta, por lo que supone un instrumento esencial para alcanzar objetivos redistributivos y dar cumplimiento al principio de equidad; y, porque al tener como objeto de imposición la renta personal, esto le da un carácter universal ya que recae con generalidad sobre todos los ciudadanos.⁷⁰

Analizaremos las tendencias que se han dado en relación al impuesto a la renta de personas físicas y el impuesto a la renta de sociedades, cuya recaudación, en varias legislaciones es el principal, por ejemplo, en la Unión Europea, como se refirió anteriormente. Para el efecto, partiremos de la doctrina española, la cual ha desarrollado estos temas.

Cabe mencionar, sin embargo, que en el Ecuador, la fuente de mayor recaudación se centra en los impuestos indirectos, y en especial, en el Impuesto al Valor

⁶⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O.-S 325, 14-V-2001.

⁶⁹ M. Plazas, *Derecho de la Hacienda Pública...*, 784.

⁷⁰ M. Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal...*, 2.

Agregado IVA.⁷¹, aunque también el impuesto a la renta es una fuente importante de recaudación para las arcas fiscales.

2.2.2.1 Tendencias de impuestos a la renta de personas naturales

La doctrina española, respecto sobre las tendencias actuales sobre la imposición a la renta de personas físicas nos habla principalmente de tres modelos de imposición sobre la renta que se fundamentarían en la experiencia comparada de los principales países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Estos son: a) El modelo extensivo; b) El modelo sintético; y, c) El modelo dual.

El *modelo extensivo*, de acuerdo a los Conceptos de Hacienda Pública 2009-2010 de la Universidad Nacional a Distancia de España, fue propuesto por Haig-Simons y consiste en un modelo de imposición personal en el que se suman todos los ingresos del contribuyente, sin establecer diferencias entre ellos, lo cual le da a este modelo un carácter progresivo, que se traduciría en una recaudación elevada.⁷²

Moreno señala que este modelo ha sido aplicado por los países miembros de la OCDE desde la segunda mitad de la década de los ochentas hasta la actualidad, especialmente en aquéllos en vías de desarrollo o con economías en transición, los cuales han hecho reformas importantes en sus sistemas tributarios, de tal manera que han aparecido múltiples diseños de acuerdo a cada país, pero con una tendencia en común, que es la reducción progresiva de la importancia de la imposición directa a

⁷¹ Hasta octubre de 2011, la recaudación del impuesto a la renta ascendió a USD \$ 2709'297.070,89, mientras que los ingresos provenientes del I.V.A. fueron de USD \$ 4073'109.004,94, de acuerdo a datos publicados en la página web del Servicio de Rentas Internas. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>.

⁷² <http://es.scribd.com/doc/50269505/98/Impuesto-sobre-la-renta-extensivo>.

personas físicas, frente a la intensificación de la imposición indirecta y directa a personas jurídicas. Entre las modificaciones que estos países habrían hecho al impuesto a la renta de personas naturales, están: la extensión de bases imponibles, aplanamiento sucesivo de tarifas, eliminación progresiva de exenciones, reducciones y desgravaciones, reducción de sistemas generalistas de incentivos, diseño de estructuras liquidatorias más claras y sencillas, mayor reconocimiento de la situación familiar, reducción de la imposición sobre las personas y las rentas, división de la base única de tributación en relación a un tratamiento diferenciado de las rentas del capital y ganancias de capital respecto al trabajo, abandono progresivo de la tributación conjunta a favor de la tributación individual; y, primacía de las consideraciones de eficiencia y equidad horizontal y subordinación de los principios de equidad vertical y redistribución.

Como se analizará en el Capítulo tercero de este trabajo, éste sería el modelo imperante en el Ecuador.

El *modelo de carácter sintético*, de acuerdo a Picos Sánchez, del Instituto de Estudios Fiscales con sede en España, se habría originado por la globalización económica y la competencia fiscal internacional, concretándose en tratamientos diferenciados para las rentas de capital⁷³ y toma en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes para gravar con el Impuesto a la Renta a las personas físicas. Moreno señala que estas circunstancias hacen relación a situaciones como: el tamaño familiar, la edad de los miembros, descendientes, ascendientes y las discapacidades de sus miembros. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que, al ser este

⁷³ Fidel Picos Sánchez, *Modelo Dual de IRPF y Equidad: Un nuevo enfoque teórico y su aplicación al caso español*, disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2004_4_08Sintesis.pdf

impuesto de tipo progresivo, los efectos sobre la tributación familiar van a variar de acuerdo a cómo se den tales situaciones⁷⁴. Este modelo es el que tiene España.

Al respecto de este modelo de tributación, es oportuno citar el criterio de Ferreiro Lapatza, quien al referirse al impuesto a la renta de personas físicas señala que el ideal de un sistema tributario justo sería en el que únicamente existiera impuesto a la renta, aunque esto sea irrealizable. Esto es porque este impuesto permite no solamente el beneficio del Estado y por ende de la sociedad, desde un punto de vista económico, sino porque al tratarse de un impuesto progresivo, también puede considerar factores sociales y situaciones particulares de cada contribuyente, lo cual lo hace más justo. Por eso señala que ya no se utiliza solamente el criterio de territorialidad sino con un sentido más subjetivo, como en la ley española, se ha introducido reducciones en razón de la edad o cargas familiares ascendientes o descendientes. También está exenta la renta por trabajo personal hasta un cierto valor.

El *modelo dual*, de acuerdo a Picos Sánchez, habría nacido en la década de los noventa y aplicado inicialmente en los países escandinavos, aunque ahora se lo aplican la mayoría de los países occidentales. Consiste en separar la renta del individuo en dos bases imponibles, trabajo y capital; y gravar éstas de forma diferenciada, mediante tarifa progresiva la primera y tipo único la segunda. Esta separación se traduciría en eficiencia y equidad, aunque a decir del mismo autor, no se puede afirmar que en términos generales este modelo grave menos una renta que otra, ya que esto dependerá de las características concretas del impuesto dual y de su interacción con una población determinada.⁷⁵

De acuerdo a Moreno, este modelo surgió como una propuesta para minimizar la repercusión de la existencia de paraísos fiscales que se caracterizan por atraer a los

⁷⁴ M. Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal...*, 5.

⁷⁵ F. Picos, *Modelo Dual de IRPF y Equidad...*

contribuyentes de otros Estados con bases imponibles atractivas y secreto en la información. Además señala que este modelo se suele aplicar de dos maneras: Un “modelo dual puro”, donde todas las rentas de capital se tratan por igual, como sucede en los países nórdicos; y un “modelo dual encubierto” que se aplica en España y otros países donde solo determinadas rentas de capital reciben un tratamiento diferenciado.⁷⁶

Existen también *otras propuestas académicas* creadas a partir de mediados de los años ochenta.

Entre estas propuestas están el *Flat Tax* de Hall y Rabuschka, también llamado *impuesto plano o lineal* y el de la renta básica de Atkinson. Analizaremos brevemente cada una de ellas.

La propuesta de *flat tax o impuesto plano*, fue realizada por los académicos de la Universidad de Stanford, R.E. Hall y A. Rabuschka a partir del año 1985. Este modelo de impuesto, como señala Lewin Figueroa, fue propuesto originalmente para sustituir el impuesto a la renta en Estados Unidos por uno más simple y sobre la base del consumo. Se caracteriza por tener una base gravable amplia, similar a un impuesto directo sobre el consumo; con una tarifa única, generalmente inferior al veinte por ciento; con deducciones y exenciones restringidas; que no se aplicaría sobre ganancias de capital, dividendos ni herencias; cuyas declaraciones tributarias sean sencillas; y, aplicable solamente a la renta de fuente nacional. Este impuesto, se habría aplicado a partir de la década de los noventa, con sus propias características en países como Estonia, Lituania, Latvia, Rusia, Ucrania, Eslovaquia, Georgia y Rumania⁷⁷.

Moreno señala que mediante este sistema se eliminaría el impuesto a la renta tanto de personas físicas como de sociedades que se reemplazarían por un impuesto

⁷⁶ M. Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal...*, 6.

⁷⁷ Alfredo Lewin Figueroa, *Progresividad del Sistema Tributario, “Flat Taxes” y los Impuestos Duales*, en García Noboa César, *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp.659.

único sobre los salarios y pensiones, así como sobre las empresas. Este impuesto tendría un tipo o tarifa única en todos los casos y sus ventajas serían, por una parte, la eficiencia porque se eliminarían los desincentivos al ahorro y la inversión; y, por otra, la equidad porque al no haber deducciones tampoco ingresarían las rentas en especie. Sin embargo, las críticas a estas supuestas ventajas son, en relación a la eficiencia, que no existe una evidencia convincente respecto de la influencia de las variables fiscales sobre el nivel de ahorro e inversión; y en relación a la equidad, que el consumo está en manos generalmente de las personas de más edad y de los más ricos, lo cual implica que las personas con mayor capacidad económica tributarían en menor proporción ya que en el consumo no están incluidas las herencias y donaciones. Esto significa que en el impuesto se deberían incluir las herencias y las donaciones como consumo, lo cual no es razonable. Por otra parte, las empresas buscarían cada vez más estrategias empresariales para obtener deducibles. Otra crítica señala además que este impuesto tendría que combinarse con el impuesto al valor agregado, lo cual podría acarrear un grado no determinado de presión fiscal indirecta.⁷⁸

El *modelo de la renta básica de Atkinson* apareció en 1995. “Consiste en la supresión del sistema de contribuciones a la seguridad social, el subsidio del desempleo, la regularización sobre el salario mínimo y los sistemas de sostenimiento de renta de los más pobres, y su sustitución por una renta básica de ciudadanía en el contexto de un IRPF [Impuesto a la renta de personas físicas] con tipo único”⁷⁹ En este sistema tampoco se admitirían deducciones.

Es decir, este sistema reemplazaría las prestaciones sociales y el impuesto a la renta como está configurado actualmente, por otro que trataría de implementar

⁷⁸ M. Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal...*, 9.

⁷⁹ M. Moreno, *La Reforma de la Imposición Personal...*, 8.

beneficios del Estado al bienestar de toda la población, inclusive a aquélla que actualmente no se beneficia.

Sin embargo, los inconvenientes serían que para implementar un sistema así, se debería incorporar tarifas muy altas del impuesto a la renta, no alcanzaría para financiar los beneficios sociales de la colectividad y desincentivaría el trabajo.

2.2.2.2 Tendencias de impuestos a la renta de sociedades

En cuanto a la imposición directa a las sociedades, al contrario de lo que sucede con el impuesto a la renta de personas físicas, para éstas, en cuanto a la tarifa del impuesto, se suele aplicar criterios de proporcionalidad y no de progresividad, porque generalmente el porcentaje de la utilidad gravada que se paga como impuesto es lineal, es decir, para todas las sociedades se aplica un mismo porcentaje, independientemente de sus ingresos.

Como lo señala Paredes⁸⁰, hay pocos países con sistemas de imposición progresivos en el impuesto a las sociedades; ejemplo de ello son Holanda y Reino Unido cuyo objetivo sería el apoyo a las pequeñas y medianas empresas.

En Ecuador, el impuesto a la renta a las sociedades, también es lineal y proporcional, ya que el Artículo 37 de la LORTI grava a todas las sociedades con un 25% del impuesto a la renta⁸¹

⁸⁰ Raquel Paredes, *La Reforma de los impuestos empresariales*, Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Escuela de Verano, 2005, Pág. Raquel Paredes, *La Reforma de los impuestos empresariales*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005, pp. 1.

⁸¹ Esta tarifa que fue reformada por la primera disposición transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que establece que la deducción será progresiva, es decir, para el 2011 la tarifa será el 24%, para el 2012 el 23%, y desde el 2013 en adelante, será del 22%. R.O.-S 351, 29-XII- 2010.

Por otra parte, esta renta se grava independientemente de la fuente de la que procede, es decir del tipo de negocio, así como de los componentes de esa renta, por lo cual no importa si la renta viene de la actividad principal de la sociedad o de rendimientos financieros resultado de otras operaciones. Esto significa, en resumen, que lo que se grava es el incremento patrimonial o el beneficio que se derive del resultado contable realizado de acuerdo a la ley en un período relativo a un ejercicio económico determinado, pues este resultado contable determinará la base imponible, ya que tomará en cuenta las exenciones y deducciones permitidas por la ley dentro de ese período.

De acuerdo al citado autor, la imposición a las sociedades ha sido controvertida, principalmente por dos argumentos en contra. Una de éstas, es que las rentas obtenidas en realidad son rentas de los socios quienes tributan primero por la renta generada por la sociedad y segundo como personas físicas o naturales, lo cual podría implicar una sobre imposición interna de tales rentas, a criterio de Ferreiro Lapatza, sufriendo inclusive un trato discriminatorio en relación a otros tipos de rentas, ya que castiga las rentas sociales, influyendo en el empleo. Otro argumento es que existe un trato desigual, discriminatorio e injustificado de las rentas sociales frente a otras rentas que reciba una persona natural.

Sin embargo, frente a estos criterios en contra, hay también criterios a favor que parecen ser de más peso que aquéllos. En primer lugar, varias legislaciones han tomado medidas para paliar la sobreimposición de personas naturales que son socios o accionistas de sociedades. El más difundido, de acuerdo a Ferreiro Lapatza es aquél “que defiende la integración del impuesto sobre las Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto a los beneficios distribuidos, que serían tenidos en cuenta a efectos fiscales, únicamente, en definitiva, en cuanto renta de las personas

físicas llamadas a percibirlos, y la conservación del Impuesto sobre Sociedades como impuesto independiente a cuanto a los beneficios no distribuidos.”⁸²

Por otra parte, se señala que no es posible medir con exactitud la posible distorsión en el mercado que se produciría por la imposición sobre sociedades y pudiera ser que esta distorsión fuera mínima en relación con los beneficios de la tributación de las sociedades porque ésta permite una mejor redistribución de la carga impositiva por parte de quienes tienen mayores beneficios y por ende mayor capacidad económica, en este caso, las sociedades; beneficios que no se refieren a una persona natural en particular sino a un conjunto de socios y accionistas que reciben mayores ganancias que las personas naturales por sí mismas; es decir la imposición a las sociedades estaría relacionada con el principio de justicia.

Es por esto que este impuesto, a pesar de los criterios en contra, ha tenido gran difusión en las sociedades capitalistas ya que ha servido como un instrumento político y económico que los legisladores han tomado en cuenta para lograr los fines del Estado.

En la imposición a las sociedades también es trascendental el criterio territorial, pues para efectos de tributación, se debe distinguir entre sociedades residentes y no residentes.

2.2.3 Los impuestos heterodoxos

Al hablar de las tendencias actuales en la tributación, no se puede dejar de lado el movimiento que se ha dado en América Latina para la creación de nuevos impuestos que se adaptan de una mejor manera a su realidad socio-económica y que se alejan de los impuestos tradicionales.

⁸² J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 73, 74.

A estas tendencias se les denomina *impuestos heterodoxos*, que fueron nombrados así por Darío González en su obra “La política tributaria heterodoxa en los Países de América Latina”, para referirse a los nuevos impuestos o métodos de tributación desarrollados en los países de América Latina, en los cuales la doctrina clásica de tributación que se fundamenta en impuestos a la renta, el patrimonio y el consumo, ha presentado problemas prácticos de aplicación, debido a problemas fiscales específicos, como altos niveles de evasión, bajo nivel de conciencia fiscal, el nivel de las maniobras fraudulentas y el bajo nivel de presión fiscal en estos países; así como la limitada capacidad de las administraciones tributarias para implementar un sistema tributario tradicional u *ortodoxo*, como lo nombra el autor, debido al elevado gasto fiscal.

La finalidad de estos impuestos es gravar la renta o el consumo, que es evadida por los contribuyentes en los impuestos que integran el régimen general, ya que se caracterizan por ser de fácil control y recaudación por parte de las administraciones tributarias.⁸³

Sin embargo, también estos impuestos han tenido críticas por parte de los analistas económicos que han los han definido, según el mismo autor, como distorsivos o regresivos, específicamente por los efectos no deseables que provocan sobre los agentes económicos.

Entre los principales impuestos heterodoxos de los regímenes o sistemas tributarios latinoamericanos están los siguientes: a) Impuestos a los activos empresariales (IA); b) Impuestos a las transacciones financieras (ITF); c) Impuestos presuntivos sobre la renta (IPSLR); d) Regímenes simplificados para pequeños

⁸³ Darío González, *Modelo Tributario en los Países de América Latina: Procesos de Integración y Armonización Fiscal*, documento preparado para la *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, CEDDET, IEF, Madrid, 2008, pp. 4.

contribuyentes (RS); e) Impuesto de Tasa Única (IETU); y, f) Derechos de exportación (DE).

En Ecuador, siguiendo esta tendencia, también se han dado impuestos heterodoxos, como el Impuesto a la Circulación de Capitales ICC, que fue adoptado a finales de 1998 y se aplicó en los ejercicios fiscales de 1999 y 2000 y consistía en aplicar una tarifa del 1% a las transacciones bancarias, como reemplazo del Impuesto a la Renta, aunque debido a sus características de inmediata y fácil recaudación, posteriormente se planteó una fórmula mixta, manteniendo este impuesto conjuntamente con el de la renta.⁸⁴

A partir de las reformas introducidas desde el año 2008, también existe un régimen impositivo simplificado para pequeños contribuyentes o RISE, como se verá en el capítulo tercero de este estudio, aunque desde ya cabe señalar, siguiendo a González que los regímenes simplificados se han aplicado durante las dos últimas décadas en la mayoría de países de Latinoamérica y fueron creados con la idea de que los informales y pequeños contribuyentes tributen ya que constituyen un universo grande, no organizado y cuya tributación no es significativa para el Estado; por esta razón, utiliza formas simplificadas y presuntivas de tributación, con cuotas fijas de pago mensual. Generalmente sustituye a otro impuesto. Su fin no es la recaudación como tal, sino que tiene como objetivo abaratar costos de administración y controlar eficientemente un gran número de contribuyentes que de acuerdo al autor tienen bajos niveles de ingresos y altos índices de bajo nivel de escolaridad, por lo que este tipo de impuesto se adecúa la realidad socioeconómica América Latina.⁸⁵

⁸⁴ http://movimientos.org/show_text.php3?key=1371.

⁸⁵ D. González, *Modelo Tributario en los Países...*, 41.

2.2.4 Problemas de doble imposición

Son problemas que se presentan cuando un mismo contribuyente está obligado a pagar impuestos dos o más veces con fundamento en un mismo hecho imponible y en un mismo período de tiempo. Estos problemas pueden darse cuando hay confluencia de tributos, tanto dentro de un Estado o a nivel internacional.

Troya Jaramillo señala que la doble imposición se produce con mayor frecuencia sobre la renta y el patrimonio, aunque eventualmente también podría suceder sobre impuestos indirectos. Al respecto señala que

“... no se puede descuidar de que una excesiva carga impositiva vía impuestos indirectos aplicados a la producción, circulación y consumo de bienes y servicios, originada en diferentes competencias tributarias, constituye una inequitativa doble imposición que desalienta el comercio internacional y produce efectos dañosos a la economía.”⁸⁶

Respecto de los problemas de doble tributación internacional sobre impuestos directos, Serrano Antón afirma que estos se presentan como una de las consecuencias principales que se derivan de la implantación del principio de la renta mundial, de ahí que los Estados deban mitigar los problemas de doble imposición que afecten a los residentes que obtengan su renta en el extranjero.⁸⁷

Troya Jaramillo, remitiéndose a Rinsche y Molina, señala por su parte, que el origen de estos problemas son los siguientes supuestos: “1) Si la imposición personal se

⁸⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, en *Estudios Jurídicos*, vol. 4, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, pp. 35,36.

⁸⁷ Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Corporación de Estudios Financieros, 2001, pp. 98.

sujeta a la nacionalidad o domicilio y la real a la fuente o situación de los bienes; 2) Cuando se utilizan diferentes criterios para decidir el sometimiento personal , como cuando un país se basa en el domicilio y otro en la nacionalidad; 3) Cuando se aplican diferentes criterios a la imposición real, así el lugar de la conclusión de un contrato y la existencia de una instalación fija; y 4) Cuando se aplican diferentes conceptos sobre un mismo hecho que sirve para determinar al Estado impositor competente. Así sobre lo que es el domicilio o la residencia.”⁸⁸

Entre los problemas de doble imposición también se encuentran los que enfrentan los socios o accionistas de una empresa al tributar por sus dividendos, sea que la empresa esté en su domicilio o fiscal o en el extranjero.

2.2.5 Medidas de corrección de la doble imposición

Para evitar la doble imposición internacional, existen medidas unilaterales y medidas bilaterales o multilaterales.

Son *medidas unilaterales*, las que se adopta en la legislación interna de cada Estado por su propia iniciativa. De acuerdo a Montaña, es quizás el método más utilizado, ya que está al alcance de los estados; además, “deja incólume la soberanía de los estados, ya que cada Estado por sus propios derechos autolimita su potestad tributaria, lo que difiere de los concernos bilaterales, ya que en ellos siempre estarán presentes concesiones o transacciones de quienes los suscriben”.⁸⁹

⁸⁸ Teodoro Rinsche Núñez y Hernán Vicente Molina, *De la Doble Tributación Internacional*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, pp. 9 y 10, citado por J. Troya, *Derecho Tributario Internacional*, 37.

⁸⁹ C. Montaña, *El Ecuador y los problemas...*, 7.

Paredes, señala que estas medidas las adopta la legislación interna de un Estado de manera independiente, sin tomar en cuenta la existencia de compensaciones recíprocas aplicadas por otro país.⁹⁰

Dentro de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición tenemos siguientes: a) Dedución; b) Exención; c) División del Producto; d) Reparto de la materia imponible; e) El crédito tributario o *tax credit*, f) El método de aplazamiento.

El *método de deducción*, es aquél que consiste en deducir de la base imponible del impuesto del país de residencia del contribuyente, los impuestos que este hubiere pagado en el país de la fuente, los cuales son considerados como gasto. De acuerdo a Paredes, este método solamente resuelve el problema parcialmente.⁹¹

El *método de exención* de acuerdo a Montaña, “Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior”. De acuerdo a Paredes, este método corrige el problema totalmente y se presenta en dos modalidades: a) un sistema de Exención en Origen, que consiste en que la exención es concedida por el país de origen de la renta; y b) un sistema de Exención en Destino, es decir, cuando la exención es concedida por el país de residencia que percibe la renta. Este último sistema, a su vez tiene dos modalidades: b.1) Exención integral, mediante el cual el país de origen grava la renta obtenida en su territorio y el país de residencia no incluye esta renta en la base imponible ni es utilizada para el cálculo de la tarifa impositiva a aplicar; y, b.2) Exención con Progresividad, en el cual el país de residencia no grava las rentas

⁹⁰ Rafael Paredes, *La Reforma Fiscal y el Proceso de Globalización Económica*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005, pp. 5.

⁹¹ R. Paredes, *La Reforma Fiscal...*, 6.

obtenidas en el extranjero, pero las suma a las rentas obtenidas localmente para determinar una tarifa media aplicable.⁹²

La *división del producto* como lo señala Troya, remitiéndose a Borrás, es el caso en el cual "... un Estado, sin requerir que se discuta la prevalencia de tal o cual criterio de atribución de competencia tributaria, aplica el impuesto y luego entrega al otro la parte correspondiente. Sería el caso de Estados especialmente relaciones entre sí por la institución del protectorado, ya extinguida, o por constituir uno enclave en el otro..."⁹³

El método del *reparto de la materia imponible*, señala Troya, citando a la misma autora, consiste en atribuir exclusivamente a un Estado la aplicación de impuestos sobre algunas materias imponibles, al reconocer la existencia de un determinado criterio de atribución.⁹⁴

En el método *de crédito tributario o tax credit* consiste en que el país del inversionista o exportador del capital, grava la totalidad de las rentas producidas tanto en el territorio nacional como en el extranjero, y del resultado obtenido se descuenta un valor equivalente a los impuestos pagados por renta en el exterior. Con esto, de acuerdo a Montaña, se neutralizan los beneficios o exenciones que eventualmente dispusieren los países receptores del capital, por lo cual sería lesivo para los países en vías de desarrollo.⁹⁵

Este método se presenta en cuatro modalidades:

⁹² R. Paredes, *La Reforma Fiscal...*, 6,7.

⁹³ Alegría Borrás, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico Internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pp. 19, citada por J. Troya, *Derecho Tributario Internacional*, 38.

⁹⁴ A. Borrás, *La Doble Imposición...*, 8.

⁹⁵ C. Montaña, *El Ecuador y los problemas...*, 75,76.

a) Crédito fiscal pleno o imputación integral, mediante el cual el país de residencia permite la deducción del impuesto pagado en el extranjero, aunque este supere al del país de residencia.

b) Crédito amplio o *Tax Sparing*. En este sistema la deducción no es solamente de los impuestos efectivamente pagados en el exterior, sino de lo que se debió pagar y no se pagó por haber existido en ese momento, en el país extranjero, medidas de política económica que redujeron el impuesto, como generalmente lo hacen países en vías en desarrollo que desean captar capitales, como lo señala Montaña.⁹⁶

c) Crédito por impuesto subyacente o *Underlying Tax Credit*, en el que se permite la deducción de todos los impuestos obtenidos en el extranjero, sean éstos con fundamento jurídico, como contribuyente, o económico; y,

d) Crédito por impuestos no pagados, en el que se permite la deducción de los impuestos pagados y de los que se debían haber pagado en el país de la fuente, pero no se lo hizo porque éstos eran materia de una exención o desgravación en este país. Este sistema tiene una variante denominada *matching credit*, por el cual se permite la deducción de impuestos no pagados en un porcentaje alzado, de tal manera que la deducción puede ser superior a los beneficios fiscales concedidos en el país de origen de la renta.

El *método de aplazamiento* es en el que el país del domicilio posterga la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades del país de la fuente.

Las *medidas bilaterales o multilaterales* se establecen a través de acuerdos o convenios entre dos o más países. Los convenios de carácter bilateral o convenios de

⁹⁶C. Montaña, *El Ecuador y los problemas...*, 75,76.

doble imposición son los más utilizados; los multilaterales son poco frecuentes y requieren de una mínima armonización de las normativas fiscales de los países.

Los convenios de doble imposición además son una medida para evitar el fraude fiscal, como se verá más adelante en este trabajo.

En el Ecuador se aplica el método de la exención, a excepción de rentas provenientes de paraísos fiscales, caso para el cual no se aplica ningún método de corrección de las medidas de doble imposición. Así lo establece el Artículo 49 de la LORTI que señala:

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

En cuanto a las medidas de corrección de la doble imposición que enfrentan los socios o accionistas de una empresa al tributar por sus dividendos, cuando la empresa también ha tributado, Paredes nos menciona el de la exención y el de crédito fiscal o imputación.

En el primer caso solamente una parte del dividendo percibido es gravada en el impuesto a la renta personal y lo aplican la mayoría de países de la Unión Europea. En el segundo caso, es decir, de crédito fiscal o imputación, se incluyen en la base imponible los dividendos percibidos y el impuesto de sociedades en relación a esos dividendos, y de la cuota se puede deducir el impuesto incluido en la base. Se aplica en países como España, Finlandia, Francia, Italia, Portugal y Reino Unido. Este sistema también se aplica para personas jurídicas socias o accionistas de una sociedad, sea con

deducción total o parcial según los casos. Lo aplican España, Finlandia, Francia, Italia y Portugal.⁹⁷

Respecto a problemas de doble tributación entre socios que reciben dividendos de empresas situadas en diferentes países, el mismo autor señala que un método utilizado es el denominado de *contabilidad separada* que tiene como objetivo que se calcule el beneficio imponible por cada filial, sucursal o establecimiento permanente, es decir, se trata a cada uno como una empresa diferente que opera independientemente.

Respecto del caso de España, el autor Ferreiro Lapatza señala que en este país, en los años 1995 y 1998 se estableció "...un régimen de transparencia por el cual además de tributar por el impuesto sobre sociedades, las bases imponibles de las sociedades transparentes se imputan a los socios en proporción a su participación"⁹⁸

En el caso del Ecuador, que maneja el concepto de renta global, a partir de las reformas introducidas en el año 2009, utiliza el método de crédito fiscal o imputación, esto de acuerdo al Artículo 36 letra e) de la LORTI que establece:

"e) Los dividendos y las utilidades de sociedades así como los beneficios obtenidos por fideicomisos mercantiles, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global, tendiendo derecho a utilizar, en su declaración de impuesto a la renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor al 25% de su valor. El crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global."⁹⁹

⁹⁷ R. Paredes, *La Reforma Fiscal...*, 3,4.

⁹⁸ J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 54.

⁹⁹ Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, R.O. 94, 23-XII- 2009.

2.2.6 Medidas anti elusión, evasión y transparencia fiscal internacional

La *evasión fiscal internacional*, siguiendo a Ogea Ruíz, puede definirse como:

“... la utilización por parte del sujeto pasivo de medios fraudulentos con la intención de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio de alta tributación, trasladando su localización a territorios de baja o nula carga impositiva, tales como los paraísos fiscales.”¹⁰⁰

Mientras que el término *evasión* tiene una connotación de ilegalidad y fraude, el término *elusión* tomando el criterio de Arnold y McIntyre, se refiere a transacciones o arreglos realizados por los contribuyentes para minimizar la cantidad de impuesto a pagar de una manera legal.¹⁰¹

Paredes, sin embargo, señala que si la práctica dirigida a reducir o eliminar la factura impositiva se realiza dentro del marco legal de una manera aceptable, estamos hablando de *planificación fiscal*, aunque en la práctica, señala la autora, puede ser muy difícil distinguir las situaciones a las que se refieren la evasión, la elusión y la planificación fiscal¹⁰².

A nivel internacional, uno de los principales mecanismos de elusión y evasión fiscal, como quedó señalado, son los paraísos fiscales, que son países donde las tarifas de impuestos son reducidas o nulas sobre la renta generada en su territorio con el

¹⁰⁰ Rodrigo Ogea Ruíz, *La Legislación Española y los Paraísos Fiscales*, en Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001, pp. 825.

¹⁰¹ Brian J. Arnold y Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Boston, Kluwer Law International, pp. 57.

¹⁰² R. Paredes, *La Reforma de los impuestos empresariales*. 5.

objetivo de atraer los capitales de las personas que en sus países de residencia u origen tendrían una elevada carga impositiva, razón por la cual los beneficios tributarios van acompañados de secreto en la información bancaria sobre los contribuyentes. El beneficio que obtienen los paraísos fiscales por estas ventajas para los contribuyentes, es la atracción de capitales.

Gordon, citado por Atchabahian, define a un paraíso fiscal como “cualquier país que tenga una tasa impositiva baja o que carezca de impuestos por completo, con respecto a todos o a una categoría de ingresos, y que además ofrezca cierto nivel de secreto bancario o comercial.”¹⁰³

Atchabahian además señala los aspectos de naturaleza impositiva que caracterizan a los paraísos fiscales. Estas son: a) que no existe impuesto sobre la renta de las sociedades ni sobre los dividendos remitidos al extranjero; b) que las alícuotas del impuesto a la renta son reducidas; c) que las sociedades residentes estén exentas del impuesto sobre las rentas obtenidas en el extranjero; y, d) que el impuesto sobre la renta no se aplique a las utilidades de las sociedades *holding*.¹⁰⁴

Precisamente estas características de los paraísos fiscales, son la causa de que los extranjeros deseen hacer uso de sus ventajas y por su parte, los estados afectados en su recaudación impositiva, traten de tomar medidas para neutralizarlos. Estas medidas son, entre otras, las siguientes: la adopción de sistemas de renta global, la adopción de convenios de doble imposición, la utilización de precios de transferencia y la subcapitalización o estrategias de capitalización insuficiente. Trataremos brevemente estas medidas a continuación, a excepción de la primera de la cual ya se ha tratado anteriormente en este trabajo.

¹⁰³Richard A. Gordon, *Tax havens and their use by United States taxpayers*, 1981, citado por Adolfo Atchabahian, *Los Paraísos Fiscales y sus Efectos Distorsionantes en el Contexto Tributario*, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp. 72.

¹⁰⁴ Atchabahian, *Los Paraísos Fiscales y sus Efectos...*, 78,79.

2.2.6.1 Convenios de doble imposición

Estos convenios, de acuerdo a García Novoa, son una especie de acuerdos internacionales en materia tributaria, fruto de la incidencia de la globalización económica en la configuración de las nuevas fuentes de derecho tributario.¹⁰⁵

Estos convenios se caracterizan porque se refieren generalmente al impuesto sobre la renta y suelen contener sistemas de corrección unilaterales para determinar cuál de las administraciones tiene derecho a gravar un determinado objeto imponible.

Son a la vez un medio de corrección de los problemas de doble imposición y un mecanismo para evitar la elusión y evasión fiscal internacional.

Su suscripción trae una serie de ventajas a los países que son parte, no solamente porque suplen vacíos de la legislación interna, sino que ponen reglas claras para la aplicación del principio territorial de la tributación, ayudan a hacer efectivos los incentivos fiscales de países en desarrollo para atraer capitales y dan estabilidad a los países inversores.

Se fundamentan en principios de deslinde de soberanías, no discriminación, reciprocidad, cortesía internacional y asistencia técnica administrativa para el intercambio de información.

Los países considerados paraísos fiscales suelen quedarse al margen de este tipo de convenios.

¹⁰⁵ César García Novoa, *Interpretación de los convenios de doble imposición internacional*, en *Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis, 2006, pp. 4.

En el caso del Ecuador, éste ha suscrito convenios de doble tributación con Alemania, Argentina, Brasil, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza, Bélgica¹⁰⁶.

Con los países de la Comunidad Andina de Naciones, se aplica la Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, creada en el año 2004.

2.2.6.2 Utilización de precios de transferencia

Schoueri nos da una definición bastante clara de lo que se entiende por precio de transferencia. Señala que se trata de "...el valor cobrado por una empresa por la venta o transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible a otra empresa con ella vinculada. Por tratarse de precios que no se negociaron en un mercado libre y abierto, pueden desviarse de los que hubiesen sido acordados entre asociados comerciales no vinculados en transacciones comparables en las mismas circunstancias."¹⁰⁷

Esto implica que el manejo de precios de país a país entre empresas relacionadas o filiales, permite que se desvíen beneficios y bases imponibles de un país a otro, con el fin de minimizar la carga fiscal global.

Estos beneficios se pueden desviar, sea a entidades ubicadas en paraísos fiscales o en lugares donde las filiales tengan bases imponibles negativas para compensar los beneficios de la matriz.

¹⁰⁶ <http://www.conquito.org.ec/expoinvquito/index2.php>.

¹⁰⁷ Luis Eduardo Schoueri, *Precios de Transferencia, Consideraciones Propedéuticas*, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2006, pp. 832.

Es por esto que ante la utilización fraudulenta de los precios entre empresas relacionadas, las administraciones tributarias pueden utilizar mecanismos para impedirlo, y para el efecto, en primer lugar, deben determinar cuándo las partes involucradas son vinculadas o relacionadas.

En el Ecuador, a partir de las reformas introducidas por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (LRETE), en el Artículo agregado al Artículo 4 de la LORTI se estableció lo que se consideran partes relacionadas y se dio varios casos a manera de ejemplificación. Esta norma, en su primer inciso, señala:

“Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.”¹⁰⁸

Las reformas introducidas por la LRETE, también incluyeron a los precios de transferencia, en una Sección agregada como Segunda, al Capítulo IV de la LORTI; estableciéndose como directriz para estos casos el principio de plena competencia que precisamente se refiere a las partes relacionadas y que según el segundo Artículo innumerado de esta sección, se define de la siguiente manera:

“Art. (... 2).- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que

¹⁰⁸ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. R.O.-S 242, 29-XII-2007.

hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”¹⁰⁹

En cuanto a los mecanismos para combatir los precios de transferencia, el criterio que ha sido utilizado por los países de la OCDE, como lo señala Schoueri, es el principio *arm's length*, que de acuerdo al autor, consiste en que los valores expresados en unidades monetarias de grupo, es decir, con la moneda constante en las cuentas de las empresas, sean convertidos en unidades monetarias de mercado, que serían la moneda que expresa el resultado entre países independientes.¹¹⁰

Paredes, por su parte, clasifica a estos mecanismos en los siguientes a) El método de desvalor normal de mercado, b) El método de coste incrementado; y c) El método de precio de reventa.

El *método de desvalor normal de mercado* consiste en que a través de auditorías se llega a una valoración de acuerdo a la cual existe utilización de precios de transferencia y el consiguiente perjuicio al fisco, si el precio que se habría fijado en transacciones idénticas que se hubiesen realizado entre empresas independientes, fuera mayor que el fijado entre las empresas relacionadas.

El problema con este tipo de valoración es que es muy difícil que se den transacciones idénticas entre empresas independientes. Por otra parte el volumen de operaciones entre empresas relacionadas puede ser mucho mayor al alcanzado entre empresas independientes.

¹⁰⁹ Agregado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

¹¹⁰ L. Schoueri, *Precios de Transferencia...*, 739.

El *método de coste incrementado* consiste en valorar los precios de partes relacionadas partiendo del costo del bien o servicio en cuestión, añadiéndole los costos de cada fase de elaboración e incrementando los sucesivos márgenes de beneficio.

En el *método de precio de reventa*, a la inversa que el método anterior, en este caso se parte del precio de venta final del bien o servicio, restando los márgenes de beneficio de los valores añadidos en cada fase de elaboración.¹¹¹

De acuerdo a la legislación ecuatoriana, son los contribuyentes pueden consultar al Director General del Servicio de Rentas Internas sobre el método adecuado para probar a la Administración Tributaria la no existencia de precios de transferencia. Así lo señala el cuarto Artículo innumerado de la Sección Segunda agregada por la LRETE.

2.2.6.3 Subcapitalización o estrategias de capitalización insuficiente

La Subcapitalización o *Thin capitalization* se trata de una técnica de elusión fiscal en la cual también hay una transferencia de beneficios entre empresas filiales ubicadas en distintos países, para reducir el pago de impuestos. Consiste en que las empresas multinacionales financian parte de sus filiales en el extranjero no solo con su participación en el capital sino concediéndoles préstamos desde la matriz u otras empresas asociadas, de tal manera que los intereses pagados son deducibles con la consecuente rebaja en la base imponible y por ende el beneficio obtenido. Otros beneficios fiscales son la reducción de impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre la propiedad, con lo cual también se elimina la doble imposición sobre dividendos.

¹¹¹ R. Paredes, *La Reforma de los impuestos empresariales*, 6.

De acuerdo a Calvo Salinero, la subcapitalización aparece cuando en el seno de un grupo de sociedades éstas optan por financiarse a través del endeudamiento con otras sociedades del grupo, en vez de recurrir a la aportación de capitales lo cual da como resultado que los intereses que retribuyen el empréstito se integran en la base imponible del perceptor y no en la del pagador; siendo precisamente la deducibilidad de estos intereses en el resultado fiscal, lo que se configura en un perjuicio para el fisco, cuando la proporción entre los fondos propios y aquellos provenientes del endeudamiento entre sociedades del grupo, rebasen la proporción considerada normal en condiciones de mercado.¹¹²

En el Ecuador, con las reformas introducidas por Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 94 de 23 de diciembre de 2009, se introdujeron medidas para combatir la subcapitalización. Específicamente en el último inciso del Artículo 37 de la LORTI, que señala:

“Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención del 25% sobre s monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.”¹¹³

Siguiendo a Calvo Salinero, es importante señalar que la Administración Tributario debe combatir esta técnica de tal manera que no caiga en violaciones al principio de no discriminación, pues puede ocurrir, según el autor, que podría darse una

¹¹² Rafael Calvo Salinero, *La Subcapitalización de Sociedades frente al Derecho Comunitario*, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario*, Lisboa, ILADT – AFP, 1998, pp. 263

¹¹³ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, R.O.-S 94, 23-XII- 2009.

posible discriminación indirecta cuando se apliquen técnicas anti subcapitalización cuando el endeudamiento se efectúa frente a un establecimiento estable de la sociedad beneficiaria.¹¹⁴

2.2.7 Los denominados *Impuestos Verdes* o *Eco Impuestos*

Estos *impuestos* se definen como prestaciones en dinero que el Estado cobra a los consumidores de recursos naturales, por el posible daño que ese uso acarree al medio ambiente, es decir, como los señalan Carbajo y Herrera, desde el punto de vista de la política medioambiental, su finalidad es servir a la protección al ambiente.¹¹⁵

Estos tributos aparecieron en Europa en la década de los 90 y cada vez se ha ido incrementando, especialmente las cargas fiscales a la energía, al transporte y a la contaminación y el uso de los recursos naturales, como se señala en una publicación virtual del Instituto Nacional de Ecología de México.¹¹⁶

En cuanto a la naturaleza jurídica de estos tributos, los mismos autores anteriormente citados, señalan que no es fácil determinarla al confrontarlos con la clasificación tradicional de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, ya que tienen características peculiares y no gravan manifestaciones de riqueza como lo hacen los impuestos ni tampoco hay una relación entre los servicios prestados por el Estado y los valores cobrados, como en el caso de las tasas y contribuciones especiales, pues obedecen a criterios de que “quien contamina paga” y por eso y porque pueden

¹¹⁴ R. Calvo, *La Subcapitalización...*, 272.

¹¹⁵ Domingo Carvajo Vasco y Pedro M. Herrera Molina, *Marco General Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005, pp. 5.

¹¹⁶ <http://www.semarnat.gob.mx/Pages/Inicio.aspx>

recaer sobre actividades lícitas o ilícitas, se refieren a estos tributos como “...un mecanismo simplificado de protección medioambiental”¹¹⁷

En el Ecuador, siguiendo la tendencia internacional sobre la creación de este tipo de tributos, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 583 de 24 de noviembre de 2011, ha introducido en nuestra legislación *impuestos* medioambientales, tales como el impuesto a la contaminación vehicular y el impuesto a las botellas plásticas no retornables.

¹¹⁷ D. Carvajo y P. Herrera, *Marco General Jurídico de la Tributación Medioambiental...*, 19.

CAPÍTULO III

ORIENTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR A PARTIR DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES DESDE EL AÑO 2008

En general el régimen tributario ecuatoriano ha seguido la doctrina clásica en su estructura, especialmente porque busca las manifestaciones de riqueza de los contribuyentes en la renta y el consumo, así como porque incluye impuestos *ortodoxos*.

Sin embargo, a partir del año 2008, en el Ecuador se ha dado un cambio importante en la legislación tributaria, que comenzó con la creación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (LRETE), en diciembre de 2007, vigente desde el primero de enero de 2008.

Estos cambios, como veremos más adelante, se vieron reforzados dentro del marco del *Régimen Tributario* establecido por la Constitución expedida por la Asamblea Constituyente en el año 2008; así como con las reformas a la propia LRETE y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), introducidas tanto por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del año 2008, como por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del año 2009. A estos cambios también siguieron los relativos al Reglamento para la aplicación de la LORTI en el año 2010 y de aquellos que se generaron con ocasión de la expedición del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI).¹¹⁸

¹¹⁸ Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, S-R.O. 351, 29-XII-2010.

Estas reformas, como se analizará en este capítulo, han acogido varias tendencias internacionales en materia de tributación, muchas de las cuales ya se habían planteado en nuestra legislación¹¹⁹, y que en general, buscan tanto un empoderamiento de la Administración Tributaria de su rol encaminado a una mejor recaudación, como a una adecuada distribución del gasto público a cargo del gobierno.

Además, entre las reformas se destacan las medidas tomadas para evitar situaciones de doble imposición que podrían violentar los principios constitucionales y legales que rigen nuestro régimen tributario, así como medidas para evitar la elusión y evasión fiscal. Analizaremos a continuación estas reformas.

3.1 Medidas constitucionales de empoderamiento de la Administración Tributaria

Como se mencionó en el capítulo I de este trabajo, en el Ecuador, la Constitución de 1998, que estuviera vigente hasta el año 2008, señalaba como principios tributarios constitucionales solamente los desarrollados por la doctrina clásica como los de igualdad, proporcionalidad, generalidad y legalidad, principios jurídicos y de amplia connotación. Sin embargo, la actual Constitución ha incorporado nuevos principios, algunos de ellos también tomados de la doctrina jurídica internacional en materia de tributación, así pues, por un lado, los relativos a la progresividad, irretroactividad y equidad, que buscan la justicia en la tributación, observando los derechos del contribuyente, y por otro, principios más de corte socio – político y

¹¹⁹ Mario Prado, al respecto señala que “...la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador no es inédita pues gran parte, sino la totalidad, de los cambios introducidos y modificaciones realizadas han sido ya adoptados por otros países del continente... la reforma no sólo que ha elevado a la categoría de ley normas reglamentarias o normas que antes no pudieron incorporarse al ordenamiento jurídico por haber sido negada su aprobación por la Función Legislativa, sino que también se ha basado en el Derecho Comparado para fundamentar algunos cambios, tales como el problema de la subcapitalización de las empresas , los límites a la deducción de los intereses por créditos externos y el cobro del impuesto a la renta por el pago de intereses al exterior.” M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa...*, 7,8,9).

financiero, como los de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria, cuyos conceptos están señalados en el capítulo I de esta investigación, y que, como se puede deducir de tales definiciones, buscan la gestión de la Administración Tributaria más fuerte y eficaz, con el propósito de conseguir los fines consagrados en la Constitución que fueron anteriormente señalados.

Entre las medidas de empoderamiento de la Administración Tributaria, cabe destacar la inclusión introducida por el artículo 2 de la LRETE al artículo 90 del Código Orgánico Tributario, por la cual, en el caso de determinación por parte del sujeto activo, la obligación tributaria determinada causará un recargo del 20% sobre el principal. Este recargo rebasa el promedio de los intereses legales fijados por el Banco Central, e inclusive sobrepasa el porcentaje que se debe pagar por impuesto a la renta, pudiendo llegar a niveles confiscatorios a pesar de su fin sancionatorio, por lo que no deja de ser cuestionable su vigencia, estando, por lo mismo, reñida con los principios de progresividad y proporcionalidad, ligados a la capacidad contributiva.

Las reformas, siguiendo el lineamiento de dar mayor poder a la Administración y con esto ampliar la base recaudatoria en ejercicio de los principios de eficiencia y transparencia, ampliaron los plazos de prescripción de la acción penal tributaria hasta cinco años en caso de delitos sancionados con prisión y diez para delitos sancionados con reclusión. Además se establecieron normas claras sobre la interrupción de la prescripción.

Por otra parte, se amplió el concepto de defraudación, añadiendo como causas constitutivas de delito aquéllas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

Sin embargo, en relación a esta última norma, de acuerdo a Prado, "...cualquier conducta del sujeto pasivo o de terceros podría ser apreciada o calificada como una

forma de dificultar o contravenir las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”¹²⁰ Es decir, esta norma, tal como está redactada, podría acarrear la posibilidad de abuso en su aplicación por parte de la autoridad, lo que contradictoriamente a la tendencia, podría irse en contra de los principios constitucionales, especialmente, de transparencia y equidad.

El artículo 344 del Código Orgánico Tributario también fue reformado y se estableció catorce casos de defraudación distintos a los que antes se preveían, siendo el bien jurídicamente protegido, siguiendo a Prado, la recaudación de los impuestos “puesto que si los sujetos obligados al pago de los tributos no los pagan en su real medida, están afectando al financiamiento del Presupuesto General del Estado que no dispondría de los recursos suficientes para satisfacer las necesidades públicas...”¹²¹

Es decir, con estas reformas, se enfatiza aún más la tendencia a reforzar el poder de la Administración Tributaria y por ende, la base de recaudación.

3.2 Reformas en los impuestos directos y su relación con las tendencias actuales sobre tributación

En virtud de los criterios para estructurar la imposición directa, señalados en el capítulo anterior de esta investigación, se evidencia que el régimen tributario ecuatoriano sigue los lineamientos generales de la doctrina clásica o tradicional. Así tenemos que, en el Ecuador, como a nivel internacional, son sujetos de imposición las personas físicas o naturales y las sociedades, residentes y no residentes. La tributación de las personas físicas es progresiva, mientras que en relación a las sociedades, prima el

¹²⁰ M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 53.

¹²¹ M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 55. 56.

criterio de *flat tax* o impuesto lineal. Es decir, en este caso se sigue la tendencia de que este impuesto sea proporcional, con una tarifa única, que inclusive, dada las reformas más recientes, se ha previsto una reducción de dicha tarifa. Por otro lado, se mantiene el reconocimiento en el caso de las sociedades civiles sin fines de lucro, que al no tener utilidades, no son sujetos de impuesto.

Siguiendo la tendencia europea y latinoamericana, en el Ecuador además se aplica un tipo nominal de gravamen sobre la renta porque el porcentaje aplicado sobre la base imponible permite establecer la cuota íntegra que se establece en la legislación fiscal.

En cuanto a los no residentes, no se busca su tributación más allá de las actividades económicas que realizan en el país, es decir, no se busca la sede de los negocios o lugar de dirección efectiva (criterio del establecimiento permanente) o sede de dirección efectiva de sociedades como en otras legislaciones, aunque con las reformas introducidas a partir del año 2008, hay una tendencia a la tributación de la renta mundial.

Por el índice de capacidad contributiva, en el Ecuador hay varios supuestos de determinación por parte de la Administración Tributaria para acreditar la capacidad contributiva de las personas, como en el caso de herencias, legados y donaciones, la obligación de declarar el patrimonio y demás casos en que la Administración dispone de elementos para poder realizar determinaciones en todos los impuestos; determinaciones que, como se verá a continuación, se han visto reforzadas con las reformas introducidas a partir del año 2008.

Por el gravamen que se impone, en el Ecuador se grava la renta parcial, aunque con las reformas, se vislumbra una tendencia a gravar la renta global, como se verá más adelante.

Con estas reformas además se ha dado preeminencia a la imposición directa sobre la indirecta, no solamente por la serie de cambios introducidos en el impuesto tradicional sobre la renta, sino por la introducción de nuevos impuestos directos, como son aquellos incorporados por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, tales como los del Régimen Impositivo Simplificado, el Impuesto a las Tierras Rurales, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, y el Impuesto a la Salida de Divisas, que a pesar de denominarse *Impuestos Reguladores*, por sus características y estructura, como veremos más adelante, son verdaderos impuestos directos de tipo heterodoxo. Analizaremos a continuación las reformas.

3.2.1 Reformas al Impuesto sobre la Renta

Estas reformas buscan, por un lado, una mejor recaudación y por otro, evitar situaciones injustas a los contribuyentes, que no en todos los casos se logra. Algunas de estas reformas además tienen una evidente sujeción a las tendencias internacionales, como se detalla a continuación.

3.2.1.1 Reformas enmarcadas dentro de la doctrina clásica

Estas reformas implican la aplicación de principios constitucionales como los de transparencia y eficiencia administrativa, pues una legislación clara permite una Administración Tributaria más eficaz, como, entre otras de menor importancia, aquella introducida al artículo. 2 de la LORTI, introducida por la LRETE, que únicamente aclaró la redacción respecto de lo que constituyen ingresos de fuente ecuatoriana,

especificando que son aquéllos obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios. Esta reforma, por lo tanto, no sigue tendencias nuevas, sino que es una aclaración de lo que en la doctrina clásica constituye la renta gravada.

3.2.1.2 Reformas tendientes a una mejor y equitativa recaudación

Entre estas reformas están en su mayoría aquéllas que se refieren a los gastos deducibles, a la forma de depurar los impuestos y a la facultad de determinación de la Administración Tributaria. Obedecen a criterios para mejorar la recaudación, y por ende, la aplicación de los principios constitucionales de eficiencia y suficiencia recaudatoria. Podemos señalar las siguientes:

1. La reforma al numeral 9 del artículo 8 de la LORTI, que incluye entre los ingresos de fuente ecuatoriana aquéllos referentes al hallazgo de bienes situados en el Ecuador.¹²² Este cambio, por lo tanto, obedece al objetivo de ampliar la base de recaudación porque incorpora un nuevo ingreso gravado.

2. Con el afán de mejorar la recaudación, además se sustituyó el numeral 5 del artículo 9 de la LORTI y se limitó la exoneración de pago del impuesto a la renta de entidades privadas sin fines de lucro, pues éstas serán las que se definan como tal mediante Reglamento, así como se entenderá la deducción siempre y cuando sus bienes

¹²² De acuerdo a Carlos Licto, esta norma implicaría que también se está gravando los ingresos de personas extranjeras no residentes, que realicen rescates de bienes situados en el Ecuador, pues las personas extranjeras residentes ya tenían esta obligación por la norma del artículo 8 numeral 10 de la LORTI, que ya grava como ingreso de fuente ecuatoriana a cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales o extranjeras residentes en el Ecuador. M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 95.

e ingresos se destinen a los fines de éstas y en la parte directamente destinada a ellos.¹²³

Se habría eliminado el numeral 9 del mismo artículo relativo a la exoneración de impuestos a los ingresos percibidos por cooperativas de pueblos indígenas, campesinos y pequeños agricultores, porque estas entidades entrarían ya en el numeral 5 anteriormente indicado.

3. Se reforma los numerales 1 y 4 del artículo 10 de la LORTI y se introduce la obligatoriedad de que los costos y gastos estén sustentados en comprobantes de venta válidos y que cumplan con los requisitos señalados en el Reglamento¹²⁴. Sin embargo, si el gasto fuere realizado, esta norma atentaría contra el principio constitucional que señala que la justicia no debe ser sacrificada por la omisión de formalidades.

4. Se realizan reformas al numeral 9 del artículo 10 LORTI, eliminándose como gasto deducible las bonificaciones voluntarias de empleadores a trabajadores, siendo solamente gastos deducibles las remuneraciones y demás beneficios patronales, hasta el monto de aportación sobre los mismos en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Sin embargo, en aras de aplicar el principio de equidad, se establece el beneficio por el que los rubros pagados por remuneraciones y aportes sociales a incrementos netos de trabajadores, sean deducibles en un 100% adicional, así como para los mismos rubros pagados a trabajadores con cónyuges o hijos con discapacidad, en un 150%. Esto no se aplica para trabajadores que hayan prestado sus servicios a partes relacionadas hasta tres años atrás.¹²⁵ También se introduce como gasto deducible las provisiones de los empleadores para el pago de desahucio a los trabajadores.

¹²³ Carlos Licto establece que en relación a dejar la definición de estas entidades sin fines de lucro a un Reglamento, se podría dar paso a actuaciones subjetivas de autoridades de turno. M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 96.

¹²⁴ Reformados por los Arts. 66 y 68 de de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

¹²⁵ Reformado por el artículo 70 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

5. Se reforma el numeral 10 del artículo 11 con el fin de que la Junta Bancaria fije el monto de las provisiones que se consideran deducibles en las instituciones financieras. De esta manera, evidentemente se amplía la base de recaudación.

6. Cumpliendo con el principio de igualdad, se reformó el artículo 11 LORTI para que no solamente las sociedades puedan amortizar sus pérdidas de ejercicios anteriores, sino también las personas naturales y las sucesiones indivisas que llevan contabilidad. Se exceptúa de este caso, las pérdidas provenientes de transacciones entre partes relacionadas.

7. Para fines de mejor control, y por ende, mayor recaudación, en relación a la obligación de llevar contabilidad por parte de los contribuyentes, en el artículo 19 se establecen tres variables para que las personas naturales y sucesiones indivisas estén obligadas a llevar contabilidad. Capital de operación, monto de ingresos brutos del año anterior y monto de gastos del año anterior; montos a ser determinados en el reglamento a dicha ley. Se mantiene la dispensa de llevar contabilidad a profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos.

8. Con las reformas se incrementaron las tarifas del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas, pues el impuesto sobre la fracción básica pasó a un tope de 35% que antes era de 25%.

9. El artículo 95 LRETE incorpora la obligación de las personas naturales de presentar una declaración de su patrimonio de acuerdo al Reglamento formulado para el efecto. Esto con el fin de incrementar el control a los contribuyentes porque si existe incremento del patrimonio de un año al otro, se entendería que esto debe plasmarse en el pago del impuesto a la renta correspondiente, caso contrario, la Administración Tributaria podría realizar la respectiva determinación tomando en cuenta este incremento.

10. El artículo 84 LRETE derogó el tratamiento preferencial a agricultores y demás ramas afines que no llevaban contabilidad.

11. El artículo 86 LRETE, relativo a la base imponible de impuesto a la renta en caso de arrendamiento de inmuebles, señala que todos los contribuyentes que lleven contabilidad deben pagar el impuesto en base a los datos que arroje ésta.

12. El artículo 87 LRETE introduce reformas para la recaudación del impuesto sobre la renta proveniente de espectáculos públicos.

13. Se dio un incremento de las potestades de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias. Así:

El artículo 82 LRETE incorpora el incremento injustificado del patrimonio como causal para la realización de una determinación presuntiva.

El artículo 83 LRETE establece que el Director General del Servicio de Rentas Internas (ya no el Ministro de Economía y Finanzas como anteriormente se consideraba) debe emitir una resolución anual estableciendo los coeficientes de determinación presuntiva por rama de actividad económica.

El artículo 85 LRETE amplía la base imponible de determinación para empresas con contratos de construcción.

3.2.1.3 Reformas que siguen tendencias internacionales

Al parecer se ha evolucionado de un modelo extensivo en el que se daba preeminencia a la tributación de las sociedades, a un modelo sintético en el que se busca

la tributación de personas naturales, pero atendiendo a sus circunstancias particulares.

Destacamos las siguientes reformas que siguen las tendencias internacionales:

1. Con la LRETE se incorporaron varios rubros de ingresos exentos que demuestran la aplicación del modelo sintético de impuesto a la renta para las personas naturales en nuestra legislación, y que lo hacen más subjetivo, porque se toma en cuenta circunstancias personales y familiares de los contribuyentes para gravarlos con el Impuesto a la Renta. En estas reformas están claramente involucrados los principios constitucionales de progresividad y equidad.

En este caso, las circunstancias personales introducidas en el impuesto a la renta de personas naturales como exenciones y beneficios, son los siguientes:

a) La exención de ingresos en relación de dependencia correspondientes a la décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones¹²⁶, bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, siempre que los valores de estos dos últimos no sobrepasen los límites establecidos en el Código del Trabajo, así sea que estos beneficios estén incluidos en contratos colectivos.¹²⁷

También se exonera los ingresos obtenidos por servidores y funcionarios que integran el sector público por terminación de sus relaciones laborales, dentro de los límites señalados en la Codificación de la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, Mandato Constituyente No. 2 y Mandato Constituyente No. 4, en lo que excedan formarán parte de la renta global.

¹²⁶ Agregado por el artículo 60 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. R.O. No. 242-3S, 29-XII-2007

¹²⁷ Agregado por el artículo 60 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007 y Reformado por el artículo 4 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008

b) Las asignaciones o estipendios por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especializaciones o capacitación en instituciones de educación superior y entidades gubernamentales o extranjeras y en organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.¹²⁸

c) Se exonera del impuesto a la renta a las personas discapacitadas, debidamente calificadas como tal por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de la LORTI; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el mencionado artículo 36.¹²⁹

d) Se aclara además la acumulación de exenciones, es decir que las exoneraciones del impuesto a la renta señaladas en el artículo 9 de la LORTI no son excluyentes entre sí.¹³⁰

e) También se incorporan exoneraciones que, con un criterio subjetivo y de beneficio para los contribuyentes, incentivan al ahorro, tales como las que se refieren a rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país.¹³¹

2. Se incorporó el numeral 16 al artículo 10 LORTI para que las personas naturales puedan deducir sus gastos personales hasta por el 50% de sus ingresos

¹²⁸ Agregado por el artículo 60 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

¹²⁹ Reformado por el artículo 61 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007 y por el artículo 1 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008

¹³⁰ Reformado por el artículo 63 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

¹³¹ Agregado por el artículo 62 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

gravados del ejercicio económico, sin que estos valores superen 1,3 veces la fracción básica no gravada del impuesto a la renta y sin que se incluya los valores pagados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), gastos que se hicieron extensibles a aquéllos realizados por el cónyuge e hijos dependientes del contribuyente. Estos gastos son: cánones arrendaticios de vivienda, pagos de intereses para la adquisición de vivienda, educación, salud, alimentación y vestimenta, debidamente sustentados.

3.2.1.4 Principales reformas tendientes al mejoramiento de la producción, comercio e inversiones

Estas reformas a la normativa tributaria, conforme a los fines por los cuales se gestaron, fueron introducidas por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI, con fundamento en los objetivos de la política fiscal planteados por los numerales 1, 2 y 3 del artículo 285 de la Constitución, a saber: 1) El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; 2) la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados (se regulan estos tributos de una manera exhaustiva); y, 3) 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 responsables.

El cuerpo legal en mención, en su Título III sobre los incentivos para el desarrollo productivo, específicamente en el Capítulo I que trata de las normas generales sobre incentivos y estímulos de desarrollo económico, precisamente, como incentivos generales señala los siguientes, en el numeral 1 del artículo 24:

En el literal a. establece la reducción progresiva de tres puntos porcentuales en el impuesto a la renta; en el literal c., las deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta como mecanismos para incentivar la mejora de la productividad, innovación y para la producción eco – eficiente; en el literal e., las facilidades de pago en tributos al comercio exterior; f. la deducción para el cálculo del impuesto a la renta de la compensación adicional para el pago del salario digno; g. la exoneración del impuesto a la salida de divisas para las operaciones de financiamiento externo; h. la exoneración del anticipo del impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva; y, finalmente el literal i. la reforma al cálculo del anticipo del impuesto a la renta.

Entre estos incentivos también se contemplan aquéllos de carácter sectorial para el desarrollo regional equitativo, como los que aporten en la generación energética, desarrollo rural, importaciones y exportaciones, entre otros. Al efecto se habla de zonas deprimidas para las que habrá una deducción adicional del 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores, por cinco años.

Entre las medidas para que se cumplan los objetivos del COPCI, en relación al impuesto a la renta, destacaremos las siguientes:

1. Se introdujo una reforma adicional al artículo 9 de la LORTI, en el numeral 15, mediante la cual la exención allí contemplada pasa con algunas modificaciones al numeral agregado al 15 del artículo 9 de la LORTI, y se lo sustituye, ampliando la norma, a la exoneración a los ingresos que obtengan estas sociedades, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha; así mismo, se encuentran exentos los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios.

2. Como quedó indicado, el mismo COPCI, también reformó el numeral agregado a continuación del numeral 15 del artículo 9 de la LORTI, ampliando las exenciones a los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales y sociedades, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, lo cual con diferencias de redacción lo contemplaba el numeral 15 mencionado en el párrafo anterior, pero se añadió una condición para la exoneración, esto es que la inversión realizada tenga que ser en depósitos a plazo fijo o en títulos valores de renta fija, negociados en bolsa de valores y emitidos a un plazo de un año o más.

La tributación del impuesto a la renta de fideicomisos mercantiles, además se regula por un artículo agregado a continuación del 42 de la LORTI.

3. Adicionalmente, el COPCI agregó dos exenciones más, mediante numerales agregados a continuación del 16 del artículo 9 de la LORTI. Estos son: “17. Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiera acciones o participaciones de dicha empleadora, mientras el empleado conserve la propiedad de tales acciones.” ; y, 18. La Compensación Económica para el salario digno.”¹³²

4. A continuación del artículo 9 se agregó uno adicional, sobre la exoneración de pago del Impuesto a la Renta por cinco años, para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas, fuera de Quito y Guayaquil y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado: a) Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados; b) Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados; c)

¹³² De acuerdo al artículo 8 COPICI, el salario digno consiste en “...el salario mensual... que cubra al menos las necesidades básicas de la persona trabajadora así como las de su familia, y corresponde al costo de la canasta básica familiar dividido para el número de perceptores del hogar. El costo de la canasta básica familiar y el número de perceptores del hogar serán determinados por el organismo rector de las estadísticas y censos nacionales oficiales del país, de manera anual, lo cual servirá de base para la determinación del salario digno establecido por el Ministerio de Relaciones laborales.” R.O. 351-S, 29-XII-2010.

Metalmecánica; d) Petroquímica; e) Farmacéutica; e) Turismo; g) Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa; h) Servicios Logísticos de comercio exterior; i) Biotecnología y Software aplicados; y, j) Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República.

5. Se introduce un numeral al artículo 10 de la LORTI, mediante el cual, se da el beneficio del 100% adicional del derecho a la deducción de gastos incurridos por las medianas empresas, principalmente en los siguientes rubros: capacitación técnica, gastos en la mejora de la productividad, gastos de viaje, entre otros. La misma norma establece las especificaciones para que se hagan aplicables estas deducciones, obrando dentro de los parámetros allí consignados, así como de los previstos en el reglamento de aplicación de dicha ley.

6. Con la incorporación de un inciso a continuación del numeral 7 del artículo 10 de la LORTI, fomenta la inversión en la producción, cuando se permite una deducción del 100% adicional a la depreciación y amortización por la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. Para el efecto, estas maquinarias no deben ser utilizadas para obtener licencias o permisos ambientales y este gasto no debe superar el 5% de los ingresos totales.

7. Mediante la reforma al numeral 9 del artículo 10 de la LORTI, se extendió el beneficio de la deducción por contratación a nuevos trabajadores, a cinco años, para las nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera.

8. Se agrega un inciso a continuación del numeral 9 del artículo 10 de la LORTI, por el cual se hace deducible la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores.

9. Se reforma el artículo 13 de la LORTI, eliminando el artículo 2 que se refería a la deducción del 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, y a su vez se reforma el artículo 3, haciendo deducible la totalidad de estos intereses para créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. La misma norma señala las condiciones para que estas deducciones se hagan aplicables.

10. Se reforman los artículos 36, 37 y 39 de la LORTI, y se reduce en tres puntos porcentuales la tarifa del impuesto a la renta de sociedades. La primera disposición transitoria del COPCI, sin embargo, establece que la deducción será progresiva, es decir, para el 2011 la tarifa será el 24%, para el 2012 el 23%, y desde el 2013 en adelante, será del 22%. Además, estas reformas permiten a las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país, con las condiciones señaladas en la misma norma, obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del impuesto a la renta, sobre el monto reinvertido.

Se regulan también los préstamos de las sociedades a los accionistas, estableciéndose que las mismas se vuelven agentes de retención por los dividendos anticipados a los que corresponden los préstamos.

11. Con el establecimiento en el COPCI de *Zonas Especiales de Desarrollo Económico*, se incorpora un artículo innumerado al 39 de la LORTI y se beneficia a los

sujetos pasivos, administradores u operadores de estas zonas, con una rebaja adicional de cinco puntos porcentuales en el impuesto a la renta.

En el artículo innumerado incorporado a continuación del 39 de la LORTI, se beneficia con la misma deducción de cinco puntos a las sociedades que transfieran su capital accionario al menos al 20% de sus trabajadores. En este caso también se da beneficios para el pago del impuesto a la renta, de acuerdo a lo establecido en la misma norma.

3.2.2 El anticipo mínimo

Con las reformas introducidas al literal e) del numeral 2 del artículo 41 LORTI, en el año 2009, el anticipo del impuesto a la renta que deben pagar los contribuyentes, dejó de ser un crédito tributario, como lo era anteriormente, ya que en todo caso era deducible, y se ha convertido en un *minimum tax* o impuesto a la renta mínimo presuntivo para los contribuyentes sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que al momento de efectuar su declaración registren pérdidas, pues éstas ya no pueden pedir la devolución del anticipo pagado, ya que se limitó la devolución por parte de la Administración, únicamente a casos de retenciones realizadas en exceso.

La aplicación de este anticipo, si bien es cierto, puede cumplir la meta de incrementar la recaudación, no deja de ser confiscatorio y atenta contra los principios constitucionales de progresividad y equidad.

Sin embargo, algunos beneficios fueron introducidos por el COPCI con la reforma al artículo 41 de la LORTI, entre los que destacamos los siguientes:

1. Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades pagarán el anticipo luego del quinto año de operación efectiva.

2. Se introducen, en la misma línea, beneficios para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, para contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales; así como para contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, beneficios que obran en los términos señalados en la referida disposición. Finalmente, contempla también modificaciones puntuales a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, como veremos más adelante.

3.2.3 El Régimen Impositivo Simplificado

El Régimen Impositivo Simplificado (RISE) es un régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes, que en doctrina internacional se considera un impuesto heterodoxo, que al igual que en otros países de Latinoamérica se habría creado considerando los bajos niveles de ingresos de amplios sectores de la población, razón por la cual es también de manejo sencillo.

Ecuador, al igual que otros países de la región, como Argentina, Chile, Colombia, Perú, entre otros, a partir de la LRETE introdujo el Régimen Impositivo Simplificado RISE, que conforme lo asevera Licto, ya anteriormente en los años 2001, 2002 y 2003 había tratado de introducirse en nuestra legislación, sin éxito.

Mediante este sistema, que busca la simplicidad, el contribuyente debe pagar una cantidad fija mensual y archivar sus comprobantes de compra y venta. Para la determinación de la tarifa única mensual se ha implementado diferentes categorías según la actividad y el rango de ingresos anuales. Por su parte también la Administración controla a estos actores económicos, aunque de manera menos rigurosa que al resto de contribuyentes sometidos al régimen general.

Este sistema reemplaza al impuesto a la renta, por eso los sujetos que lo asumen no sufren la retención de este impuesto, ni del IVA, por lo que los contribuyentes recuperan este importe a través del precio de venta.

Este sistema se caracteriza por ser opcional, con las excepciones establecidas en la ley. Se someten a él las personas naturales señaladas en el artículo 98 de la LORTI, excepto aquéllas señaladas en el artículo agregado al 97, con los casos incorporados en las reformas de 2009, aunque para asegurarse de que sean pequeños contribuyentes los que se sometan a este régimen, además de las exclusiones, se establecen ciertas limitaciones, tales como que no hayan superado ingresos de USD \$ 60.000 en el año inmediatamente anterior a su inscripción en el sistema, que no tengan más de 10 empleados y, si están en relación de dependencia y desean realizar una actividad económica independiente no se debe superar la base desgravada del impuesto a la renta.

La Administración Tributaria, por otra parte, adicionalmente debe verificar los datos de las personas que se sometan a este régimen y negar la inscripción solamente a través de un acto administrativo motivado, aunque también puede incorporar a este régimen a cualquier contribuyente que cumpla con los parámetros para acceder al mismo y que no tenga Registro Único de Contribuyentes (RUC) o recategorizar o excluir de oficio a estos contribuyentes, casos para los cuales la ley establece presupuestos. Así mismo, la Administración Tributaria está facultada a verificar el

cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes sometidos a este régimen, a través de procedimientos de auditoría.

Se caracteriza también porque los contribuyentes además pueden en cualquier momento dejar este sistema y someterse nuevamente al régimen general.

Para el caso de falta a las obligaciones tributarias de estos contribuyentes también se establecen las sanciones respectivas, como la clausura de los establecimientos.

Por su configuración, este impuesto obedece a los principios que atañen a la eficacia de la recaudación por parte de la Administración Tributaria, tales como eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria, pero puede llegar a contrariar los principios jurídicos de orden material en materia tributaria, como el de progresividad y equidad, en relación a los contribuyentes sometidos al régimen general de tributación.

3.2.4 Impuesto a los ingresos extraordinarios

Su base legal está en el Capítulo II del Título IV de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. Grava los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.

Al ser un impuesto directo de naturaleza *sui generis* y que se aplica, al parecer, únicamente en Ecuador, se puede decir que se trata de un impuesto heterodoxo. Sin bien obedece principalmente al principio constitucional de suficiencia recaudatoria, también obedece a principios constitucionales de progresividad y equidad, en función de que al

aumentar la capacidad contributiva, debe aumentar el gravamen, pero eventualmente podría irse contra el principio de igualdad ante la ley, pues es solamente para empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables, es decir, se dirigen a un tipo de contribuyente específico.

3.2.5 Impuesto a las tierras rurales

Este tributo fue creado por la LRETE, Capítulo III y reformado por el COPCI. Es un impuesto directo, que a pesar de ser de vieja data a nivel de financiación, gestión y control de los gobiernos municipales, tiene sus especificidades respecto del municipal, de manera que por no ser un impuesto fiscal tradicional, puede decirse que también se trata de un impuesto heterodoxo en el ámbito de la administración central.

Se trata de un impuesto directo por cuanto no puede trasladarse por quien recibe la carga tributaria. Consiste en un impuesto anual sobre la propiedad o posesión de inmuebles rurales iguales o superiores a 25 hectáreas, con las salvedades señaladas en la ley. El sujeto activo es el Estado, administrado a través del Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), mientras que son sujetos pasivos las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean propietarios o poseionarios de inmuebles rurales en las condiciones que se estructura el hecho generador de este impuesto.

La cuantía de este tributo es el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas. Este impuesto multiplicado por cuatro, será deducible para el cálculo de la renta generada exclusivamente por la producción de

tierra y hasta por el monto del ingreso gravado percibido por esa actividad en el correspondiente ejercicio económico, aplicable a la Renta Global.

Mediante la reforma introducida por el COPCI al artículo 177 de la LRETE, se estableció que se considerará como base imponible al área total correspondiente a todos los inmuebles rurales de propiedad o posesión del sujeto pasivo a nivel nacional, además se establecieron otros inmuebles exentos, normas sobre su pago y beneficios para predios ubicados en la región amazónica.

El Reglamento de Aplicación para este impuesto fue expedido mediante Decreto Ejecutivo 1092 del 18 de mayo de 2008, reformado por el Decreto Ejecutivo publicado en el Registro Oficial 258 de 17 de Agosto de 2010 que exoneró del impuesto a bosques privados que aún no estén siendo explotados.

Este impuesto, concebido para desestimular la propiedad o posesión de tierras improductivas y correlativamente promocionar la productividad sobre las mismas, por efectos de aplicación de deducibles, podría ocasionar una carga tributaria excesiva que resquebraje el principio de capacidad contributiva en razón de la concurrencia con la imposición municipal que grava a la propiedad inmobiliaria rural.

3.2.6 Impuesto a la salida de divisas

Su base legal está en el Capítulo I del Título IV de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, que creó este tributo. Se trata de un impuesto directo y heterodoxo. Grava todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

Precisamente, el hecho generador es la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación del sistema financiero.

La base imponible, por su parte es el monto de traslado de divisas, de la acreditación o depósito o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.

El sujeto activo es el Estado Ecuatoriano a través del Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), siendo los sujetos pasivos las personas naturales o jurídicas que realicen las operaciones gravadas. Las instituciones del sistema financiero se constituyen en agentes de retención. Así mismo, se impone la obligación a las entidades financieras extranjeras y *couriers* autorizados que operan en el Ecuador, de reportar mensualmente sobre todos los envíos realizados al exterior.

La tarifa del impuesto, originariamente fue del 0,5%, luego subió a 1%, pero en las reformas de 2009, ascendió al 2%.¹³³

Con las reformas del año 2008 se estableció una presunción legal sobre salida de divisas y, por ende, generadora del impuesto, al caso de realización de importaciones por personas naturales o jurídicas con actividades de importación y comercialización, cuando los pagos se generen en el exterior.

Por su parte, las reformas del año 2009 establecieron excepciones y exenciones a este impuesto. Son excepciones de sujetos pasivos del impuesto: a) Las Entidades y organismos del Estado, incluyendo a las empresas públicas según la definición contenida en la Constitución de la República, y b) Los Organismos Internacionales y sus funcionarios extranjeros debidamente acreditados en el país; misiones diplomáticas, oficinas.

¹³³ R.O.-S 94: 23 de diciembre de 2009

A pesar de que originariamente se establecieron varios casos de exención, con las reformas del año 2009 quedaron exentos del pago del impuesto únicamente: a) Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país, portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales; b) Las transferencias realizadas al exterior de hasta 1000 dólares de los Estados Unidos de América (En un principio fueron únicamente 500), a excepción de que el hecho generador se produzca con la utilización de tarjetas de crédito. Vale añadir que el COPCI introdujo otras exoneraciones como los pagos realizados al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales y los pagos realizados al exterior por parte de administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, con las condiciones señaladas en la misma ley.

Este impuesto, en general, también cumple con los principios constitucionales relacionados con la eficacia de la Administración Tributaria, tales como eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria, pero puede llegar a ser contrario a los principios jurídicos clásicos en materia tributaria, como el de progresividad y equidad, ya que no considera situaciones de capacidad contributiva.

3.3 Reformas relativas a los impuestos indirectos y su relación con las tendencias actuales sobre tributación

Los impuestos indirectos también han sido objeto de las reformas tributarias introducidas, en especial, por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador del año 2007 que extendió el control de la Administración sobre los impuestos

indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE); realizó reformas de varias normas e inclusive, como lo señala Licto Garzón, habría retornado a prácticas ya superadas como el tratamiento del IVA en transacciones con el sector público¹³⁴.

A pesar de las reformas, la estructura de estos impuestos sigue la doctrina clásica y más bien, lo que se busca es el ya referido empoderamiento de la Administración Tributaria respecto a la recaudación y control, sin dejar de lado que también se han incluido reformas que obedecen al principio de equidad y como tal, son favorables para los contribuyentes, por ejemplo los bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA, la exclusión de servicios de radiocomunicación y telecomunicación que gravaban ICE, y otros, cuyo desarrollo se presenta a continuación.

3.3.1 El impuesto al valor agregado

Entre las reformas a este impuesto se destacan las siguientes:

1. Se elevó a la categoría de ley la norma que constaba en el Reglamento respecto de que no se grava con IVA las cuotas de los condóminos en el mantenimiento de los condominios en régimen de propiedad horizontal o las cuotas para el financiamiento de urbanizaciones. Esta reforma obedece al principio de eficiencia, pues de esta manera la ley y no una norma de categoría inferior, fija este caso no sujeto al pago de este impuesto.

¹³⁴ M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 94.

2. Con el artículo 106 de la LRETE, se dio facultades al poder ejecutivo para establecer los bienes cuya importación o transferencia está gravada con tarifa cero por ciento. Esta norma iría en contra del principio de eficiencia, que como hemos visto, implica que la misma ley fije las tarifas. Si bien es cierto, se potencia el poder fiscal, pero por el lado de los contribuyentes se atenta contra los principios constitucionales de equidad y legalidad, porque, en el primer caso, el gravamen carece de una medida justa, y en el segundo, por cuanto se afecta la seguridad jurídica, al no haber una norma preestablecida.

3. El artículo 118 de la LRETE reformó el artículo 63 LORTI de manera que la ley ya no fija los porcentajes de retención de IVA sino que será el Director General del S.R.I. quien fije estos porcentajes, mediante resolución de carácter general. Este cambio merece el mismo comentario anterior, pues no obedece ni al principio de eficiencia, por el lado de la Administración, ni a los principios de equidad y legalidad, por el lado de los contribuyentes.

4. En el mismo artículo 63 se incorporó como agentes de retención del IVA a los exportadores quienes deben retener el 100% del IVA a sus proveedores de bienes y servicios. Esto pudiera incrementar los precios de los bienes y servicios desestimulando el sometimiento al gravamen y haciendo menos competitivas a las exportaciones de productos ecuatorianos¹³⁵.

5. De acuerdo al artículo 63 de la LRETE, se equipara a los agentes de retención del IVA con los de la renta respecto a las sanciones. Esto obedece al principio constitucional de igualdad ante la ley.

¹³⁵ M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 179.

6. El artículo 69 de la LRETE se refiere a la devolución del IVA retenido en exceso. Se permite realizar un reclamo administrativo ante el SRI cuando los sujetos pasivos del IVA presuman que las retenciones practicadas por sus clientes no van a ser compensadas en los seis meses posteriores. Esta devolución no genera intereses y es por pago en exceso. Con esta reforma se atiende al principio de equidad.

7. Se grava con tarifa cero las transferencias de bienes y servicios prestados por entidades del sector público, y por ende, estos proveedores al no poder compensar el IVA pagado, podrán solicitar su devolución luego de seis meses. Esta reforma también atiende al principio de equidad.

8. Se aclara que no se genera crédito tributario por el IVA pagado en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, salvo en el caso de transferencias realizadas al sector público. Esta reforma, tendiente a ampliar la base de recaudación no deja de atentar contra el principio de igualdad entre contribuyentes al no permitir la devolución del impuesto.

9. También se aclara que para tener derecho a crédito tributario, el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta o documentos de importación y comprobantes de retención. Esta reforma ayuda a la aplicación del principio de transparencia porque con esta formalidad se puede aplicar el ordenamiento jurídico de manera más justa y eficiente.

10. En cuanto a la declaración, se reformó el artículo 67 LORTI en relación a que las transferencias de bienes o prestaciones de servicios en que se haya concedido plazo de un mes o más para su pago, serán declaradas en el mes subsiguiente al que se

facturaron, de conformidad con la reglamentación que se dicte para el efecto. Esta reforma obedece al principio de equidad, pues es justo que si el contribuyente ha otorgado un crédito a su deudor, crédito que incluye el impuesto y que es una práctica común, ahora pueda pagar el impuesto cuando reciba el pago real, aunque en la práctica, el contribuyente no siempre devenga el valor en un mes.

11. Con las reformas se ampliaron los casos de devolución respecto del IVA pagado en la adquisición de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten. Esta reforma, además de obedecer al principio de equidad, se constituye en una medida que fomenta la inversión, atendiendo a los propósitos extrafiscales del tributo.

12. Se ratifica que el reintegro del IVA no es aplicable a la actividad petrolera respecto a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo. Igual norma se aplica a la explotación de recursos no renovables. Esta medida tiene relación con el principio de suficiencia recaudatoria y no por eso deja de ser equitativa, considerando el margen de utilidad de este tipo de contribuyentes, así como los posibles daños ecológicos causados al país.

13. En el artículo 73 de la LORTI se añade un inciso respecto de que la Administración Tributaria se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto sea el correcto y si hubiere una diferencia se compensará automáticamente estos valores contra futuras devoluciones del IVA que el contribuyente solicitare. Esta reforma también obedece al principio de suficiencia recaudatoria y de transparencia.

14. Se aclara la devolución de IVA para discapacitados. Más que nada, esto obedece al principio de equidad.

15. Con las reformas introducidas por el COPCI, respecto de las transferencias de importaciones gravadas con tarifa cero, señaladas en el artículo 55 de la LORTI, se añade el literal e) al numeral 9, las que introduzcan al país los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico, bajo las condiciones establecidas en la misma norma.

16. En el artículo 57 de la LORTI, se añadió a los siguientes contribuyentes como beneficiarios de crédito tributario por exportación de bienes, bajo los supuestos establecidos en la misma norma: contribuyentes con negocios de transporte de carga al extranjero, y, operadores y administradores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico, por materia prima, insumos y servicios adquiridos localmente.

3.3.2 El impuesto a los consumos especiales

Las principales reformas introducidas a partir de la LRETE, son las siguientes:

1. Se reformó el artículo 75 LORTI sobre el objeto del ICE, eliminando la idea de que se aplica al consumo. Esto es acertado si tomamos en cuenta que no se grava el consumo sino la transferencia de bienes de manos del productor o del importador. Sin embargo, la redacción tampoco es muy clara cuando señala que este impuesto “...se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley”. No está claro el objeto, pues debería entenderse que el impuesto se aplicará por la transferencia de los bienes, no únicamente “de los bienes” como señala la norma. Este tipo de errores atentan contra los principios de transparencia y seguridad jurídica que imponen el diseño de normas claras y practicables tanto por parte del contribuyente como por la Administración Tributaria.

2. En el artículo 76 LORTI se reforma la manera de determinar la base imponible del impuesto con el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador menos el IVA e ICE o con base en precios referenciales que mediante resolución establezca anualmente el Director General del SRI. Los fabricantes e importadores deben notificar al SRI cada año si se produce una diferencia en el precio. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por fabricantes o importadores no será inferior al resultado de incrementar el precio ex - fábrica o ex – aduana, un 25% del margen mínimo presuntivo de comercialización. Si la comercialización es con márgenes superiores al mínimo presuntivo, se debe aplicar el margen mayor para determinar la base imponible. Si se comercializa productos con márgenes mayores al mínimo se entenderá que es un acto de defraudación tributaria. Evidentemente con esta medida se busca mejorar la base recaudatoria y aplicar los principios de suficiencia recaudatoria y eficiencia.

Sin embargo, se ha creado un caso especial que como tal, atenta contra el principio de igualdad porque se dirige a un sector en particular, y es el relativo a las bebidas alcohólicas, en cuyo caso se crea un “valor unitario referencial”, excepto la cerveza, multiplicando el valor referencial en dólar de los Estados Unidos de América por litro de alcohol absoluto que corresponda a la categoría del producto, estableciendo mediante resolución de carácter general emitida por el Director General del S.R.I., por el volumen real expresado en litros y multiplicado por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac que constan en el registro sanitario otorgado por el producto dividido para cien. El valor referencial será de ajuste anual en función de la variación de precios al consumidor urbano del INEC y lo publicará el SRI en el mes de diciembre y regirán desde el 1| de enero de cada año.

En el mismo artículo y con el mismo fin de ampliar la base recaudatoria, se aclara que la base imponible por servicios será el valor con el que se facture por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE; así como que la base imponible para servicios de casinos, salas de juego y otros juegos de azar corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas.

3. En relación a las exenciones, con las reformas del año 2009 se amplía la base de éstas respecto a alcoholes, vehículos ortopédicos y no ortopédicos para personas con discapacidad, e híbridos. Esto con fines de equidad y ecológicos en el último caso.

4. También con las reformas se eliminó, como hecho generador, los servicios prestados por las empresas de telecomunicaciones y radiocomunicaciones. Se entiende que esta reforma atiende a las características del ICE, que como su nombre lo indica, es para consumos especiales y que demuestren riqueza, lo cual no se da en relación a la telefonía –aunque restringida a la telefonía fija-, pues este servicio se ha convertido en algo básico y una herramienta de trabajo para todos los contribuyentes.

5. Se reforma el artículo 89 LORTI respecto del destino del impuesto, estableciendo que el mismo irá a la cuenta única del Tesoro Nacional. La concentración de los impuestos en una sola cuenta facilita su redistribución y por ende esto influye positivamente en la práctica del principio de eficiencia.

6. También con el fin de darle mayor poder a la Administración y así lograr una mejor recaudación, se agregó un artículo innumerado a continuación del artículo 89 LORTI, mediante el cual se potencia en la Administración Tributaria la facultad determinadota sobre el ICE.

3.4 Reformas relativas a medidas anti elusión, evasión y transparencia fiscal y su relación con las tendencias actuales sobre tributación

En relación a este tema, la mayoría de reformas siguen las tendencias internacionales para evitar la elusión y evasión de impuestos, así como trata de que exista mayor transparencia fiscal.

Estas reformas atienden a que en el Ecuador, al igual que en otros países, también se presentan problemas que pueden afectar a los contribuyentes, como los casos de doble imposición económica y de doble Imposición Económica Internacional. De ahí que se han tomado medidas tendientes a corregir estos problemas, a fin de que la carga impositiva que tiene que soportar el contribuyente esté enmarcada dentro del principio de equidad y ésta no llegue a ser confiscatoria.

En relación a este tema, el Ecuador ha tomado medidas doctrinariamente llamadas unilaterales como el sistema de exención de rentas generadas en el extranjero, medidas bilaterales tales como la suscripción de convenios de doble imposición y medidas multilaterales, como es el caso de la adhesión a la Decisión 584 de la Comunidad Andina que regula los casos de doble imposición entre los países de la subregión.

Entre las medidas anti elusión y anti evasión que Ecuador ha implementado, además de los referidos convenios de doble tributación, como veremos más adelante, ahora están las relativas a los precios de transferencia y subcapitalización.

Pero para la aplicación de estas medidas, las reformas empezaron por incorporar el concepto de *Partes Relacionadas*. En efecto, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador incluyó a continuación del artículo 4 de la Ley de Régimen

Tributario Interno, un artículo sobre partes relacionadas, es decir, los casos en los que existiría vinculación entre contribuyentes.

De acuerdo a esta norma, son partes relacionadas las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. La ley además señala varios casos en los que se puede considerar que existen partes relacionadas y las normas para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes.

Ejemplos de las reformas en las que es de gran importancia el concepto de partes relacionadas, lo podemos ver en aquéllas que se realizaron al numeral 2 del artículo 10 de la LORTI, por las que se limita las deducciones de créditos externos de las sociedades y contratos de arrendamiento mercantil, cuando están involucradas partes relacionadas. En cuanto a estos contratos, en la reforma al artículo 13 de la LORTI que incluye el numeral 9, también se ha tomado la medida de que los pagos al exterior por este tipo de contratos, no sea deducible si está involucrada una parte con sede en un paraíso fiscal.

Con las reformas del año 2009 se incorporó además el caso en el que la Administración Tributaria podrá establecer la existencia de partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de *plena competencia*.

En las reformas del año 2007 se definió también a los paraísos fiscales. La norma señala que “Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la

información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE- y el Grupo de Acción Financiera Internacional – GAFI.

3.4.1 La tributación de sociedades

Se destacan los siguientes cambios introducidos a partir de las reformas realizadas con la LRETE:

1. En la última reforma se introdujeron normas internacionales sobre subcapitalización como aquella que consta en el numeral 2 del artículo 10 LORTI, con la que se limitaron las deducciones de las sociedades provenientes de créditos externos entre partes relacionadas, no solamente porque estos créditos deben estar registrados en el Banco Central, sino porque el monto máximo de endeudamiento debe ser no mayor al 300% de la relación de la deuda externa respecto al capital social pagado. Esta reforma tiene que ver con la subcapitalización, porque, como lo señala Prado “El crecimiento de la deuda externa privada ha sido asociado con el concepto de subcapitalización de las empresas y también como un mecanismo de reducción de la base imponible para el cálculo y pago del impuesto a la renta, por ello se ha tratado el caso de los intereses como un *escudo fiscal*.”¹³⁶

2. Con la reforma introducida en el literal e) del artículo 36 se ha cambiado drásticamente la tributación de los socios residentes de sociedades, para quienes, antes de las reformas, los dividendos y utilidades provenientes de su participación en las sociedades, era considerada como renta exenta, pues ahora, estas utilidades y dividendos pasan a formar parte de la renta global del contribuyente, siendo el pago del Impuesto a

¹³⁶ M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 123.

la Renta que realizó la sociedad, únicamente un crédito que en ningún caso será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global. Evidentemente, este caso sí está enmarcado dentro de las tendencias internacionales sobre tributación de los socios, personas naturales, de las sociedades.

Sin embargo, para el caso de sociedades extranjeras y personas naturales no residentes, con el fin de evitar problemas de doble imposición, como una medida unilateral, no sufrió reformas el artículo 38 LORTI, por el cual, para éstas personas, los dividendos y utilidades provenientes de sociedades ecuatorianas, el impuesto del 25% pagado por las sociedades se constituye en su impuesto, y por tanto, las transferencias de estos valores al exterior, no son objeto de retención en la fuente.

Cabe destacar respecto a la tributación de las sociedades, las reformas introducidas por el COPCI, señaladas en el punto 3.2.1.4 de esta tesis.

3.4.2 Los precios de transferencia

Las reformas introducidas por la LRETE incluyeron el concepto internacional de precios de transferencia, con el fin de controlar y mantener la competencia sobre ganancias obtenidas por los contribuyentes cuando estos realizan transacciones con partes relacionadas en el exterior. También son un mecanismo para la depuración de los ingresos gravados. Es por esto, que la LRETE incluyó un capítulo a continuación del artículo 15 sobre la depuración de los Ingresos y la Sección Segunda se refiere a los Precios de Transferencia en los que está la definición de precios de transferencia, el principio de plena competencia, los criterios de comparabilidad de las operaciones y la metodología para la determinación de los precios de transferencia.

En el Ecuador, estas medidas se basan en el principio de *plena competencia* o *arms length*, por el cual se exige que las transacciones realizadas entre partes relacionadas deben tener los mismos resultados tributarios como si hubieran sido realizadas entre partes independientes, caso contrario, la Administración podrá determinar el impuesto a pagar.

En cuanto a los métodos aplicables para la determinación de los precios de transferencia, el último inciso del tercer artículo agregado al artículo 15 de la LORTI señala que éstos serán establecidos por el Reglamento correspondiente; sin embargo, en el artículo siguiente, se deja la posibilidad de que los contribuyentes consulten a la Administración Tributaria sobre el método a emplear en un determinado período fiscal. En este caso, la utilización del método determinado, pasa a ser vinculante para el contribuyente.

Con el fin de luchar contra la evasión y elusión fiscal, cabe destacar la norma contenida en el quinto artículo agregado al artículo 15 de la LORTI, que entre los casos en los que el contribuyente queda exento de la aplicación del régimen de precios de transferencia, entre otros, está el de los contribuyentes que no realicen operaciones con paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.

La introducción de este tipo de medidas evidentemente cumple con los principios de igualdad, generalidad y equidad, pues todos los contribuyentes deben aportar al Estado de acuerdo a su capacidad contributiva real. Por otra parte, también se cumple con los principios de eficiencia, transparencia y suficiencia recaudatoria al potenciar la ampliación de la base recaudatoria de la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación realizada, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

1. A pesar de que la Constitución de la República del Ecuador habla de *Régimen Tributario*, considerando la evolución histórica de la tributación en el país, la existencia de una Administración Tributaria y la estructura de la imposición, podría aseverarse que en el Ecuador si bien no se está ante un sistema tributario acabado, se lo está construyendo, en el entendido de ser una meta, un objetivo a alcanzarse.

2. Los principios de la tributación que rigen la nueva Constitución de la República del Ecuador ya no son solamente de naturaleza jurídica, como aquéllos de progresividad, irretroactividad y equidad, sino que se han incorporado principios de naturaleza económica y política, como aquéllos de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria que, en conjunto con los anteriores, buscan el cumplimiento de los deberes del Estado, específicamente, el deber de la planificación del desarrollo social, la erradicación de la pobreza, la promoción del desarrollo sustentable, la redistribución de los recursos y la riqueza para acceder al buen vivir.

3. Las tendencias internacionales sobre imposición en América Latina y en Europa, actualmente buscan una mayor recaudación, preeminentemente a través de una imposición progresiva y directa, así como con la adopción de medidas anti evasión, y elusión, así como de transparencia fiscal.

4. El *Régimen Tributario* descrito en la Constitución de la República del Ecuador se adapta a las tendencias internacionales, no solamente porque el artículo 300 de la Carta Magna señala expresamente que en el Ecuador se priorizarán los impuestos

directos y progresivos, sino porque con las reformas que entraron a regir a partir del año 2008, se evidencia la preferencia por los impuestos directos.

5. El Ecuador, al igual como sucede con las tendencias internacionales en la actualidad, indirectamente ha dado preeminencia a la actuación de la Administración Tributaria en el quehacer legislativo, a través de señalar en el artículo 301 de la Constitución que si bien es el legislativo el encargado de crear las normas tributarias, el proyecto para viabilizarlas será presentado, de manera privativa, por el Presidente de la República, de lo que se puede advertir la injerencia del Ejecutivo en este proceso, y el aporte seguramente de la Administración Tributaria central.

6. El régimen o sistema tributario ecuatoriano, en general se caracteriza por acoger los planteamientos clásicos, pues sigue la clasificación tradicional de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones y contiene impuestos directos e indirectos. Sin embargo, con las nuevas reformas introducidas a partir del año 2008, también sigue la tendencia latinoamericana al haber incorporado tributos de naturaleza *heterodoxa*.

7. En el Ecuador se han introducido varias reformas tributarias a partir del año 2008 dentro de una política de *nueva izquierda* que siguiendo lineamientos internacionales, busca un empoderamiento de la Administración Tributaria para lograr una mayor recaudación, con mayor equidad en la tributación, aunque esto no siempre se logre, y sobre todo una concentración de la recaudación en las arcas fiscales que puede facilitar y mejorar la redistribución de las rentas del Estado.

8. Los mecanismos utilizados para alcanzar las metas señaladas en el numeral anterior, aunque todavía con algunas fallas, se expresan en primer lugar con la reforma a los impuestos directos e indirectos para alcanzar una mayor base recaudatoria, la introducción de medidas de fortalecimiento a la Administración Tributaria para casos de determinación y de agravamiento de las penas en el caso de incumplimiento; así como

la introducción de medidas que buscan luchar contra la evasión, la elusión y lograr transparencia fiscal. Esto, sin dejar de lado la introducción de medidas que buscan la equidad, como aquéllas que se relacionan con la tributación de acuerdo a la capacidad económica real de los contribuyentes, sean estos personas naturales o sociedades, residentes o no residentes.

9. Con la inclusión de los llamados *Impuestos Verdes* o *Eco Impuestos*, que obedece a la nueva Constitución de 2008, la cual señala que el *Régimen Tributario* del Estado debe buscar conductas ecológicas responsables, así como con la normativa constante en el Código de la Producción, Comercio e Inversiones, se esboza una tendencia a dar a los impuestos un fin no solamente recaudatorio sino a utilizarlos como medios para lograr los objetivos de las políticas del Estado.

10. En general, en el régimen tributario actual, configurado básicamente por las reformas de 2007 hasta las de 2011 con un agudo despliegue en el marco normativo legal y reglamentario, si bien se enfatiza y expresa los principios constitucionales sobre tributación, no siempre se advierte compatibilidad entre todos ellos, pues en los casos en los que se prioriza la recaudación o los fines extrafiscales, no siempre se refleja equidad y capacidad contributiva, al menos de manera directa e inmediata, en virtud de apuntar al robustecimiento de los mecanismos de control y de política económica, respectivamente; sin embargo, en otros, podrá avizorarse lo contrario, por ejemplo, en los casos para evitar doble imposición, y en aquellos en los que se promueve la imposición directa y progresiva, mas, precisamente lo importante es que, en términos globales, se perciba un sistema tributario como coherente y progresivo.

RECOMEDACIONES

1. En el diseño de la política fiscal del Estado Ecuatoriano, es indispensable que se busque una concordancia entre las normas tributarias creadas y los principios constitucionales que las regulan, para que los mismos no queden en letra muerta y su objetivo sea verídicamente alcanzado.

2. Al seguir las tendencias internacionales sobre tributación, dando énfasis a la creación de impuestos directos, la política tributaria del Ecuador debe tener cuidado de no caer en situaciones de doble imposición interna que afecten a los contribuyentes, lo cual puede redundar en cargas impositivas exageradas, que eventualmente afecten el patrimonio de los contribuyentes, y por tanto, resulten en situaciones de injusticia y violación a los principios constitucionales que rigen la tributación.

3. En el ideal de llegar a tener un *sistema tributario* en el Ecuador, es recomendable que la legislación tributaria se unifique y se tenga cuidado de no crear normas dispersas que eventualmente puedan dar origen a contraposición de normas o doble imposición interna, para lo cual es necesario que los poderes del Estado con potestad tributaria aúnen esfuerzos para evitar estas situaciones.

4. Las reformas tributarias, si bien es cierto, son necesarias dentro de la política del Estado para alcanzar sus fines, deben ser dadas paulatinamente, no en espacios de tiempo tan reducidos, como ha sucedido con la serie de reformas que ha tenido el Ecuador a partir del año 2007, pues el cambio constante de la normatividad trae consigo inseguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001.
- Arnold, Brian J. y McIntyre, Michael J., *International Tax Primer*, Boston, Kluwer Law International.
- Atchabahian, Adolfo, *Los Paraísos Fiscales y sus Efectos Distorsionantes en el Contexto Tributario*, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Benítez, Mayté, *Manual Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Calvo Salinero, Rafael, *La Subcapitalización de Sociedades frente al Derecho Comunitario*, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario*, Lisboa, ILADT – AFP, 1998.
- Carvajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro M., *Marco General Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 351 de 29 de diciembre de 2010.
- Código Orgánico Tributario publicado en el Suplemento del Registro Oficial 38 de 14 de abril de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador, 2008.
- Cruz de Quiñónez, Lucy, *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, 2ª ed., Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.
- García Noboa César, *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp.659.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 2006.

- González, Darío, *Modelo Tributario en los Países de América Latina: Procesos de Integración y Armonización Fiscal*, documento preparado para la *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, CEDDET, IEF, Madrid, 2008.
- IEF-AEAT-UNED-CEDDET-CIAT, *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Módulo 1 – Tema 5.
- Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1999.
- Jaramillo, Juan Francisco, *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional*, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis, 2006.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria Del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 497 de 30 de diciembre de 2008.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 94 de 23 de diciembre de 2009.
- Marín Elizalde, Mauricio *La residencia fiscal en Colombia*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.
- Mogrovejo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar /Abya Yala/ Corporación Editora Nacional, Quito, 2010.
- Montaño, César, *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1999.
- Moreno, M. Carmen, *La Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta*, en *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la Experiencia Internacional*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Escuela de Verano, 2005.
- Paredes, Rafael *La Reforma Fiscal y el Proceso de Globalización Económica*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005.
- Paredes, Raquel *La Reforma de los impuestos empresariales*, en Universidad Complutense de Madrid, *Orientaciones de Reforma Fiscal para Latinoamérica a la luz de la experiencia internacional*, Madrid, 2005.

- Pérez de Ayala y González, *Los sujetos pasivos sin personalidad y la capacidad de obrar*, Documento 15, Clase 9, Maestría en Derecho Tributario, Quito, UASB, 2001.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2005.
- Prado, Mario A., Licto, Carlos y Valarezo, Jorge Isaac, *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008.
- Ruíz Almendral, Violeta, *Impuestos y Estado Social*, en Juan Zornoza Pérez, *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.
- Schoueri, Luis Eduardo, *Precios de Transferencia, Consideraciones Propedéuticas*, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2006.
- Serrano Antón, Fernando *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Corporación de Estudios Financieros, 2001.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *La evolución del sistema tributario del país a partir de 1830*, Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador 1830-1980, Segunda Parte, Quito, Corporación Financiera Nacional, 1980.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, en *Estudios Jurídicos*, vol. 4, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, pp. 35,36.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984.

FUENTES DE CONSULTA INFORMÁTICA

- <http://www.monografias.com/trabajos11/tribven/tribven.shtml>
- <http://www.derechoecuador.com/index.php>.
- <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2861/9.pdf>
- <http://es.scribd.com/doc/50269505/98/Impuesto-sobre-la-renta-extensivo>
- http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2004_08Sintesis.pdf
- http://movimientos.org/show_text.php
- <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>
- <http://www.conquito.org.ec/expoinvquito/index2.php>

<http://www.homesurdaneta.com/cont-deint-publ/Implicaciones del Principio de Renta Mundial.pdf>

<http://www.semarnat.gob.mx/Pages/Inicio.aspx>.