

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**“ANÁLISIS DE LA INAPLICABILIDAD DEL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO
SUGERIDO COMO MECANISMO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE
IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES”**

FREDDY WLADIMIR ERAZO COSTA

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.

Freddy Wladimir Erazo Costa

14 de septiembre de 2011

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**“ANÁLISIS DE LA INAPLICABILIDAD DEL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO
SUGERIDO COMO MECANISMO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE
IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES”**

FREDDY WLADIMIR ERAZO COSTA

TUTOR: JOSÉ SUING NAGUA

QUITO, 14 DE SEPTIEMBRE DE 2011

RESUMEN

El presente trabajo realiza un análisis teórico del funcionamiento de los impuestos monofásicos al consumo, para de esta base general analizar el caso particular del Impuesto a los Consumos Especiales en el caso de bienes gravados en el Ecuador.

El énfasis del análisis guarda relación con los elementos que conforman la base imponible del ICE, poniendo relieve en las motivaciones jurídicas y lógicas que imposibilitan que el precio de venta al público (sea o no sugerido) se emplee como un mecanismo para establecer la base imponible del tributo, incluyendo un análisis de legislación comparada que también ratifica lo antes mencionado

Finalmente, mediante el análisis matemático se demuestra los efectos perniciosos, tanto en la economía del sujeto pasivo como en la del sujeto de facto, y la imposibilidad aritmética de aplicar el precio de venta al público como elemento de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: ANÁLISIS CONCEPTUAL DE LOS IMPUESTOS Y DEL TRATAMIENTO DEL ICE EN EL ECUADOR

1.1.	Definición de impuesto	11
1.2.	Clasificación de los impuestos	13
1.2.1.	Impuestos directos versus indirectos	13
1.2.2.	Impuestos reales versus personales	14
1.2.3.	Impuestos sobre la renta versus impuestos sobre el consumo	15
1.2.3.1.	Impuestos generales versus específicos	15
1.2.3.2.	Impuestos monofásicos versus plurifásicos	17
1.3.	Naturaleza del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en el Ecuador	18
1.3.1.	Características generales del ICE	18
1.3.2.	Bienes y servicios gravados con el ICE	20
1.3.2.1.	Bienes gravados y su tarifa	20
1.3.2.2.	Servicios gravados y su tarifa	23
1.3.3.	Mecanismos legales para establecer la base imponible del ICE	23
1.3.3.1.	Base imponible según el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario	

1.3.3.2.	Base imponible según el Artículo 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	33
----------	--	----

CAPÍTULO II: EL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO SUGERIDO (PVPS) COMO UN MECANISMO PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL ICE

2.1.	Definición de precio de venta al público sugerido	39
2.1.1.	Precio de venta al público sugerido dentro de la normativa legal	39
2.1.2.	Precio de venta al público sugerido dentro de la normativa reglamentaria	41
2.2.	Análisis de la utilización del PVPS para liquidar un impuesto monofásico como el ICE	42
2.2.1.	La diferencia temporal entre el nacimiento de la obligación tributaria y el precio de venta al público	44
2.2.2.	La problemática relacionada con sugerir un precio de venta	47
2.2.3.	Análisis de la Ley Orgánica de Defensa al Consumidor	50
2.2.4.	¿Es viable reliquidar el Impuesto a los Consumos Especiales en función del precio de venta al público?	56
2.3.	Análisis del funcionamiento de los impuestos similares al ICE en otros países de Sudamérica	61
2.3.1.	Caso peruano	61
2.3.1.1.	Operaciones gravadas	62
2.3.1.2.	Hecho generador	62
2.3.1.3.	Sujetos pasivos	62
2.3.1.4.	Base imponible y productos gravados	62
2.3.1.5.	Comparación de los sistemas ecuatoriano y peruano	64

2.3.2. Caso argentino	65
2.3.2.1. Operaciones gravadas	66
2.3.2.2. Hecho generador	66
2.3.2.3. Sujetos pasivos	66
2.3.2.4. Base imponible y productos gravados	66
2.3.2.5. Comparación de los sistemas ecuatoriano y argentino	68
2.3.3. Caso paraguayo	69
2.3.3.1. Comparación de los sistemas ecuatoriano y paraguayo	70

CAPÍTULO III: ANÁLISIS MATEMÁTICO ACERCA DE LA UTILIZACIÓN DEL PVPS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL ICE PARA BIENES

3.1. Cálculo de la base imponible del ICE para bienes basado en el Precio de Venta al Público	71
3.1.1. Costeo y precio de productores de bienes gravados y el efecto de la cadena de comercialización en el precio final del producto.	71
3.1.2. Costeo y precio de importadores de bienes gravados y el efecto de la cadena de comercialización en el precio final del producto.	76
3.1.3. Demostración matemática de que la liquidación del ICE con el Precio de Venta al Público no es factible	79
3.2. Análisis de los precios de venta al consumidor final de los productos gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales	82
3.3. Imposibilidad del uso del Precio de Venta al Público Sugerido como elemento para el establecimiento	84

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, modificado a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador establece los mecanismos para determinar la base imponible del ICE, equiparando los métodos tanto para productos de fabricación nacional cuanto para bienes importados. Uno de éstos indica que la base imponible del ICE corresponde a restar del Precio de Venta al Público Sugerido (PVPS) por el fabricante o importador el IVA y el ICE.

Con la finalidad de argumentar la imposibilidad de utilizar el método del PVPS se efectuará un análisis general de las características de los impuestos, resaltando de éstos a aquellos de naturaleza monofásica y remarcando la diferenciación en cuanto a la aplicación en la etapa de producción o importación y la de comercialización. Con este antecedente se investigará conceptualmente la factibilidad de reliquidar este tipo de impuestos incluyendo el estudio del mecanismo señalado para el efecto en la legislación ecuatoriana y en otras legislaciones de países sudamericanos. Para esto se harán reflexiones basadas en la Constitución del Estado, la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, legislación comparada y algunos principios derivados del Derecho Romano.

Así mismo, con la finalidad de verificar la imposibilidad matemática de establecer un PVPS se recurrirá a la definición que el Reglamento establece para dicho concepto. Se hará un análisis que pretende demostrar que la carga impositiva de este impuesto al consumo

termina repercutiendo sobre el importador o fabricante y no sobre el consumidor final que debería ser el contribuyente de hecho. De igual forma, se revisará si la reliquidación implica cargar al primer miembro de la cadena, los márgenes que realmente son obtenidos por los demás partícipes de la misma, y si los impuestos que se causan son percibidos o no de forma efectiva.

Es importante resaltar que para esta parte se considerarán los componentes del precio que se emplean por parte de los comercializadores y cómo la cadena puede modificar el precio que paga el consumidor final. Para esto se demostrará cómo la Ley puede ser burlada a través de sencillas prácticas que pueden ser adoptadas por fabricantes e importadores de bienes gravados con ICE y que generarían que un mismo producto dentro de un mismo periodo pague un ICE diferente debido a que se deja la discrecionalidad del precio en manos de ciertos productores y fabricantes.

En resumen, el tema propuesto consiste en demostrar que la utilización del Precio de Venta al Público Sugerido es imposible a fin de determinar la base imponible del ICE, para lo cual se recurrirá a análisis de naturaleza jurídica y matemática. El resultado final será una argumentación lógica desde el punto de vista jurídico, debidamente soportada en cálculos demostrativos que terminarán mostrando que ningún mecanismo de precios pagados por el consumidor final resultaría factible.

CAPÍTULO I

ANÁLISIS CONCEPTUAL DE LOS IMPUESTOS Y DEL TRATAMIENTO DEL ICE EN EL ECUADOR

El análisis conceptual es fundamental en el entendimiento de cualquier materia. En el caso particular de los impuestos, el desarrollo de definiciones y el estudio de las características que éstas conllevan, dota de las bases fundamentales para el entendimiento del tema.

El estudio de los tributos (y sus diversos tipos) como parte de las finanzas públicas y su incidencia dentro del erario nacional ha sido objeto de varios análisis cuyas características particulares forman parte del desarrollo de este trabajo.

Sin embargo, para esta investigación me centraré en un tipo particular de tributo, el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) con la finalidad de analizar tanto sus características generales como sus particularidades en la legislación nacional. A continuación se muestran varias definiciones necesarias para el cabal entendimiento de este tributo.

1.1. Definición de impuesto

El ordenamiento jurídico ecuatoriano no incluye definiciones referentes a tributos o sus diversas clasificaciones, por este motivo se hace necesario acudir a otras fuentes para analizar los conceptos implícitos.

La primera definición que se tomará en cuenta por su peso referencial para nuestros países es la estipulada en el Artículo 3 “Modelo de Código Tributario del CIAT”, mismo que en su actualización del 2006 señala: que “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.”¹

Por su parte, Mario Volman cita a José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González quienes definen al impuesto como “una prestación coactiva, habitualmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento del gasto público.”²

Se podrían incluir definiciones mucho más extensas y complejas, pero abundarían sobre los aspectos específicos fundamentales ya denotados en las definiciones citadas, como que el impuesto nace sin la necesidad de que haya una actividad estatal hacia el sujeto pasivo, que se cumplan una serie de supuestos fijados por la ley y fundamentalmente que pongan de manifiesto la capacidad contributiva que tiene el ente que debe asumir la carga impositiva.

Se pone especial énfasis en la revelación de la capacidad económica para asumir la carga por cuanto en el tema es fundamental entender este aspecto, ya que más adelante se demostrará que el establecer la base imponible del ICE en función

¹Centro Interamericano de Administraciones tributarias, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 2006, p. 10, en <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/biblioteca/biblioteca-virtual.html>

² Mario Volman y otros, *Régimen Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 123.

de un precio de venta sugerido rompe radicalmente con este elemento que forma parte de la concepción de un impuesto.

1.2. Clasificación de los impuestos

Los impuestos pueden ser clasificados en función de diferentes criterios, sin embargo, tanto las clasificaciones existentes cuanto los subgrupos incluidos en dichas clasificaciones responden a criterios en los cuales la doctrina no ha logrado armonía ni consenso para que sean aceptados como definitivos.

No forma parte de este trabajo ahondar en disquisiciones filosóficas de la clasificación, sino más bien enfocarse en las características generales atribuibles al ICE con la finalidad de determinar su naturaleza y fines. Por este motivo a continuación se muestran algunas clasificaciones importantes que servirán de referencia para los análisis pertinentes.

1.2.1. Impuestos directos versus indirectos

Tradicionalmente los impuestos han sido clasificados en directos e indirectos. Esta división tal como la señala Mario Augusto Saccone en su Manual de Derecho Tributario se fundamenta en la doctrina fisiocrática³ de la posibilidad de trasladar o no el gravamen marcando al contribuyente de jure (señalado por la ley) y el contribuyente de facto (sobre quien recae la carga económica efectiva). Para fines de esta investigación se aceptará esta concepción.

³ La doctrina fisiocrática, representada principalmente por el médico François Quesnay, es una escuela de pensamiento económico del siglo XVIII fundamentada en el gobierno de la naturaleza, es decir establecía como único medio válido de obtención de riqueza a la agricultura, delezando al comercio y la industria. La relación con los tributos se dio fundamentalmente en el análisis de la incidencia y percusión de los tributos a los colonos productores de trigo en el precio de dicho producto.

En este sentido se ha entendido tradicionalmente al **impuesto directo** como aquel en el que coinciden en un mismo ente, tanto el contribuyente de jure como el de facto por la supuesta imposibilidad de traslación del impuesto, combinándose así los efectos de percusión e incidencia. En el Ecuador su ejemplo más representativo es el impuesto a la renta.

Por su parte, en el **impuesto indirecto** el contribuyente de jure aparece exclusivamente como el responsable señalado por la ley ante la Administración Tributaria correspondiente, sin embargo la carga económica recae sobre otro sujeto, el denominado contribuyente de facto, dejando al primero el efecto de percusión y al segundo la incidencia. Dentro de la legislación ecuatoriana los ejemplos más representativos de este tipo de impuesto lo constituyen el IVA y el ICE, en los cuales la carga económica se la traslada al consumidor final

1.2.2. Impuestos reales versus personales

Otro sistema de clasificación de impuestos comúnmente empleado es el que los divide en reales u objetivos y personales o subjetivos, clasificación que según Valdés Costa nació en las finanzas trascendiendo al derecho positivo a través de varias constituciones.

Es así que el mismo autor señala que se entiende por **impuestos reales** a aquellos que ponen de manifiesto situaciones aisladas de riqueza como el poseer un bien, mismo que no es una muestra de capacidad contributiva ya que dicha posesión puede verse afectada por una hipoteca o un crédito para su adquisición. Los ejemplos en el Ecuador corresponden al ICE o al Impuesto Predial.

Valdés Costa sobre los **impuestos personales**, señala que son aquellos que recaen sobre todos los elementos positivos y negativos que circunscriben la

capacidad contributiva. El ejemplo dentro del sistema impositivo ecuatoriano es el Impuesto a la Renta

1.2.3. Impuestos sobre la renta versus impuestos sobre el consumo

Otro mecanismo para clasificar los impuestos responde al sujeto sobre el cual recae la carga impositiva dentro del ciclo económico es decir sobre los oferentes de bienes y servicios o sobre los usuarios de los ingresos o beneficios obtenidos.

Se entiende como **impuesto sobre la renta** al que recae sobre los oferentes de factores productivos o de servicios. Es decir grava las fuentes obtención de ingresos. El ejemplo obvio en el Ecuador, como su nombre lo indica, es el Impuesto a la Renta.

Así también se entiende que el **impuesto sobre el consumo** es el que recae sobre los vendedores de bienes y servicios gravando el uso de la riqueza exceptuándose exclusivamente el ahorro. En la legislación nacional se remarcan como ejemplos tanto al IVA como al ICE.

Los impuestos al consumo, a su vez se subdividen en impuestos generales o específicos dependiendo del alcance de la gravación y en atención a la etapa en que se pone de manifiesto el hecho generador se clasifican en monofásicos y plurifásicos.

1.2.3.1. Impuestos generales versus específicos

Normalmente esta clasificación de los impuestos al consumo hace alusión al alcance aplicativo de los mismos.

Los impuestos específicos son más antiguos en su aplicación que los generales, debido a que en el pasado los Estados gravaban pocos productos de fácil control por concentrarse en pocas personas e instituciones y por la dificultad derivada de la falta de medios físicos y tecnológicos para su administración. Ejemplos históricamente evidentes de este tipo de impuestos son los que se aplicaban a la sal, tabaco, alcohol, té, entre otros.

Apenas en 1920, en Alemania aparece el concepto de impuestos generales al consumo, con la finalidad de recaudar mayores recursos para financiar el presupuesto de la nación. El sustento de este cambio fue una tendencia económica que evite que la gravación sobre ciertos productos puntuales que distorsionen el mercado y las preferencias de los consumidores en cuanto al precio.

La esencia de los impuestos generales radica en su neutralidad, puesto que al gravar a dos productos, A y B, con la misma tarifa de impuesto, se mantiene la diferencia entre sus precios. En el caso de los impuestos específicos, se ve comprometida gravemente la neutralidad, ya que hablando de los mismos productos, A y B, el primero, puede verse afectado por el tributo; mientras que el segundo, no se sujetaría al mismo. El resultado es que artificialmente el Estado modifica las preferencias de los consumidores, otorgándole a uno de los productos una ventaja en precio o aún más grave encubriendo las ineficiencias del productor del bien.

La pérdida de neutralidad de los impuestos específicos se justifica en que el Estado pretende desalentar o desaparecer su consumo ya que gravan bienes suntuarios, o aquellos considerados nocivos para la salud a más de dotar de recursos al Fisco.

Como se ha especificado anteriormente, se entienden como **impuestos generales** a aquellos que se aplican a todos los bienes y servicios sin distinción. El ejemplo de esta clase de tributos dentro de nuestra legislación es el IVA, ya que exclusivamente exonera a un pequeño grupo de bienes.

Así mismo, se entiende que los **impuestos específicos** se aplican de forma particular ciertos bienes o servicios, mismos que tienen el gravamen por ser considerados de lujo, por ser nocivos a la salud pública o por ser una herramienta de regulación de relaciones internacionales. El ejemplo evidente en el Ecuador lo representa el ICE.

1.2.3.2. Impuestos monofásicos versus plurifásicos

Otra de las formas en que han sido clasificados los impuestos al consumo hace alusión a las fases o etapas en las cuales se los aplica, es decir cuántas veces se cumple con el hecho generador del impuesto.

Es así que se llama **impuesto monofásico** a aquel que grava una sola etapa, un solo punto, una fase única sea del proceso productivo, del de distribución o del de comercialización de un bien específico. De acuerdo a la parte del proceso, puede subdividirse a su vez en impuesto monofásico de primera etapa si se grava al inicio del proceso previsto por la norma jurídica (sea fabricación o importación); impuesto monofásico de etapa intermedia cuando grava cualquier fase entre la producción y la venta al consumidor final (evidentemente se excluyen dichas fases), o en su defecto impuesto monofásico de etapa final cuando grava exclusivamente la compra por parte del consumidor final. En la legislación ecuatoriana, el impuesto monofásico por excelencia es el Impuesto a los consumos Especiales (ICE).

Por su parte, el **impuesto plurifásico** grava dos o más etapas de los procesos de producción, distribución o comercialización de un bien en particular. Dependiendo de su funcionamiento puede tenerse impuestos plurifásicos en cascada si se siguen incrementando en cada etapa en que se gravan o impuestos plurifásicos con crédito tributario si se gravan en cada etapa, pero el vendedor tiene derecho a descontarse el impuesto pagado en la adquisición. El ejemplo más claro que tiene la legislación tributaria de impuesto plurifásico es el IVA.

1.3. Naturaleza del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en el Ecuador

A pesar que previamente se habían creado leyes específicas como aquella que gravaba los consumos selectivos de 1981 u otras que gravaban la adquisición de ciertos bienes suntuarios, históricamente el ICE aparece como tal en el Ecuador con la creación de la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989, sufriendo variaciones mínimas en su concepción hasta la aplicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

1.3.1. Características generales del ICE

El Artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno así como el Artículo 198 del Reglamento para la Aplicación de ese cuerpo normativo establecen que el hecho generador del ICE se diferencia tanto para los bienes de producción nacional, como para los servicios y los bienes importados. Por su parte el Artículo 80 de la Ley antes mencionada establece los sujetos pasivos para cada caso. El análisis de estos aspectos se muestra a continuación

- **Bienes de producción nacional.-** El hecho generador del ICE es la transferencia a título oneroso o gratuito efectuada por el fabricante o

productor (sea persona natural o sociedad) del bien gravado con el impuesto, quien se convierte en el sujeto pasivo del mismo. Es evidente que con esto se grava la primera transferencia de dominio del bien.

- **Servicios nacionales:** el hecho generador del ICE constituye la prestación del servicio dentro del periodo establecido siendo el sujeto pasivo el prestador de dicho servicio
- **Bienes importados:** el hecho generador del ICE para los productos importados constituye su desaduanización y el sujeto pasivo es el importador del bien gravado con el impuesto. Es decir, el ICE se grava el momento exacto en que los productos importados gravados con el impuesto son nacionalizados.

En función de lo antes señalado y considerando la clasificación de los impuestos analizados el ICE se enmarca como:

- **Impuesto indirecto:** puesto que la carga impositiva recae sobre el consumidor final quien pese a no ser el sujeto de jure (fabricante, prestador de servicios o importador) sí es en quien incide el tributo.
- **Impuesto real:** ya que grava a los productos señalados por la Ley sin atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo o del consumidor.
- **Impuesto sobre el consumo:** como su nombre lo indica el ICE grava el consumo de los bienes y servicios establecidos en la Ley.

- **Impuesto específico:** que grava el consumo exclusivo de los productos y servicios estipulados en la Ley.
- **Impuesto monofásico de primera etapa:** debido a que la normativa legal fija un punto específico para gravar el impuesto, siendo este en la primera etapa (la primera transferencia, la prestación del servicio o la desaduanización).

En conclusión, rescatando las principales características, el ICE es un impuesto indirecto al consumo de naturaleza monofásica de primera etapa. Esta conclusión es fundamental para el desarrollo de este trabajo, por cuanto sienta las bases de lo que la normativa ecuatoriana ha fijado como límites de acción de funcionamiento del impuesto y establecerá las inconsistencias existentes con la base imponible del tributo.

1.3.2. Bienes y servicios gravados con el ICE

El Artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los bienes y servicios gravados con el ICE tanto como la tarifa ad valorem del impuesto, clasificándolos en cuatro grupos. Sin embargo, con la publicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado el 24 de noviembre de 2011 en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, se modificaron los grupos existentes y se adicionó uno nuevo correspondiente a bienes con imposición específica y ad valorem.

1.3.2.1. Bienes gravados y su tarifa

Los bienes gravados con el ICE así como su tarifa específica y ad valorem se detallan en los grupos I, II y V (nuevo grupo con sistema de imposición mixto) estipulados en el Artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno (una vez

reformado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado), como se muestra a continuación:

GRUPO I

Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé).	150%
Bebidas gaseosas	10%
Perfumes y aguas de tocador	20%
Videojuegos	35%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones, excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	300%
Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos automotrices	100%

Con la reforma antes mencionada se eliminaron del Grupo I los cigarrillos (hecho que también implica que desaparezca el sistema de imposición mínima en función del producto de mayor venta en el mercado), las cervezas así como también los productos alcohólicos. Todos pasaron a formar el Grupo V, en cuanto a la cerveza y los licores ahora se manejan como un solo tipo de bien y su gravación se establece por el sistema de gravación mixta, es decir utilizando una tarifa específica y una ad valorem. El caso de los cigarrillos exclusivamente contempla la aplicación de una tarifa específica.

En lo que tiene que ver con el Grupo II, tal como se mostrará a continuación, se incorporó con el numeral 2 como bienes gravados tanto a los vehículos híbridos como a los eléctricos, mismos que si bien tienen una tarifa impositiva inferior a los

normales, anteriormente se encontraban exentos, hecho que incidirá directamente en un incremento de los precios de estos productos.

GRUPO II

1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000	5%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	5%
Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000	10%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000	15%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	20%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	25%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	30%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	35%
2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35.000	0%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000	8%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	14%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	20%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	26%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	32%
3. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte	15%

comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo	
---	--

Finalmente a continuación se muestra el nuevo Grupo V:

GRUPO V	TARIFA ESPECÍFICA	TARIFA AD VALOREM
Cigarrillos	0,08 USD por unidad	N/A
Bebidas alcohólicas, incluidas la cerveza	6,20 USD por litro de alcohol puro	75%

1.3.2.2. Servicios gravados y su tarifa

Los servicios gravados con el ICE así como su tarifa ad valorem se detallan en el grupo III y en el grupo IV se analiza un caso especial (que si bien no corresponde a un servicio en sí mismo se lo analiza en este acápite), en ambos casos corresponden a aquellos estipulados en el Artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como se muestra a continuación:

GRUPO III

Servicios de televisión pagada	15%
Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar	35%

GRUPO IV

Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los USD 1.500 anuales	35%
---	-----

1.3.3. Mecanismos legales para establecer la base imponible del ICE

Una vez establecidos el hecho generador, los sujetos de la relación tributaria, los bienes y servicios afectos, y la tarifa aplicable de ICE en cada caso es necesario

realizar los análisis correspondientes a la base imponible en cada caso particular. Este análisis inicialmente considera lo estipulado en el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno para después revisar las particularidades incluidas en el Artículo 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y finalmente señalar las particularidades de las Resoluciones de carácter general y circulares específicas que se relacionan al establecimiento de la base imponible de los productos gravados con este impuesto tal como se muestra a continuación.

1.3.3.1. Base imponible según el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno

Desde la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el 1 de enero de 2008, el primer inciso del Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el mecanismo general para establecer la base imponible de bienes y servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales, como se muestra a continuación:

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

los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.

Como se aprecia en la cita anterior, el legislador establece un mecanismo general para establecer la base imponible del ICE aplicable tanto a bienes de producción nacional cuanto a productos importados. Este mecanismo se puede plantear a través de la fórmula que se muestra y explica a continuación:

FÓRMULA 1

$$\text{BI ICE} = \text{PVPS} - \text{IVA} - \text{ICE}$$

- BI ICE:** Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales
- PVPS:** Precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador dependiendo del caso.
- IVA:** Impuesto al Valor Agregado.
- ICE:** Impuesto a los Consumos Especiales.

Como aspecto adicional se establece que al 31 de diciembre o cada vez que se modifique el precio, tanto fabricantes como importadores deben reportar al SRI la nueva base imponible entendida como los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.

Sin embargo, también se establece que el Director General del Servicio de Rentas Internas tiene la potestad de fijar precios referenciales para los bienes nacionales o importados, con lo que se establece la segunda fórmula de determinación de la base imponible del ICE.

FÓRMULA 2

$$\text{BI ICE} = \text{PRDGSRI}$$

BI ICE: Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales

PRDGSRI: Precio referencial fijado por el Director General del Servicio de Rentas internas.

Una vez vistas las denominadas fórmulas generales, se hace necesaria la revisión del segundo inciso del Artículo 76 de Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que el mencionado párrafo incluye el detalle correspondiente a las llamadas fórmulas de control de la base imponible del ICE ya analizadas. A continuación el inciso correspondiente:

La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un actode defraudación tributaria.

En la cita que antecede, el legislador establece dos mecanismos de control aplicables de manera exclusiva ala fórmula que emplea al precio de venta al público sugerido como referente para determinar la base imponible del ICE, estableciendo límites mínimos para obtener la base antes indicada.

Los dos mencionados controles utilizan como componente de sus fórmulas al margen de comercialización, en el primer caso de forma presuntiva con un porcentaje establecido y el segundo empleando los rubros reales, aclarándose que se aplicará el más alto de entre los dos e incluso tipificando como defraudación a la liquidación y pago con el margen presuntivo en el caso que la comercialización contenga márgenes mayores.

A continuación se muestra la fórmula de acuerdo al margen de comercialización presuntivo del 25%.

FÓRMULA 3

$$\text{BI ICE} = \text{PEX Fab/Adu} \times 1,25$$

BI ICE: Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales

PEX Fab/Adu: Precio ex fábrica (para productos de fabricación nacional) o Precio ex aduana (para bienes importados).

Al establecer que los márgenes de comercialización presuntivos son del 25% hacen que el productor nacional tenga que usar este valor como mínimo a efectos de liquidar el ICE en la primera transferencia de dominio del bien afecto por el tributo. Así mismo, este margen mínimo es el que hasta diciembre de 2010 se empleó como mecanismo de liquidación del tributo en la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), ahora Servicio Nacional de Aduana (SENAE).

Por su parte, el segundo mecanismo de control, se muestra a continuación:

FÓRMULA 4

BI ICE = PEx Fab/Adu incrementado márgenes reales de comercialización

BI ICE: Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales

PEx Fab/Adu: Precio ex fábrica (para productos de fabricación nacional) o Precio ex aduana (para bienes importados).

Sin embargo, el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (antes de la reforma de 2011) no se limitaba a los cuatro métodos arriba indicados para la determinación de la base imponible de bienes gravados con ICE, sino que a partir de la vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador se incluyó en el sexto párrafo un trato diferenciado para ciertos productos, como se lo puede apreciar a continuación:

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

En el párrafo arriba señalado se aprecia un tratamiento diferenciado aplicable de forma exclusiva a las bebidas alcohólicas nacionales diferentes de la cerveza, a través del cual se determina la base imponible en función de un precio

referencial para el litro de alcohol absoluto (puro) de la bebida correspondiente, lo que hace necesaria su conversión, tanto en volumen cuanto en grado alcohólico medido en la escala de Gay Lussac para efectos de establecer la base imponible por cada unidad de producto fabricada que sea vendida. Dicha fórmula se incluye a continuación:

FÓRMULA 5 (derogada)

$$\text{BI ICE}_{An} = \text{VUR} = \text{VRI} \times \text{Vol} \times \text{GA}$$

- BI ICE_{An}:** Base imponible unitaria del Impuesto a los Consumos Especiales para bebidas alcohólicas nacionales diferentes a la cerveza.
- VUR:** Valor unitario referencial.
- VRI:** Valor referencial para un litro puro de cada producto
- Vol:** Volumen en litros del producto analizado.
- GA:** Grado alcohólico del producto analizado.

Con la entrada en vigencia de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado se derogó la fórmula anterior y se homologó el sistema impositivo de cervezas y licores sin importar si son nacionales o extranjeros. Este hecho también trajo consigo la inclusión de un mecanismo mixto de imposición para esta clase de productos, que considera la mezcla de un sistema específico que grava a todos los licores sin ningún distinguo, y un sistema ad valorem que grava exclusivamente a aquellas bebidas cuyo precio ex aduana o ex fábrica según corresponda supere los USD 3,60 por litro o su valor proporcional en una

presentación diferente a la anteriormente señalada. Como resultado de los cambios antes mencionados, la nueva fórmula a aplicarse es la que se detalla a continuación:

FÓRMULA 5 (nueva)

<p style="text-align: center;">ESPECÍFICA</p> <p style="text-align: center;">BI ICE_{Lesp} = TE x VR x GA</p> <p style="text-align: center;">AD VALOREM</p> <p style="text-align: center;">BI ICE_{Ladv} = PEx Fab/Adu x Tadv</p>

BI ICE_{Lesp}: Base imponible específica del Impuesto a los Consumos Especiales para bebidas alcohólicas y cerveza.

TE: Tarifa específica para licores

VR: Volumen real en litros

GA: Grado alcohólico del producto analizado.

BI ICE_{Ladv}: Base imponible ad valorem del Impuesto a los Consumos Especiales para bebidas alcohólicas y cerveza.

PEx Fab/Adu: Precio ex fábrica (para productos de fabricación nacional) o Precio ex aduana (para bienes importados).

Tadv: Tarifa ad valorem para licores

De forma adicional se establece que la tarifa específica por litro puro de alcohol será actualizada anualmente en función del Índice de Precios al Consumidor Urbano para bebidas alcohólicas establecido por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos a noviembre de cada año

Por otra parte, el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno en su noveno inciso establece que la base imponible de los servicios se realizará en función de los valores facturados sin incluir IVA ni ICE, según se muestra a continuación:

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

La fórmula de cálculo aplicable sería:

FÓRMULA 6

$$\text{BI ICE}_S = \text{VS sin ICE ni IVA}$$

- BI ICE_S:** Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales para servicios
- VS:** Valor del servicio sin impuestos.
- IVA:** Impuesto al Valor Agregado.
- ICE:** Impuesto a los Consumos Especiales.

Como se aprecia en la fórmula anterior, se parte de un valor directo sobre el que se calcula y adiciona el ICE, el resultado de la sumatoria arriba indicada se convierte en la base de cálculo del IVA.

Finalmente, el último inciso del Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el mecanismo para determinar la base imponible del ICE para los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar:

La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas.

La fórmula de cálculo para los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, se expresa a continuación:

FÓRMULA 7

$$\text{BI ICE}_{\text{JA}} = \text{VF}/\text{OM}$$

BI ICE_{JA}: Base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales para los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar

VF/OM: Valor de las fichas u otros medios de apuesta empleados.

La fórmula antes explicada considera el valor total de cada ficha o de cualquier mecanismo empleado para apostar.

En conclusión, se puede decir que existe una fórmula general para establecer la base imponible del ICE para bienes, misma que se basa en el precio de venta al público sugerido, a la cual se le aplican las dos fórmulas de control basadas en los márgenes de comercialización sean presuntivos o reales. Adicionalmente hay un mecanismo general de establecimiento de la base imponible del ICE para bienes a través de la fijación de un precio referencial por parte del Director General del SRI, misma que se halla especificada de forma puntual para las bebidas alcohólicas de producción nacional. Finalmente, se establece una fórmula para los servicios en

general y otra en particular para los servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar.

1.3.3.2. Base imponible según el Artículo 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

El Artículo 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, divide en seis diferentes grupos a los bienes y servicios gravados con ICE a fin de señalar las bases imponibles sobre las cuales se debe determinar el impuesto. Es importante analizar que la clasificación del Reglamento no abarca la totalidad de bienes gravados con el ICE, sino que las refiere en muchas ocasiones de forma general, por lo que se analizará cada uno de los seis grupos:

1. Servicios gravados.

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

Como se puede ver en la cita anterior, para gravar los servicios en general, el Reglamento puntualiza, a diferencia de la Ley, que el valor sobre el que se grava el ICE corresponde a aquel que se haya registrado por concepto de servicios en el comprobante de venta emitido al consumidor final sin considerar el IVA y el ICE.

2. Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar.

La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos y salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas.

El Servicio de Rentas Internas, en uso de las facultades que le concede la Ley, cuando proceda la determinación presuntiva del ICE a este servicio, la realizará en función de los términos que para el efecto la Administración Tributaria establezca mediante resolución de carácter general, misma que deberá ser publicada en el Registro Oficial como máximo hasta el 31 de diciembre para su vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente. Los valores establecidos a través de esta resolución constituirán los valores mínimos de pago por este concepto.

Si bien, cuando el Reglamento trata en un inicio sobre la base imponible del ICE para servicios de casinos y salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, hace referencia al valor de las fichas o de los otros medios de apuesta utilizados, a renglón seguido incluye que la Administración Tributaria hará una determinación presuntiva de dicha base imponible como en efecto sucede. Es decir, se deja de aplicar el valor de las fichas y se emplean los valores referenciales fijados por el Director General del Servicio de Rentas Internas.

3. Servicios prestados por clubes sociales por concepto de cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales.

La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios prestados por clubes sociales por concepto de cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales, corresponderá al valor de estos conceptos sin incluir impuestos.

Cuando el valor por concepto de cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales, se causará el Impuesto a los Consumos Especiales con la tarifa correspondiente, aun cuando los pagos se realicen en varias cuotas, caso en el cual el ICE se desglosará en cada comprobante de venta. Si se realizaran reajustes al valor anual de la contratación de este servicio, el ICE se liquidará al momento en que se superen los US\$ 1.500 dólares y se aplicará sobre el valor total del servicio. Este valor reliquidado se registrará en el comprobante de venta en el cual se supere este monto, así como también en los demás comprobantes de venta futuros por el monto de los mismos.

En este caso, la base imponible específica para cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales, no se encuentra estipulada dentro de la Ley. En este caso el reglamento puntualiza que el ICE se deberá gravar en cada cuota o en caso de que no se pueda establecer que dicha cuota a futuro va a superar el límite desgravado, deberá incluirse el ICE en la cuota en la que se supere dicho monto.

4. Bienes importados y fabricados para consumo propio.

En caso de no existir precio de venta al público sugerido o precio referencial para bienes importados o fabricados, de consumo propio, el ICE se

calculará en base al precio ex aduana o ex fábrica, según corresponda, más el 25% de margen mínimo presuntivo.

En este numeral, el reglamento amplía lo especificado en la norma legal y establece que en la importación o fabricación de bienes para consumo propio liquidará el ICE sobre el precio de venta al público sugerido o sobre el precio referencial establecido por el director General del Servicio de Rentas Internas, y en ausencia de ambas fórmulas generales recomendadas, se aplicará la fórmula de control de márgenes presuntivos.

5. Vehículos motorizados de transporte terrestre importados para consumo propio.

En caso de no existir precio de venta al público sugerido o precio referencial para vehículos de transporte terrestre gravados con ICE e importados de consumo propio y tampoco exista un precio de venta al público sugerido de un vehículo de la misma marca y año y de similares características modelo y país de procedencia, se deberán realizar los siguientes cálculos a efectos de obtener la base imponible:

- a) Se calculará el ICE inicialmente en base al precio ex aduana más el 25% de margen mínimo presuntivo;
- b) Se calculará el precio que deberá pagar el importador a consumo propio sumando al precio ex aduana, el ICE calculado en las condiciones del primer literal y, el IVA correspondiente; y,

c) En caso de que el precio así obtenido conlleve a una tarifa más alta del impuesto, se deberán recalcular tanto el ICE como el Impuesto al Valor Agregado.

En este numeral, el Reglamento trata como caso aislado la importación para consumo propio de vehículos motorizados de transporte terrestre y establece que se liquidará el ICE sobre el precio de venta al público sugerido o sobre el precio referencial establecido por el Director General del Servicio de Rentas Internas, y en ausencia de ambas fórmulas generales el Reglamento señala se deberán hacer una serie de cálculos que no se encuentran incluidos dentro de la normativa legal.

6. Perfumes y aguas de tocador comercializados a través de venta directa.

La base imponible para el cálculo del ICE de perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de venta directa, será calculada sobre los precios referenciales que para el efecto en uso de las facultades que le concede la Ley, el Servicio de Rentas Internas establezca a través de resolución general. Esta Resolución deberá ser publicada en el Registro Oficial como máximo hasta el 31 de diciembre para su vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente.

El Reglamento establece que se aplicarán precios referenciales de forma exclusiva para perfumes y aguas de tocador que se comercialicen a través de venta directa.

En conclusión, el Reglamento amplía los mecanismos de cálculo estipulados en la Ley y también analiza casos puntuales dentro de las posibles operaciones adicionales que podrían presentarse (distintas a la simple transferencia de dominio o de la nacionalización de bienes afectos por el impuesto) que incluyan el Impuesto a los Consumos Especiales.

Sobre lo anteriormente señalado, es fundamental analizar la contradicción que representa que el Reglamento estipule esta clase de mecanismos adicionales a los establecidos legalmente, cuando el Artículo 7 del Código Orgánico Tributario, norma jerárquica superior, trata sobre la facultad reglamentaria asignada de forma exclusiva al Presidente de la República, refiriéndose a que ningún reglamento puede modificar ni alterar el sentido de la ley, así como tampoco puede crear más obligaciones tributarias o exenciones no contenidas en dicho cuerpo normativo, lo que guarda estrecha relación con el numeral 13⁴ del Artículo 147 de la Constitución de la República; siendo este otro punto conflictivo con relación al ICE porque muchas fallas y vacíos en cuanto a su legislación se han pretendido corregir a través de la normativa reglamentaria o de circulares y resoluciones de carácter general.

⁴**Art. 147.-** Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

... **13.** Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.

CAPÍTULO II

EL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO SUGERIDO (PVPS) COMO UN MECANISMO PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL ICE

La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, modificó el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno referente al establecimiento de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales para los productos afectos por este impuesto.

La principal innovación radicó en establecer una norma común para determinar la base imponible a través del precio de venta al público sugerido tanto para productos nacionales como para importados (previamente la referencia al precio de venta era exclusiva para los productos nacionales). Esto a su vez da la opción tanto a fabricantes como a importadores de sugerir un precio de venta del producto gravado con el ICE.

2.1. Definición de precio de venta al público sugerido

Es importante hacer una diferencia fundamental entre la normativa legal y la reglamentaria al realizar un análisis de lo que implica el precio de venta al público sugerido (PVPS).

2.1.1. Precio de venta al público sugerido dentro de la normativa legal

Actualmente, la primera parte del primer inciso del Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (analizada en la fórmula 1 del capítulo anterior) establece que tanto los productos nacionales como importados gravados con el ICE

tendrán como base imponible el precio de venta al público sugerido por el fabricante o el importador, dependiendo del caso.

Por su parte el quinto inciso del mismo artículo ya mencionado define al precio de venta al público de la siguiente forma:

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

En su primera parte, el inciso antes transcrito define al precio de venta al público como el valor efectivamente pagado por el consumidor final cuando adquiera el producto gravado con el ICE de forma unitaria en el mercado. Es decir es el valor efectivo numerario desembolsado por el cliente que tiene la categoría, de acuerdo a la normativa, de consumidor final. Las implicaciones de esta categorización serán analizadas posteriormente en este capítulo.

Por su parte, la segunda parte del inciso citado hace referencia a que los precios de venta deben ser sugeridos por fabricantes o importadores, en cada caso, y que dichos precios deben estar colocados en las etiquetas o en caso de que esto no sea factible deberán exhibirse en un sitio visible de los puntos de venta.

Es en este punto, donde se genera un quiebre en el elemento temporal del hecho generador, y se produce un abismo entre la obligación del fabricante o importador de sugerir el precio de venta y aquel en el que efectivamente se cumple con la definición antes analizada, es decir en el preciso momento en el que el consumidor final paga por el bien y se configura el valor efectivamente pagado por dicho producto. Sin embargo estos temas serán ahondados a posterioridad.

2.1.2. Precio de venta al público sugerido dentro de la normativa reglamentaria

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su Artículo 199 define de forma al precio de venta al público sugerido en los siguientes términos:

Art. 199.- Precio de Venta al Público Sugerido.- El precio de venta al público sugerido es el que el fabricante o importador del bien y el prestador del servicio, sugiera como el precio de venta que debería pagar el consumidor final por la adquisición al detal en el mercado de cualquiera de los bienes o por la contratación de servicios gravados con este impuesto en su presentación al consumidor final.

El precio de venta al público sugerido por los fabricantes de bienes nacionales e importadores de bienes y de los prestadores de servicios gravados con el impuesto, no podrá ser menor al resultado de incrementar el 25% de margen mínimo presuntivo al precio ex fábrica o ex aduana.

Como se aprecia, el Reglamento define al precio de venta al público sugerido (por el fabricante, el importador o prestador de servicios según el caso),

como aquel que se propone pague el consumidor final en la adquisición al detal en el mercado, y se establece que no puede ser menor al incremento sobre el precio ex fábrica o ex aduana en 25% del margen mínimo presuntivo.

Es importante mencionar que la normativa reglamentaria incluye una definición que modifica lo establecido en cuanto a este concepto en la Ley de Régimen Tributario Interno atentando -como se analizó anteriormente- a lo establecido por el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución de la República del Ecuador como al Artículo 7 del Código Tributario. Esta modificación, vulnera la seguridad jurídica del contribuyente por cuanto, a pesar de que establece en el título del artículo analizado que se trata de un precio de venta al público sugerido, ya en su definición se pierde este concepto homologándolo al precio efectivo pagado por el consumidor final en el mercado y en presentación al detal.

2.2. Análisis de la utilización del PVPS para liquidar un impuesto monofásico como el ICE

Como punto de partida para entender el por qué de la imposibilidad de utilizar el Precio de Venta al Público (sea real o sugerido) como un mecanismo para establecer la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales en nuestro país, es necesario analizar ciertos fundamentos básicos de la teoría de tributación que son fundamentales en el entendimiento de cualquier impuesto.

Es así, que el primer análisis nos lleva al Código Orgánico Tributario, que en su Artículo 15 señala:

Artículo 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los

contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Adicionalmente, es necesario revisar el contenido del Artículo 16 del mismo cuerpo normativo establece que se entenderá como hecho generador al presupuesto que establezca la ley para configurar un tributo en particular, es decir las condiciones legales que la normativa establece para que cuando se cumplan en la realidad den nacimiento a una obligación.

En función de lo anterior, se entiende que el ICE también genera una obligación tributaria. En este caso el vínculo jurídico personal se establece (de acuerdo al Artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno) entre el Estado y el fabricante o el importador (en caso de bienes gravados) o el prestador de servicios. En este trabajo exclusivamente se analiza el ICE para los bienes, motivo por el cual se obviará en adelante cualquier referencia hacia los servicios.

Es así que queda sentado que el vínculo jurídico personal se causa entre el Estado, representado por la Administración Tributaria, y cada uno de los fabricantes e importadores de bienes gravados con el ICE. Esta determinación es fundamental puesto que ratifica el carácter monofásico de primera etapa con el que el legislador pretende funcione el impuesto y además consolida la figura del fabricante o importador como sujeto pasivo, en este caso contribuyente de jure, porque en la práctica en quien debe repercutir el impuesto es el contribuyente de facto, es decir el consumidor final. Esto implica una traslación de la carga impositiva.

Es fundamental señalar el vínculo jurídico personal del fabricante o del importador con el Fisco, el momento de confrontar la aplicación del precio de venta al público como elemento de la base imponible del ICE puesto que el nacimiento de dicho vínculo genera una diferencia temporal con respecto al elemento que se pretende utilizar como base de cálculo del impuesto.

2.2.1. La diferencia temporal entre el nacimiento de la obligación tributaria y el precio de venta al público

La diferencia temporal entre el nacimiento de la obligación tributaria y el precio de venta al público implica una serie de análisis. El primer punto que debe ser considerado es el contenido de las diapositivas 6 y 9 de las clases dictadas en el Curso 2008-2009 por el profesor de la Licenciatura en Derecho de la Universidad de Salamanca, José Ignacio Antón, quien en su cátedra Hacienda Pública I, en el Tema 16 denominado “La Imposición sobre el Consumo” al referirse a los impuestos monofásicos sobre fabricantes señala:

“A) Impuesto monofásico sobre fabricantes

✓ Sencillo, fácil de administrar (pocos fabricantes).

❖ **Efecto piramidación:** el precio aumenta en una cuantía mayor al impuesto ya que grava todas las ventas del fabricante, que a su vez son comprados de otros fabricantes, que aplican sus márgenes sobre el precio incorporando el impuesto.

- ❖ Al ser difícil determinar cuánto ha sido el impuesto genera distorsiones en el comercio exterior...

¿Por qué el impuesto sobre fabricantes es más ineficiente?

- ❖ El precio se incrementa más de lo que recauda el Estado.
- ❖ La diferencia la ganan los mayoristas y minoristas, que al cargar el beneficio consideran el impuesto sobre los inputs que compran un coste más.
- ❖ Así, los productos con más fases productivas o con mayores márgenes de beneficios serán los más afectados.
- ❖ La carga no será uniforme entre unos y otros bienes, lo que afecta a los precios relativos y afecta a las decisiones de los consumidores.”⁵

Como se aprecia en la cita, se resalta que los impuestos como el ICE tratan al impuesto en cada etapa como un coste y su traslado hacia el consumidor final es fundamental para recuperar el impuesto.

En el Ecuador y como se ha analizado anteriormente, en el caso de los bienes gravados con ICE el hecho generador del impuesto es, la primera transferencia del bien realizada por el fabricante, o, la nacionalización de la mercadería realizada por el importador; siendo este hecho el que, en cada uno de los casos, da nacimiento al vínculo jurídico y personal del fabricante o del importador.

Aplicando la técnica contable, es necesario revisar el tratamiento que deben dar tanto fabricantes como importadores al Impuesto a los Consumos Especiales.

⁵ José Ignacio Antón, “Tema 16: La imposición sobre el consumo”, Cátedra dictada dentro de la Licenciatura en Derecho, Universidad de Salamanca, en <http://web.usal.es/~janton/docs/tema16.ppt>

Con esta finalidad, a continuación se muestra el contenido del Párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC). 2 Existencias(que guarda relación con la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 11 Inventarios, ya derogada), misma que incluye como parte de los costos de adquisición a los siguientes rubros de forma general:

Costes de adquisición

11. El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.

Como se aprecia, los impuestos que no se recuperan del SRI se contabilizan como costo de adquisición, tratamiento similar al que se le otorga a los aranceles. Es decir, queda claro el hecho que el ICE se convierte en parte del costo del bien y que este costo nace como tal en la primera transferencia que realiza el fabricante del producto o en su defecto en la nacionalización realizada por el importador.

Esta conclusión es fundamental por cuanto ratifica al ICE como costo, y al ser un costo es evidente la traslación al contribuyente de facto que es el consumidor final.

Es la conclusión anterior también, la que se convierte en la clave de la inaplicabilidad del precio de venta al público como elemento de la base imponible

del ICE. Esto porque cuando se configura el hecho generador del impuesto (primera transferencia del fabricante o nacionalización del importador) es imposible conocer el precio de venta que el consumidor final tendrá que pagar por el producto al detal en el mercado, ya que evidentemente este es un hecho posterior del cual no existe certeza de la fecha en que se llevará a cabo o si incluso esto nunca llegará a suceder.

Esta incertidumbre relacionada con la diferencia temporal entre la configuración del hecho generador y el elemento del precio final es insuperable en toda circunstancia para el caso del impuesto analizado. El único caso de excepción, en que se elimina este inconveniente, es cuando el fabricante comercializa de forma directa al consumidor final el producto gravado con ICE, puesto que el hecho generador se cumple con conocimiento del precio de venta al público. Sin embargo, para el importador no se cumple la misma regla, puesto que siempre existe una diferencia temporal entre la nacionalización del producto y su venta, aun cuando se la haga de forma directa al consumidor final.

Finalmente se puede mencionar que esta diferencia temporal también convierte en inaplicable el método de determinación de la base imponible del ICE a través de los márgenes efectivos de comercialización, por cuanto dichos márgenes son exclusivamente determinables en cada unidad de producto al momento de la venta efectiva, lo que no coincide con el momento del nacimiento de la obligación tributaria, salvando nuevamente el caso de aquel fabricante que vende directamente al consumidor final.

2.2.2. La problemática relacionada con sugerir un precio de venta

Los estudiosos de la normativa ecuatoriana, seguramente objetarán de forma parcial el análisis previo sosteniendo que la Ley no menciona al precio de venta al

público, sino que con la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria desde el año 2008, la base imponible del ICE guarda relación con el precio de venta al público que sugiera el importador o el fabricante según sea el caso.

Sin embargo, el hecho de emplear un precio de venta al público sugerido trae los mismos problemas señalados en el acápite anterior por la diferencia temporal, adicionando nuevos inconvenientes que van a ser analizados a profundidad en este acápite.

Es fundamental analizar la certeza en la liquidación de cualquier tributo. Sobre esto César García Novoa señala:

“La formulación de la reserva de ley a partir de la tipicidad supone la necesidad de que se prevean en reglas abstractas las consecuencias jurídicas de las actuaciones tributarias de los particulares, de forma que estos tengan la certeza de que el tributo se aplicará de conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley y puedan acomodar su conducta en concordancia con esta previsión.”⁶⁶

Como se aprecia, es evidente que el contribuyente adecúa su comportamiento a la certeza que la norma legal le otorga, basada en los elementos esenciales asignados por la ley al impuesto, que para el caso del ICE y como analizamos anteriormente son su tratamiento de impuesto al consumo, de carácter monofásico de primera etapa.

⁶⁶ César García Novoa, *El Concepto de Tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 364.

En el caso del precio de venta al público sugerido, el hecho de desconocer el precio de venta real (al consumidor final) o al menos aproximado del producto se convierte en un problema para el contribuyente de jure, ya que deja a la disposición de criterios subjetivos el ICE que debe ser pagado.

Por ejemplo, se puede analizar el caso de dos importadores, “A” y “B”, quienes importan el mismo producto (gravado con ICE), que para el ejemplo lo denominaré “X”, en las mismas cantidades, y que realizan la nacionalización de sus productos exactamente la misma fecha. Es decir, el hecho generador del impuesto se genera al mismo tiempo, sobre iguales cantidades de producto, con idéntica tarifa de impuesto. De lo anterior se podría presumir que el ICE que deben pagar ambos importadores es igual. Sin embargo, el importador “A” establece un precio de venta al público sugerido de “c” unidades monetarias, mientras que el importador “B” sugiere un precio de venta al público de “f” unidades monetarias. El resultado evidente es que cada importador liquidará un ICE distinto pese a que las características económicas son exactamente iguales.

Ahondando el problema antes especificado es importante citar el análisis de Luis R. Carranza Torres al referirse a la importancia de la certeza en el ámbito tributario:

“f) Certeza: Se trata de la regla de la certeza o certidumbre tributaria, que Adam Smith entendía en el sentido que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. En suma, la certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar

era, en lo que respecta a impuestos, para Smith, una cuestión de tan extrema importancia que entendía que resulta más dañino para las naciones un pequeño grado de inseguridad, que un mayor de desigualdad.”⁷

Nuevamente, se resalta la certidumbre que debe tener el contribuyente, delezando la subjetividad y la arbitrariedad al momento de definir un tributo y sus elementos. En el ejemplo previamente propuesto se evidencia que el precio de venta al público sugerido es un medio subjetivo y discrecional de determinar la base imponible del ICE. Pudiendo incluso generar diferencias sustanciales y crear preferencias para uno de los importadores por motivos meramente fiscales.

Como se puede concluir el precio de venta al público sugerido como elemento para establecer la base imponible del ICE es un mecanismo discrecional, arbitrario y subjetivo que atenta contra el principio de la certeza, que si bien no se encuentra identificado de forma directa en la legislación ecuatoriana, es reconocida por la doctrina, por la seguridad jurídica y es de elemental entendimiento para cualquier estudioso de los tributos.

2.2.3. Análisis de la Ley Orgánica de Defensa al Consumidor

Tal como se estableció anteriormente, la Ley de Régimen Tributario Interno señala como primer mecanismo para determinar el ICE al precio de venta al público sugerido, cuya definición se encuentra exclusivamente en el Reglamento, ya que aquel cuerpo legal exclusivamente define al precio de venta al público.

⁷ Luis R. Carranza Torres, *Derecho Tributario: De la teoría a la práctica*, Buenos Aires, Legis Argentina, 2006, p. 50-51.

Sin embargo, la normativa legal en el quinto inciso del Artículo 76, donde define al precio de venta al público, obliga al importador o al fabricante a mostrar dicho precio, como se muestra a continuación:

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

Por su parte, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, modifica el contenido de la Ley y obliga a fabricantes e importadores a etiquetar los precios de venta al público, pero esta vez sugeridos por el fabricante o por el importador, como se aprecia en el Artículo 210:

Art. 210.- Exhibición de precios de venta sugeridos y etiquetado.- Los sujetos pasivos del ICE, de manera obligatoria, para el caso de bienes gravados con el impuesto, deberán exhibir el precio de venta al público sugerido y vigente sobre cada objeto, artículo, o producto. Cuando por la naturaleza o ubicación de los bienes esto no sea posible, deberá utilizarse un listado de precios de venta sugeridos.

Para el caso de los servicios, los precios de venta al público sugeridos deberán exhibirse mediante listas colocadas en lugares que permitan una

claravisualización por parte del consumidor final, con anterioridad a la utilización o contratación de los mismos.

La exhibición de los precios deberá efectuarse por unidad, en forma clara, visible, legible y en base a las Normas Técnicas expedidas por el Instituto Ecuatoriano de Normalización INEN.

Sin embargo de la clara inobservancia del Reglamento a lo que establece la Ley, en este caso es importante que la normacitada se entienda y aplique en el contexto del resto del sistema legal vigente en el país. Es así que dicho concepto debe integrarse al contenido de la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor lo que hace que la norma legal sea de exclusiva aplicación para aquellos fabricantes e importadores que vendan directamente a los consumidores finales.

La razón de lo dicho se basa en que el cuerpo normativo que regula las relaciones entre los proveedores y consumidores es la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, misma que establece armónica y ordenadamente el régimen jurídico de las relaciones de consumo, como lo señala su Artículo 1:

Artículo 1.- Ámbito y Objeto.-Las disposiciones de la presente Ley son de orden público y de interés social, sus normas por tratarse de una Ley de carácter orgánico, prevalecerán sobre las disposiciones contenidas en leyes ordinarias. En caso de duda en la interpretación de esta Ley, se la aplicará en el sentido más favorable al consumidor.

El objeto de esta Ley es normar las relaciones entre proveedores y consumidores promoviendo el conocimiento y protegiendo los derechos de los

consumidores y procurando la equidad y la seguridad jurídica en las relaciones entre las partes.

Por su parte, el primer inciso del Artículo 9 del mismo cuerpo normativo establece cuál es la información que debe darse al público, misma que incluye el precio:

Artículo 9.- Información Pública.- Todos los bienes a ser comercializados deberán exhibir sus respectivos precios, pesos y medidas, de acuerdo a la naturaleza del producto.

Adicionalmente, los tres primeros incisos del Artículo 19 de esta Ley se enfocan propiamente en el precio en los siguientes términos:

Artículo 19.- Indicación del Precio.- Los proveedores deberán dar conocimiento al público de los valores finales de los bienes que expendan o de los servicios que ofrezcan, con excepción de los que por sus características deban regularse convencionalmente.

El valor final deberá indicarse de un modo claramente visible que permita al consumidor, de manera efectiva, el ejercicio de su derecho a elección, antes de formalizar o perfeccionar el acto de consumo.

El valor final se establecerá y su monto se difundirá en moneda de curso legal.

Como se aprecia en el artículo anterior, existe la obligación de mostrar al público los valores finales de bienes y servicios con el único fin de que el consumidor pueda hacer el ejercicio de su derecho a elección antes de que se concrete la transacción.

De forma adicional, la obligación mencionada previamente, la Ley se la entrega exclusivamente al proveedor, lo que hace necesario el entendimiento del alcance de dicho término, mismo que se encuentra definido en el Artículo 2 del mismo cuerpo legal:

Proveedor.- Toda persona natural o jurídica de carácter público o privado que desarrolle actividades de producción, fabricación, importación, construcción, distribución, alquiler o comercialización de bienes, así como prestación de servicios a consumidores, por lo que se cobre precio o tarifa. Esta definición incluye a quienes adquieran bienes o servicios para integrarlos a procesos de producción o transformación, así como a quienes presten servicios públicos por delegación o concesión.

Como se aprecia en el párrafo que antecede, se entiende exclusivamente como proveedor a aquella persona natural o jurídica que le vende o le presta un servicio a un consumidor. Esto a su vez hace necesario definir quién se considera como consumidor, término que se encuentra detallado en el mismo Artículo 2 de la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor:

Consumidor.- Toda persona natural o jurídica que como destinatario final, adquiera, utilice o disfrute bienes o servicios, o bien reciba oferta para ello. Cuando la presente Ley mencione al consumidor, dicha denominación incluirá al usuario.

Como se aprecia en los párrafos anteriores, es el proveedor, aquel que le vende un bien o le presta servicio a un consumidor (el destinatario final), quien está obligado a mostrar un precio, y esto lo hace únicamente con la finalidad de que dicho consumidor pueda ejercer la libertad de elección entre las diferentes opciones del mercado.

Sin embargo, y con la finalidad de ahondar más en el tema, se debe revisar lo dispuesto en el Artículo. 17 de la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, mismos que establece que “es obligación de todo proveedor, entregar al consumidor información veraz, suficiente, clara, completa y oportuna de los bienes o servicios ofrecidos, de tal modo que éste pueda realizar una elección adecuada y razonable”. Con lo anteriormente expuesto queda ratificada la aclaración de quién es el consumidor, quién el proveedor y cuál es la obligación de éste último.

Ahora, incluyendo la normativa vigente con respecto al ICE, es evidente que la supuesta obligación que se les pretende asignar a los fabricantes e importadores en el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a informar el precio de venta al público deviene en infundada y excesiva, ya que se cargaría a los sujetos pasivos del ICE obligaciones que no se les atribuyen en ningún cuerpo legal que rija dichos actos. Así mismo es necesario dejar sentado que la normativa funcionaría adecuadamente, sí y solo sí, los fabricantes y los importadores realicen la comercialización de los bienes afectos al ICE directamente a los consumidores

finales, situación ideal que no siempre se presenta y que el legislador no toma en cuenta en la redacción de la ley, o en su defecto en mercados en los cuales los importadores o fabricantes tienen que establecer precios máximos de venta por orden de las casas propietarias de las marcas de los productos expendidos, como es el caso de los vehículos.

La problemática arriba expuesta se debe a que no siempre los importadores y fabricantes comercializan a consumidores finales sus productos, por el contrario, y como es lógico, existe una cadena de comercialización de dichos bienes, misma que podría llegar a tener tantos eslabones como podríamos llegar a imaginar, y que podría incluir por ejemplo a mayoristas, distribuidores, minoristas, supermercado, tiendas al detal e incluso para el caso puntual de los tabacos y licores lugares sumamente diferentes a los que el público en general asiste con fines de diversión y cuyos precios tienen variaciones incalculables.

2.2.4. ¿Es viable reliquidar el Impuesto a los Consumos Especiales en función del precio de venta al público?

Para analizar la viabilidad de reliquidar el ICE, es importante analizar lo que establece José Luis Pérez de Ayala al estudiar la imposición sobre las ventas:

“...los impuestos a las ventas son concebidos por la doctrina más convincente como un componente del coste en la formación del precio de venta, son impuestos estructurados para trasladarse o repercutirse sobre el consumidor. Se trata en suma, de unos impuestos sobre el consumo que gravan al consumidor en el precio de sus compras. Con la peculiaridad de que la materia imponible no es nunca, el acto de consumo en sí mismo, sino que a este último se llega a gravar por

el método indirecto de repercusión, en el precio del tributo. Con la implicación adicional de que si el gravamen no es repercutido, o trasladado, del vendedor (que lo pagó) al consumidor, el impuesto pierde su carácter de impuesto al consumo, para quedar convertido, al menos temporalmente, en un impuesto sobre la empresa vendedora.”⁸

En la cita anterior el autor pone de manifiesto que por efectos de temporalidad, del tributo, -en este caso el ICE- deja de ser un impuesto al consumo puesto que recae sobre el vendedor. Esto se debe a que la gravación al consumidor efectúa a través del precio, sin embargo, al gravarse el tributo al fabricante o importador no se puede conocer el precio y por ende el impuesto repercute sobre dichos entes.

Adicionalmente, para verificar la imposibilidad de la reliquidación del ICE es importante volver a señalar la incongruencia entre la norma legal y la reglamentaria vigente en Ecuador. Es así que a continuación se muestran los Artículos 83 y 86 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

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

⁸ José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, Tercera Edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1991, p. 166-167.

Art. 86.- Declaración, liquidación y pago del ICE para mercaderías importadas.- En el caso de importaciones, la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.

Como se aprecia en la normativa citada previamente, se establece que la liquidación para los productos de fabricación nacional se realizará en el mes calendario siguiente al de la venta del producto. Sin embargo, para el caso de los productos importados se establece como fecha y momento de declaración, liquidación y pago el antes del despacho de aduana de los bienes, es decir, los bienes no pueden abandonar el distrito aduanero sin que se haya consumado el pago pertinente.

Sin embargo y como se mencionó antes, el Reglamento, incumpliendo nuevamente el Artículo 7 del Código Orgánico Tributario y el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución de la República del Ecuador, impone condiciones diferentes a los sujetos pasivos del ICE, tal como se aprecia a continuación:

Art. 202.- Obligación de declarar y pagar.-

1. Productores de bienes nacionales y prestadores de servicios.

Las personas naturales y las sociedades fabricantes de los bienes gravados con el ICE, y las prestadoras de los servicios gravados con el impuesto están obligados a presentar una declaración mensual de las operaciones sujetas a este tributo, realizadas en el mes calendario inmediato anterior y a liquidar y pagar el ICE causado, en la forma y condiciones que establece la Ley de Régimen Tributario

Interno. La declaración mensual se presentará inclusive, en aquellos períodos en los que se hayan realizado operaciones sujetas al ICE.

2. Importadores de bienes gravados.

En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, se liquidará el ICE en el documento de importación correspondiente. El pago del tributo se efectuará en una institución autorizada para recaudar impuestos, previa la desaduanización. Si el valor pagado por el Impuesto a los Consumos Especiales al momento de la desaduanización de los bienes es menor al que corresponda, el importador está obligado a:

a) Reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización; y,

b) Pagar el valor de la reliquidación del impuesto y de los intereses que correspondan, mismos que deberán ser calculados desde la fecha en la cual se calculó y pagó el ICE para efectos de la desaduanización.

Como se aprecia, el literal a) del numeral 2 del Artículo citado para el caso de los importadores de bienes gravados con el ICE introduce un nuevo concepto denominado reliquidación, estableciendo que si el ICE no es consecuente con el valor pagado en la nacionalización, el importador deberá calcular el monto y pagar los intereses del caso.

Lo importante de esta normativa, más allá de la violación del Artículo 7 del Código Orgánico Tributario, es que pone en evidencia la imposibilidad para el importador de establecer el precio de venta al público, por la diferencia temporal entre el hecho generador y el elemento precio de la base imponible. Tanto se

evidencia este problema, que vía reglamentaria se establece una supuesta reliquidación en la que siempre se deberán pagar intereses por el desfase ya mencionado.

Adicionalmente, es necesario resaltar lo que menciona el Doctor Carlos Licto Garzón referente a la reliquidación del ICE:

“La obligación de reliquidar el impuesto prevista en el Reglamento a la LRTI contradice el mandato legal que señala que el ICE se genera en una sola etapa (en la primera transferencia o en la desaduanización) y adicionalmente podría causar graves inconvenientes al importador, de éste no depende la fijación de los márgenes de comercialización de los demás sujetos que intervienen en la cadena de distribución hasta que el producto llegue al consumidor final.”⁹

Sumado a la gran traba temporal es importante analizar otro aspecto fundamental que hace que un impuesto monofásico de primera etapa no pueda ser reliquidado. Como se ha mostrado, el hecho generador del impuesto es la venta realizada por el fabricante local o la nacionalización que realiza el importador. Sin embargo, en el caso de ambos sujetos pasivos, si no realizan la venta al consumidor final y por el contrario utilizan cadenas de comercialización (distribuidores, mayoristas, minoristas y/o detallistas), el precio de venta al público va a estar incidido por el margen de utilidad que cada miembro de la cadena tiene derecho a recibir.

⁹ Carlos Licto Garzón, *Guía Didáctica Tercer Módulo Impuesto al Valor Agregado e ICE*, Primera Edición, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2010, p. 102.

El hecho antes mencionado distorsiona la figura básica de la traslación de un impuesto indirecto, por cuanto el ICE que recibe el sujeto pasivo del impuesto corresponde exclusivamente al valor de la venta que ellos realizan. Sin embargo, con un precio de venta que se afecta por utilidades de terceros, se hace imposible que el sujeto pasivo pueda obtener en algún momento el ICE que se causaría en función del precio real y efectivo pagado por el consumidor final, con el que no guarda ninguna relación legal ni comercial.

Lo anteriormente expuesto es el fundamento por el cual es inviable reliquidar un impuesto monofásico de primera etapa en base a un hecho incierto futuro, ya que el impuesto al consumo se convertiría en un impuesto al vendedor original.

2.3. Análisis del funcionamiento de los impuestos similares al ICE en otros países de Sudamérica

Un aspecto importante en el análisis de la aplicación de cualquier mecanismo de liquidación de un tributo es la comparación con otras legislaciones, especialmente de países vecinos, lo que permite conocer manejos distintos y amplían las críticas referentes a los mecanismos generalizados de aplicación.

En atención de lo anteriormente expuesto, a continuación se analizan algunos sistemas legales vigentes en países sudamericanos.

2.3.1. Caso peruano¹⁰

En Perú, el impuesto similar al ICE ecuatoriano se denomina Impuesto Selectivo al Consumo, y su cuerpo regulador es el Texto Único Ordenado de la Ley

¹⁰<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/tuo.html#>

del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo incluido en el Decreto Supremo N° 055-99-EF, entre los artículos 50 y 67.

2.3.1.1. Operaciones gravadas

Se gravan con el Impuesto Selectivo al Consumo tanto las ventas locales a nivel de productor y la importación de los bienes gravados así como los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas.

2.3.1.2. Hecho generador

El hecho generador del Impuesto Selectivo al Consumo es la venta de bienes gravados, en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero. En el caso de los juegos de azar y apuestas, la obligación tributaria nace cuando se recibe el ingreso

2.3.1.3. Sujetos pasivos

Se establecen como sujetos pasivos en calidad de contribuyentes a los productores o sus vinculadas por las ventas realizadas en el país, a las personas que importen bienes gravados, a los importadores o sus vinculadas por las ventas que realicen en el país de bienes gravados; y, a las entidades organizadoras y titulares de autorizaciones de juegos de azar y apuestas.

Con dicho propósito se especifica como productor a la persona que “actúe en la última fase del proceso destinado a conferir a los bienes la calidad de productos sujetos al impuesto, aun cuando su intervención se lleve a cabo a través de servicios prestados por terceros.”

2.3.1.4. Base imponible y productos gravados

Se establece un sistema con diferentes bases imponibles dependiendo del tipo de transacción y del producto:

a) El primer mecanismo se establece mediante el “***Sistema Al Valor***”, con las siguientes características:

- Valor de venta de los bienes.
- Valor en aduana, más los derechos de importación pagados por la operación tratándose de importaciones.
- Para efecto de los juegos de azar y apuestas, el Impuesto se aplicará sobre la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por los juegos y apuestas, y el total de premios concedidos en dicho mes.

Los bienes que se gravan con este mecanismo son: gaseosas, demás bebidas, los demás licores, vino, cigarro, cigarrillos y tabaco, vehículos para el transporte de personas, mercancías; tractores; camionetas Pick Up; chasis y carrocerías sean nuevos o usados.

b) El segundo mecanismo es el “***Sistema Específico***”, mismo que utiliza el volumen vendido o importado expresado en las unidades de medida.

Los productos que se gravan de esta forma son: gasolina para motores, queroseno y carburadores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1), gasoils, hulla y otros combustibles.

c) El tercer mecanismo es el “***Sistema Al Valor según Precio de Venta al Público sugerido por el productor o el importador***”. Dicho valor se multiplica por el factor (aproximado a tres decimales) resultante de dividir la unidad para el resultado de la suma de la tasa del Impuesto General a las Ventas, incluida la del Impuesto de Promoción Municipal

más uno. Sin embargo, se deja la posibilidad que el Ministerio de Economía y Finanzas determine una base de referencia del precio de venta al público distinta al mismo, esto en función a encuestas de precios que deberá elaborar periódicamente el Instituto Nacional de Estadística e Informática, la misma que será de aplicación en caso el precio de venta al público sugerido por el productor o importador sea diferente en el período correspondiente,

Los bienes gravados mediante este mecanismo son: cervezas y cigarrillos.

2.3.1.5. Comparación de los sistemas ecuatoriano y peruano

De acuerdo a lo previamente establecido, se aprecia que el sistema de gravación utilizado en el Perú tiene más coincidencias que diferencias con respecto al esquema aplicado con el ICE en Ecuador.

Entre las coincidencias, se pone de manifiesto que se gravan ventas locales, importaciones y juegos de azar. Así mismo, se emplean esquemas basados en precios de venta al público sugeridos y se pueden modificar dichos precios por valores referenciales establecidos por la autoridad competente.

En cuanto a las diferencias, se ponen de manifiesto dos esquemas distintos de gravación, un mecanismo basado en el valor de venta del producto y otro basado en el volumen del bien transferido. Ambos difieren del esquema ecuatoriano. Así mismo, un hecho que establece diferencias es que en Perú se grava con el impuesto Selectivo al Consumo a los combustibles, lo que no se da en Ecuador.

Sin embargo, pese a las grandes similitudes que tiene el sistema peruano con el ecuatoriano, es necesario poner en conocimiento lo señalado por COMEXPERU,

gremio privado que incluye las principales empresas vinculadas al comercio exterior peruano, que en su página web pone a disposición mediante diapositivas los problemas que tiene el Impuesto Selectivo a los consumos para el caso de cervezas y gaseosas señalando:

“Dado que el ISC a la gaseosa y cerveza se aplica sobre el valor de venta y el precio sugerido respectivamente, se requiere de una fiscalización constante que implica altos costos para la autoridad tributaria. Esta forma de aplicación del impuesto genera problemas, pues el precio sugerido al público no coincide, necesariamente, con el precio efectivamente cobrado”¹¹

Como se aprecia de lo anterior, en Perú también se ha analizado la inadecuada aplicación del precio de venta al público, y se pone de manifiesto el hecho que no siempre el valor señalado como precio sugerido corresponde al valor recibido. Este hecho es fundamental, puesto que en esta tesis se analiza, entre otros, el mismo efecto pernicioso de gravar un impuesto en función de un precio de venta al público sugerido.

2.3.2. Caso argentino¹²

En Argentina, los impuestos similares al ICE ecuatoriano se clasifican como Impuestos Internos y su cuerpo normativo es la Ley de Impuestos Internos (No.

¹¹http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&cd=2&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.comexperu.org.pe%2Farchivos%255Cforo%255Cforo_03062009%255Csr%2520Hugo%2520Santa%2520Maria.ppt&rct=j&q=impuesto%20selectivo%20al%20consumo%20problemas&ei=AGVcTqbuKdGgtgeOrOTIAw&usg=AFQjCNGudhPiXgNhVBn3ct4maC3oUqprEA

¹²<http://ar.vlex.com/vid/ley-24-674-impuestos-internos-50677276>

24.674), misma que con pequeñas reformas se ha mantenido desde su publicación en el Boletín Oficial de 16 de agosto de 1996.

2.3.2.1. Operaciones gravadas

Estos tributos gravan mayormente bienes de consumo final y pocos bienes de producción o de uso alternativo, así como también ciertos servicios. Se gravan las operaciones locales de bienes y servicios gravados así como también las importaciones que incluyen a los dichos bienes.

2.3.2.2. Hecho generador

El hecho generador del tributo es la venta o la importación de los productos gravados, destacando el carácter monofásico del impuesto exceptuando el caso de bienes suntuarios, caso en el cual el impuesto es plurifásico en cascada

2.3.2.3. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos, los fabricantes e importadores de productos gravados así como los prestadores de servicios a los que afecta el impuesto. En el caso de comercializadores de objetos suntuarios, la gravación se hace en cada etapa por lo que se convierten en sujetos pasivos todos los miembros de la cadena de comercialización. Así mismo, se reconocen como sujetos pasivos a los fraccionadores por los productos señalados en la ley.

2.3.2.4. Base imponible y productos gravados

Para analizar la base imponible hay que diferenciar los casos en los que los productos o servicios se gravan con un impuesto monofásico y los casos en los que los bienes son objeto de un impuesto plurifásico.

- **Impuesto monofásico:** La base imponible se grava en función del precio neto de venta excluido el IVA. En caso de importaciones

setoma el valor aduanero, más impuestos a la importación, el propio impuesto interno y se adiciona el 30% como margen del importador.

Sin embargo se pueden hacer las siguientes deducciones: bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar; intereses por financiamiento del precio neto de venta; y el débito fiscal del IVA que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho.

Los bienes y servicios que se gravan de esta forma son: tabacos; bebidas alcohólicas; cervezas; bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados; automotores y motores gasoleros; servicios de telefonía celular y satelital; champañas; vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves

- **Impuestos plurifásicos:** La base imponible es la misma que el caso anterior, pero se repite en cascada en cada etapa de comercialización.

Los productos suntuarios tienen este tratamiento y se consideran como tales a las piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstituidas; lapidadas, piedras duras talladas y perlas naturales o de cultivo, se encuentren sueltas, armadas o engarzadas; los objetos para cuya confección se utilicen en cualquier forma o proporción, platino, paladio, oro, plata, cristal, jade, marfil, ámbar, carey, coral, espuma de mar o cristal de roca; las monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño; las prendas de vestir con individualidad propia confeccionadas con pieles de peletería; y

alfombras y tapices de punto anudado o enrollado, incluso confeccionados.

2.3.2.5. Comparación de los sistemas ecuatoriano y argentino

El sistema de los impuestos internos argentinos difiere del sistema del ICE ecuatoriano. De inicio, en Argentina se maneja un esquema de impuestos monofásicos y plurifásicos en cascada, en ambos casos claramente definidos. Esto a su vez tiene incidencia directa en la conformación del sujeto pasivo del tributo.

Por otro lado, es importante remarcar la diferencia de las bases imponibles, que en Argentina usan el precio de venta del producto del fabricante, dejando de lado el mecanismo de precios de venta al público que se pueden dar en siguientes etapas. Así mismo, en caso de importaciones, se aplica directamente un incremento de 30% al precio ex aduana. En caso de que sean bienes suntuarios las bases imponibles se repetirán en su mecanismo de cálculo cada vez que se comercialice el producto.

El hecho de que no se establezcan reliquidaciones brinda la seguridad jurídica relacionada con una base cierta sobre la cual tributa el sujeto pasivo, brindando así una base fija no reajutable.

Otro aspecto esencial es que se permite la reducción de descuentos aplicados al producto así como también de intereses de financiamiento sobre el precio del bien, lo que normalmente no es reconocido en otras legislaciones como la peruana o la ecuatoriana.

Es importante remarcar las diferencias del sistema argentino, que es mucho más consecuente con la naturaleza monofásica del impuesto en los casos que aplica, y del esquema ecuatoriano, que pese a referirse al ICE como impuesto monofásico pretende una reliquidación con hechos posteriores.

2.3.3. Caso paraguayo

Con la finalidad de analizar el caso paraguayo, es importante citar a Hugo González Cano, quien analiza el caso del Impuesto Selectivo al Consumo establecido tanto para la primera enajenación de bienes de fabricación nacional así como a la importación de productos gravados:

“La ley atribuye la condición de contribuyentes a los fabricantes por las enajenaciones que realicen en territorio nacional, sean empresas unipersonales, sociedades, empresas públicas, sociedades de economía mixta, etc. ...

...La base imponible computable en ventas internas es el precio de venta en fábrica, excluido el propio impuesto y el IVA. Tratándose de importaciones, la base imponible está constituida por el valor aduanero, incrementado por los gravámenes aduaneros y otros impuestos que incidan sobre la operación con anterioridad al retiro de las mercaderías, excluidos el propio impuesto y el IVA...

Por otra parte, en el caso de combustibles derivados de petróleo con precio de venta al público fijado por el Poder Ejecutivo, la base imponible está constituida por dicho precio.

Las tasas de impuesto se indican taxativamente para cada uno de los bienes gravados que comprenden: 1) tabacos al 7 u 8%, 2) bebidas gaseosas 8%, cerveza 8%, vinos y licores 10%, whisky y champagne 10%, etc., 3) alcoholes 5 y 10%, 4) combustibles derivados de petróleo 50%. Como se aprecia, la lista de productos gravados indica una finalidad mayormente recaudatoria y de castigar algunos consumos considerados nocivos para la salud, más que procurar una tributación al

consumo más progresiva. En efecto, no se grava bienes que denotan una mayor capacidad contributiva.”¹³

Como se aprecia de la cita que antecede, en Paraguay el impuesto se grava de forma monofásica, sea mediante el precio del fabricante o el precio ex aduana, dejando aparte el caso de los combustibles que tienen fijación de precios por parte del Estado.

2.3.3.1. Comparación de los sistemas ecuatoriano y paraguay

El sistema paraguayo es simple, se respeta el carácter monofásico del Impuesto Selectivo al Consumo aplicando como bases imponibles el primer precio de venta del productor o el precio ex aduana en el caso de las importaciones. Este hecho dista del mecanismo erróneamente señalado en la normativa ecuatoriana donde se pretende la aplicación de un precio de venta al público que como se ha demostrado no guarda relación con el nacimiento de la obligación tributaria.

¹³ Hugo González Cano, *Criterios para la Armonización de los Impuestos Internos sobre Bienes y Servicios en el MERCOSUR*, Montevideo, Boletín DGI N° 482 de la Dirección General Impositiva de Uruguay, 1994, p. 104.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS MATEMÁTICO ACERCA DE LA UTILIZACIÓN DEL PVPS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL ICE PARA BIENES

Una vez analizados los motivos por los cuales no es lógica ni jurídicamente factible el emplear el precio de venta al público como base imponible de un impuesto monofásico de primera etapa, es necesario descartar de forma matemática (mediante la aplicación de aritmética simple) el uso de este elemento en el cálculo de dicha base.

3.1. Cálculo de la base imponible del ICE para bienes basado en el Precio de Venta al Público

Con la finalidad de analizar la imposibilidad matemática de la utilización del precio de venta al público como un elemento para obtener la base imponible del ICE, previamente es necesario tener un entendimiento general del comportamiento de la cadena de comercialización, para comprender la estructura del precio hasta llegar al precio final que paga el consumidor final. Con dicho propósito es necesario entender la generalidad de los sistemas de costeo de productores e importadores de productos gravados y la incidencia de los demás eslabones que conforman la cadena que lleva al público los productos

3.1.1. Costeo y precio de productores de bienes gravados y el efecto de la cadena de comercialización en el precio final del producto.

Con la finalidad de analizar todos los factores o componentes que forman parte del precio de los bienes gravados con ICE de producción nacional, es

necesario entender la estructura de dichos precios partiendo siempre del costo del producto.

Para esto es fundamental entender lo que la técnica contable establece como costo, para lo cual se revisarán algunas definiciones incluidas en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 denominada “Existencias”.

Es así, que el párrafo 10 de la norma contable analizada define de forma general al costo de la siguiente forma:

Coste de las existencias

10. El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Una vez entendida la definición general del costo es necesario precisar las características esenciales que deben considerarse como tales en los productos de fabricación nacional, para lo cual se citarán algunas definiciones de la misma norma contable previamente citada, como se muestra a continuación:

Costes de adquisición

11. El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los

materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.

Costes de transformación

12. Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el coste de gestión y administración de la planta. Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta...

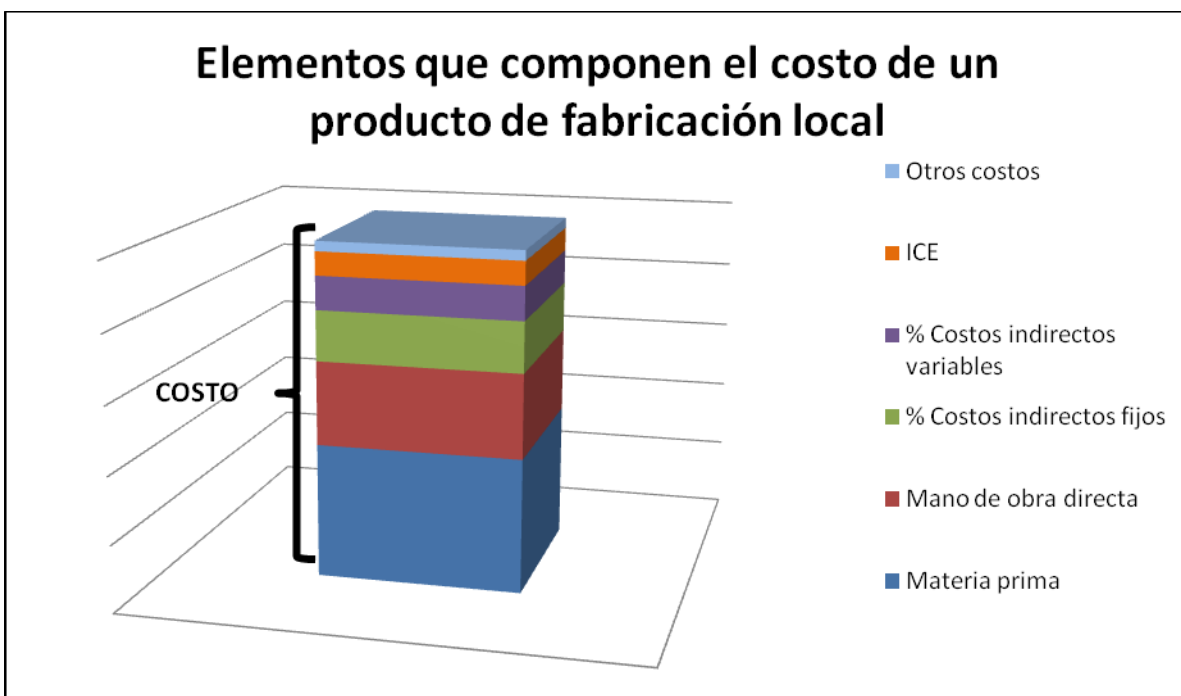
Otros costes

15. En el cálculo del coste de las existencias, se incluirán otros costes, en el, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como coste de las existencias, algunos costes indirectos no derivados de la producción o los costes del diseño de productos para clientes específicos.

Como se aprecia de las definiciones anteriores, se entiende como costo del fabricante a todo desembolso relacionado con materiales, mano de obra directa, una parte de costos indirectos (fijos y variables), el ICE (como impuesto que no da

derecho a crédito tributario) así como otros costos generales (por ejemplo el diseño del producto) necesarios para que el producto pueda estar disponible a la venta.

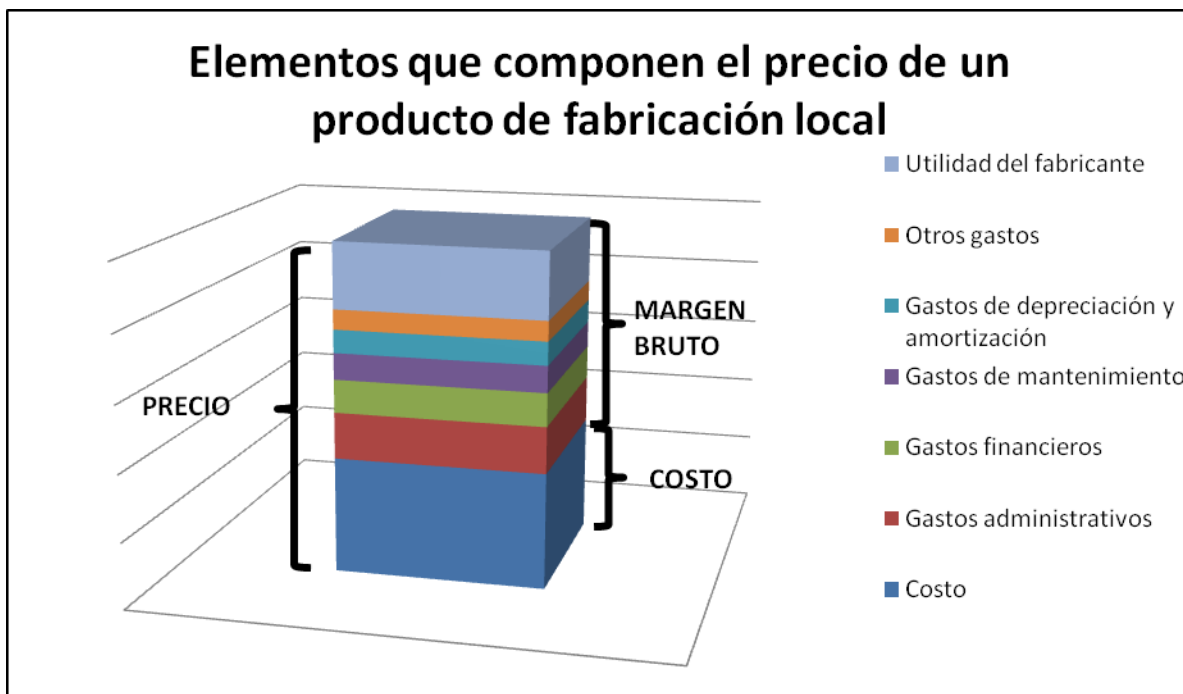
A continuación, se mostrará de forma gráfica los elementos que integran el costo de un producto fabricado, para el caso se entenderá que este mismo esquema se aplica a los bienes fabricados localmente que se encuentran gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales:



Una vez analizado el costo, es necesario considerar que el fabricante debe incurrir en una serie de gastos adicionales hasta la venta del producto. Estos gastos son de carácter administrativo, financiero, de mantenimiento, de depreciación y amortización (no como un desembolso real y efectivo de dinero), y otros gastos en forma general.

De forma adicional a lo previamente analizado, es importante entender que todo negocio busca un lucro, una ganancia, lo cual se ve reflejado a través de una utilidad, elemento constitutivo importante del precio de venta del fabricante. Así mismo, es importante dejar en claro que la técnica contable establece que la diferencia entre el precio neto obtenido por el fabricante en la venta del producto y el costo del mismo se denomina “margen bruto” o “contribución bruta”¹⁴

A continuación, se mostrará de forma gráfica los elementos que integran el precio de venta del fabricante de un producto de fabricación local, para el caso se entenderá que este mismo esquema se aplica a los bienes fabricados localmente que se encuentran gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales:



¹⁴ Colegio de Contadores Públicos de Pichincha, *Carta enviada a la Primera Sala del H. Tribunal distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del Juicio de impugnación No. 2010-0126.*

Así como se ha analizado la composición de precio de venta del fabricante, se debe analizar los precios de venta de todos los miembros de la cadena de comercialización (mayoristas, distribuidores, minoristas, detallistas). El resultado es que cada miembro de la cadena tiene un costo de producto (sin embargo, el ICE como tal es solo es un elemento individualizado del costo del productor), así mismo tiene que efectuar gastos adicionales para comercializar el producto y adicionalmente debe obtener una utilidad, que es el fin de toda actividad comercial. Como resultado de esto se tiene un precio de venta por parte del fabricante y otros tantos diferentes por cada uno de los miembros que participaron en la cadena de comercialización del producto.

3.1.2. Costeo y precio de importadores de bienes gravados y el efecto de la cadena de comercialización en el precio final del producto.

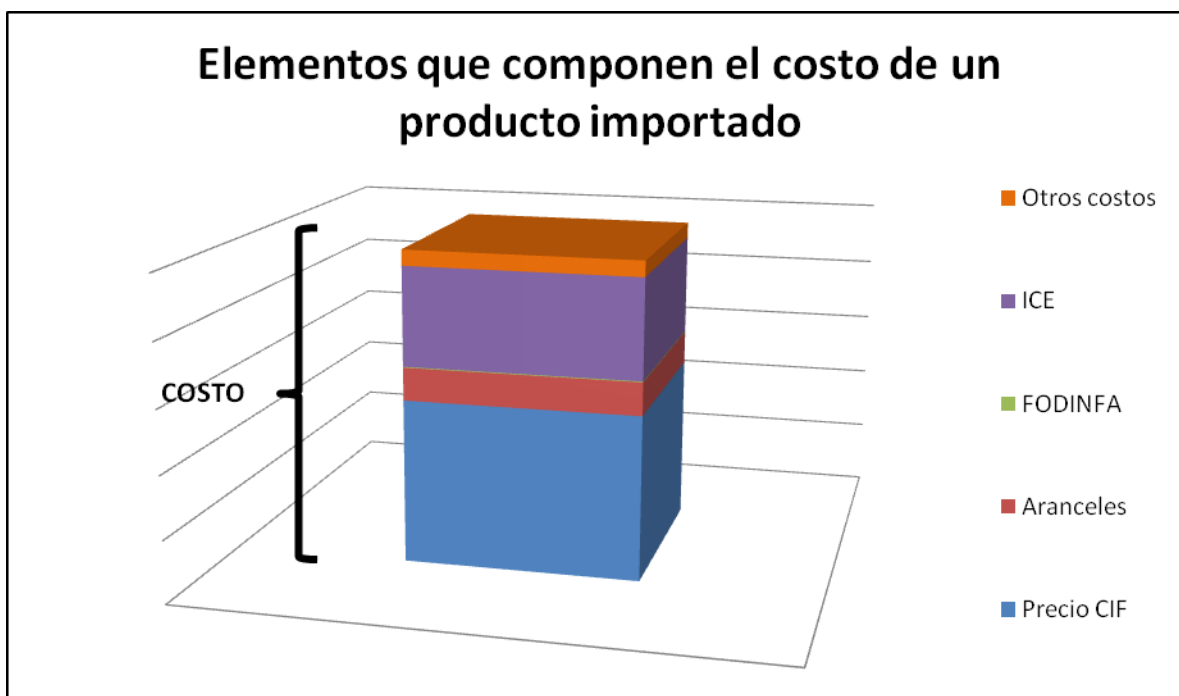
Con la finalidad de analizar todos los factores o componentes que forman parte del precio de los bienes importados gravados con ICE, es necesario entender la estructura de dichos precios partiendo siempre del costo del producto, al igual que en el caso de los productos de fabricación nacional.

Con este objetivo, se utilizan los mismos párrafos de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 denominada “Existencias”, revisados previamente en el punto anterior.

Del análisis de la normativa contable se desprende que en el caso de las importaciones, el costo del bien es el resultado de sumar el precio CIF (cost, insurance and freight) que se compone del precio de la factura internacional, el flete de transporte internacional, y el seguro de obligatoria contratación para los importadores ecuatorianos. Adicionalmente, se deben sumar los aranceles que

graven al producto, los tributos de los que no se obtiene crédito tributario como el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el FODINFA. A estos rubros se deben adicionar otros costos como transportes, bodegajes, pagos al agente de aduana, demorajes y cualquier otro rubro que deba ser pagado con la finalidad de que el bien pueda llegar hasta las bodegas del importador.

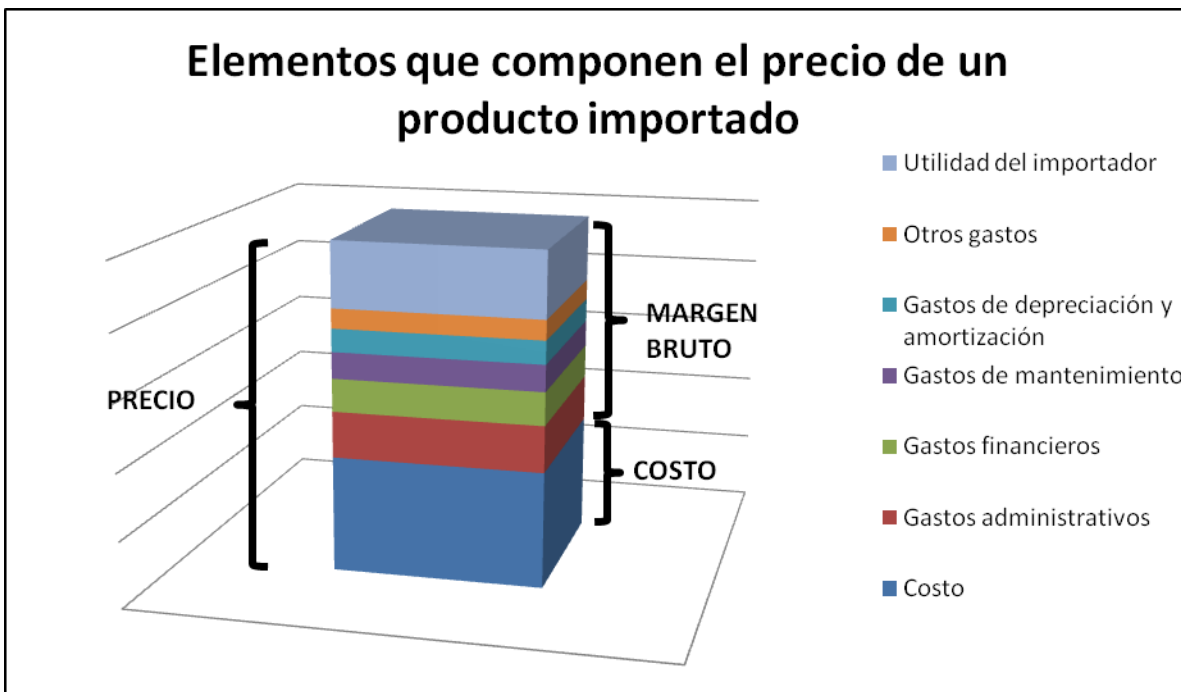
A continuación, se mostrará de forma gráfica los elementos que integran el costo de un producto importado, para el caso se entenderá que este mismo esquema se aplica a los bienes importados gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales:



Una vez analizado el costo, es necesario considerar que el importador debe incurrir en una serie de gastos adicionales hasta la venta del producto. Estos gastos son de carácter administrativo, financiero, de mantenimiento, de depreciación y

amortización (no como un desembolso real y efectivo de dinero), y otros gastos en forma general. Así mismo, e igual que en el caso de los productores nacionales, los importadores obtienen una utilidad.

A continuación, se mostrará de forma gráfica los elementos que integran el precio de venta del importador, para el caso se entenderá que este mismo esquema se aplica a los bienes importados que se encuentran gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales:



Tal como se señaló anteriormente, se deben analizar los precios de venta de todos los miembros de la cadena de comercialización (mayoristas, distribuidores, minoristas, detallistas), y el resultado es que cada miembro de la cadena tiene un costo de producto (sin embargo, el ICE como tal es solo es un elemento individualizado del costo del importador), de igual forma tiene que efectuar gastos

adicionales para comercializar el producto y adicionalmente debe obtener una utilidad, que es el fin de toda actividad comercial. Como resultado de esto se tiene un precio por parte del importador y otros tantos diferentes por cada uno de los miembros que participan de la cadena de comercialización del producto.

3.1.3. Demostración matemática de que la liquidación del ICE con el Precio de Venta al Público no es factible

Como resultado de lo previamente dicho en este capítulo, el aspecto más relevante es que por la naturaleza monofásica de primera etapa del Impuesto a los Consumos Especiales, este tributo se convierte en uno de los elementos del costo del producto tanto para productores nacionales como para importadores de bienes gravados.

El entendimiento de este aspecto es fundamental, por cuanto al ser el ICE una parte del costo, para la fijación del precio del producto se hace estrictamente necesaria la certeza del monto al cual asciende el impuesto, hecho que también se vuelve en una prueba adicional de la inaplicabilidad del precio de venta al público como un elemento para el cálculo de la base imponible del tributo.

Lo anteriormente aseverado, también se demuestra desde el punto de vista matemático, para lo cual a continuación se prueba, a través de un ejemplo de carácter general, lo que hasta el momento se ha venido señalando. Con este propósito se considerará que el producto “A” es importado desde Escocia, está gravado con una tarifa de ICE del 40% y un arancel del 20% y el valor CIF del bien es de USD 10,00. Así mismo, se establece que los costos adicionales del producto para el importador ascienden a USD 1,03, los gastos generales son del 10% del costo y la utilidad es del 25% sobre el mismo monto. La cadena de comercialización

del producto incluye un intermediario y un expendedor. Los costos adicionales y los gastos del intermediario son del 5% del costo y la utilidad del 15% del mismo rubro. En cuanto al expendedor final, los costos adicionales y gastos son del 5% de su costo y la utilidad del 20% sobre dicho valor.

Cadena de comercialización			Reliquidación del ICE		
CIF		10,00	CIF		10,00
ARANCEL	20%	2,00	ARANCEL	20%	2,00
FODINFA	0,5%	0,05	FODINFA	0,5%	0,05
Ex aduana		12,05	Ex aduana		12,05
ICE pagado en aduana (Ex aduana*1,25*0,40)		6,03	ICE liquidado según PVP		11,05
Otros costos		1,03	Otros costos		1,03
COSTO PRODUCTO "A"		19,11	COSTO PRODUCTO "A"		24,13
Gastos generales del importador	10%	1,91	Gastos generales del importador	10%	2,41
Utilidad del importador	25%	4,78	Utilidad del importador	25%	6,03
PRECIO DE VENTA DEL IMPORTADOR (sin IVA)		25,79	PRECIO DE VENTA DEL IMPORTADOR (sin IVA)		32,58
Otros costos y gastos del intermediario	5%	1,29	Otros costos y gastos del intermediario	5%	1,63
Utilidad del intermediario	15%	3,87	Utilidad del intermediario	15%	4,89
PRECIO DE VENTA DEL INTERMEDIARIO (sin IVA)		30,95	PRECIO DE VENTA DEL INTERMEDIARIO (sin IVA)		39,10
Otros costos y gastos del detallista	5%	1,55	Otros costos y gastos del detallista	5%	1,95
Utilidad del detallista	20%	6,19	Utilidad del detallista	20%	7,82
PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO (sin IVA)		38,69	PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO (sin IVA)		48,87
PVP (incluye IVA)		43,33	PVP (incluye IVA)		54,74
ICE según PVP (PVP-IVA-ICE)		11,05	ICE según PVP (PVP-IVA-ICE)		13,96

Como se aprecia en el cuadro que antecede y partiendo de la premisa que el ICE es una de los elementos del costo del producto (como ya se ha analizado previamente), recalculé la estructura original de costos y precios basado en el nuevo valor del Impuesto a los Consumos Especiales. Este hecho puso de manifiesto que dicha reliquidación termina ocasionando un incremento en el precio de venta al público que pagaría el consumidor final., lo que a su vez nuevamente obliga a un

recálculo del ICE, convirtiendo este factor en un círculo vicioso. Este hecho se demuestra en el siguiente cuadro donde se realizan cuatro reliquidaciones en función del nuevo ICE obtenido en cada uno de estos procesos:

Cadena de comercialización		Rel. 1	Rel. 2	Rel. 3	Rel. 4
CIF	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
ARANCEL 20%	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
FODINFA 0,5%	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Ex aduana	12,05	12,05	12,05	12,05	12,05
ICE pagado en aduana (Ex aduana*1,25*0,40)	6,03	11,05	13,96	15,65	16,62
Otros costos	1,03	1,03	1,03	1,03	1,03
COSTO PRODUCTO "A"	19,11	24,13	27,04	28,73	29,70
Gastos generales del importador 10%	1,91	2,41	2,70	2,87	2,97
Utilidad del importador 25%	4,78	6,03	6,76	7,18	7,43
PRECIO DE VENTA DEL IMPORTADOR (sin IVA)	25,79	32,58	36,51	38,78	40,10
Otros costos y gastos del intermediario 5%	1,29	1,63	1,83	1,94	2,00
Utilidad del intermediario 15%	3,87	4,89	5,48	5,82	6,01
PRECIO DE VENTA DEL INTERMEDIARIO (sin IVA)	30,95	39,10	43,81	46,54	48,11
Otros costos y gastos del detallista 5%	1,55	1,95	2,19	2,33	2,41
Utilidad del detallista 20%	6,19	7,82	8,76	9,31	9,62
PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO (sin IVA)	38,69	48,87	54,76	58,17	60,14
PVP (incluye IVA)	43,33	54,74	61,33	65,15	67,36
ICE según PVP (PVP-IVA-ICE)	11,05	13,96	15,65	16,62	17,18

Como conclusión de este cálculo, que en esencia aplica para cualquier producto nacional o importado, se evidencia que el ICE no puede ser calculado en función del precio de venta al público, ya que este elemento forma parte constitutiva del mismo. Esta demostración sencilla se suma a todos los análisis teóricos realizados para demostrar que más allá del empirismo, existe una imposibilidad fáctica desde el punto de vista numérico.

3.2. Análisis de los precios de venta al consumidor final de los productos gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales

Como se ha analizado, la utilización del precio de venta al público como elemento para establecer la base imponible no solo es imposible desde el punto de vista lógico sino también desde el matemático. Pero adicionalmente, existen otros inconvenientes desde el punto de vista práctico y del día a día que no permiten que el precio de venta al público sea un factor apropiado.

Sobre este particular es importante analizar la variación de precios de venta al público que existe en ciertos productos. Este hecho es de importancia porque como se analizó en el segundo capítulo de esta investigación, la utilización del elemento precio es válida exclusivamente cuando el precio es plenamente conocido por todos y no puede ser modificado. Caso contrario, los intermediarios de la cadena son libres de marginarse las utilidades que consideren propicias para sus intereses. A más de esto, en un mismo producto pueden darse diferentes cantidades de miembros participantes de la cadena de comercialización, hecho que a su vez afecta al precio final, puesto que mientras más miembros haya, la variación de precios será más drástica.

Es así, que con la finalidad de demostrar la volatilidad de precios que puede tener un mismo producto cuando se encuentra en competencia libre en el mercado, a continuación muestro un cuadro con precios de productos gravados con ICE tomados de las dos principales cadenas de distribución del país: Supermaxi (Corporación Favorita C.A.) y Mi comisariato (Corporación El Rosado S.A.):

Producto	Precio Supermaxi (sin IVA)¹⁵	Precio Mi Comisariato (sin IVA)¹⁶	Variación
Whisky Johnnie Walker Rojo 750 cm ³	22,77	23,68	4,01%
Whisky Johnnie Walker Negro 750 cm ³	52,35	53,49	2,18%
Whisky Chivas Regal 12 años 750 cm ³	54,18	56,75	4,75%
Vodka Absolut 750 cm ³	22,11	23,12	4,58%

Como se aprecia en el cuadro anterior, en dos cadenas y comparando tan solo cuatro productos, se pueden encontrar variaciones entre 2,18% y 4,75%. Es evidente que ampliar esta base de datos generará más resultados distintos, puesto que cada vendedor es libre de establecer le precio que considere más apropiado a sus intereses.

Este hecho genera un grave problema para los fabricantes e importadores de productos gravados con el ICE, puesto que no les permite conocer el precio final del producto por la diferencia temporal entre el nacimiento del hecho generador y la venta efectiva al consumidor final.

Sin embargo, hay casos en los cuales los precios de venta al público son determinados por los importadores de los productos gravados con el ICE, son mercados donde la competencia es imperfecta y son bienes comercializados por oligopolios. Caso evidente de este tema es el de los vehículos, ya que diferentes empresas comercializan el mismo producto, pero no tienen libertad para la fijación del precio, sino que el mismo lo imponen los importadores, motivo por el cual el conocimiento del precio faculta verdaderamente al importador a liquidar el

¹⁵ Cotización obtenida en Supermaxi el 31 de agosto de 2011.

¹⁶ Cotización obtenida en Mi comisariato el 31 de agosto de 2011.

Impuesto a los Consumos Especiales de acuerdo a la fórmula del precio de venta al público, como se muestra en el cuadro que sigue:

Producto	Precio LAVCA¹⁷ (sin IVA)	Precio Metrocar¹⁸ (sin IVA)	Variación
Grand Vitara SZ 2.4L 5P TM 4x4	26.330,36	26.330,36	0,00%

El cuadro que antecede verifica que solo en los mercados de competencia imperfecta se puede tener dominio del precio aún antes de la realización de la venta.

3.3. Imposibilidad del uso del Precio de Venta al Público Sugerido como elemento para el establecimiento

Finalmente, desde el punto de vista matemático, el problema de emplear el precio de venta al público sugerido se origina en el análisis teórico ya hecho en el segundo capítulo y principalmente tiene que ver con la discrecionalidad, la equidad y la certeza como principios rectores de un sistema de tributación técnicamente elaborado.

Con esta finalidad se planteará que dos empresas independientes importan el producto “B”, mismo que se encuentra gravado con tarifa de ICE del 40%, pagan el mismo precio en el exterior y al final el precio CIF de ambos es igual, determinado ambos que el precio que ellos venderán al siguiente nivel de la cadena de distribución será de USD 15,00 (sin IVA). El primer importador sugiere un precio

¹⁷ Cotización obtenida en LAVCA el 31 de agosto de 2011

¹⁸ Cotización obtenida en Metrocar el 31 de agosto de 2011

de venta al público de USD 25,00 y el segundo de USD 27,50, ambos sin IVA.

Basado en esta información, se establecerá el ICE a pagar para cada importador:

	Importador 1	Importador 2	Diferencia
Precio de venta del importador (sin IVA)	10,00	10,00	-
Precio de venta al público sugerido (sin IVA)	25,00	27,50	2,50
Base imponible PVPS	17,86	19,64	1,79
ICE a pagar	7,14	7,86	0,71

Como se aprecia, en un mismo producto, se pueden generar dos valores distintos de impuestos. Este hecho pone de manifiesto la condición final de la imposibilidad de la aplicación de cualquier referente basado en el precio de venta al público sea sugerido o no por fabricantes o importadores, puesto que generan impuestos discrecionales, violentan la seguridad jurídica, rompen el principio de certeza y no aportan al fomento de la cultura tributaria por romper el principio de igualdad jurídica.

CONCLUSIONES

- La conclusión general que salta a la vista de este estudio es que la Ley de Régimen Tributario Interno, pese a las últimas reformas de las cuales ha sido objeto, contiene un error anacrónico en cuanto al Impuesto a los Consumos Especiales, ya que plantea que el tributo se liquide en función de un precio de venta, hecho que guarda lógica con un esquema de fijación de precios, que como se analizó no está vigente en el Ecuador, al menos no para la totalidad de productos.
- El ICE de acuerdo a la legislación local es un impuesto monofásico de primera etapa, motivo por el cual, dada la diferencia temporal entre el nacimiento de la obligación tributaria y el consumo del producto como tal, mal podría solicitarse que se liquide dicho tributo en función del precio de venta (aspecto posterior), puesto que es imposible conocer el futuro.
- La pretensión de que se liquide el ICE mediante un precio de venta al público atenta contra aspectos lógicos y principios fundamentales de la tributación. Se atenta contra la certeza ya que cuando se presenta el hecho generador no se conoce el precio en el que se venderá un producto. Se afecta la lógica jurídica por cuanto se pretende que el sujeto pasivo liquide un impuesto que es parte del costo una vez vendido el producto.
- El uso del precio de venta al público sugerido destroza el principio de igualdad, puesto que permite que dos sujetos con la misma situación fáctica establezcan impuestos diferentes, fomentando la discrecionalidad poniendo de lado la certeza y afectando a la seguridad jurídica.

- Otro aspecto que salta a la vista es la poca importancia que le han otorgado los legisladores al Impuesto a los Consumos Especiales, puesto que no han sido capaces de entender el funcionamiento del tributo a los largo de muchos años, generando problemas especialmente a los fabricantes locales e importadores que a los largo del tiempo han venido presentando sus objeciones al esquema del impuesto tanto a nivel administrativo como judicial.
- Las propias autoridades desconocen la ley puesto que no se han realizado las aclaraciones referentes a la administración del tributo, misma que en el caso de las importaciones ha pasado a manos del SENAE desde la entrada en vigencia del Código Orgánico de la Producción e Inversiones Productivas vigente desde el 29 de Diciembre de 2010, según sus artículos 107 a 111, 205 y 212.
- La falta de certeza en cuanto a la cuantía real del tributo que debe ser cancelada, generada por la determinaciones tributarias ocasiona que se genere especulación en el mercado, lo que sumado a los altos valores que se pretende se tributen, se convierte en un incentivo a la falsificación y el contrabando, como en el caso de los licores donde se puso de manifiesto esta problemática con los penosos incidentes de adulteración de las bebidas alcohólicas.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda una reforma radical tanto a la Ley de Régimen Tributario Interno como a su Reglamento de Aplicación en lo que tiene que ver con el mecanismo de establecimiento de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, dejando de lado el elemento precio de venta al público, sea real o sugerido.
- Las reformas planteadas podrían seguir siendo el precio ex fábrica y ex aduana, como hasta ahora se conocen, sin embargo se debe reconocer que estos valores pueden ser influenciados, especialmente en el comercio exterior por la subfacturación. Que si bien podría ser controlada por el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, se ha comprobado la ineficacia de su uso.
- Otra alternativa sería anclar la base imponible del ICE al costo de los productos. Este aspecto es más fácil de controlar en la contabilidad, puesto que las empresas normalmente no reducen el costo final del inventario por cuanto esto significaría un mayor pago de Impuesto a la Renta. Sin embargo esta idea obligaría a que se modifique el hecho generador del impuesto, mismo que se trasladaría a la primera venta tanto para productos nacionales como para los importados.
- Otra alternativa es que se modifique la esencia del ICE como impuesto monofásico de primera etapa. Se reemplazaría esta figura por otra de IVA diferenciado, es decir, los productos gravados con el impuesto tendrían adicionalmente un porcentaje extra de IVA, lo que se trasladaría a través de todos los miembros de la cadena de comercialización y distribución. Este aspecto, si bien complica la labor de control de la Administración Tributaria por el aumento de la base de sujetos pasivos, deja un rastro

de los miembros de la cadena y evita que empresas se fraccionen (como las tabacaleras) estableciendo un único comprador a la que hace el papel de fabricante.

- Finalmente la solución que podría ser más sencilla sería la reforma legal que establezca que el precio de venta que se empleará para el cálculo de la base imponible del ICE sea aquel en el cual los importadores y fabricantes comercializan los productos. A este rubro se sumaría el hecho que para evitar la subfacturación en los productos importados se exija un certificado del precio del producto emitido por el fabricante en origen y en el caso de los productos nacionales se aplique el precio de venta incluyendo las empresas relacionadas en los casos en que se haya subdividido al grupo empresarial, similar aspecto al que se aplica en la legislación peruana.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

Antón, José Ignacio, *Tema 16: La imposición sobre el consumo*, Cátedra dictada dentro de la Licenciatura en Derecho, Universidad de Salamanca, 2009.

Benítez, Mayté, *Guía Didáctica Primer Módulo Introducción a la Tributación*, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2010.

Carranza Torres, Luis, *Derecho Tributario de la teoría a la práctica*, Buenos Aires; Legis Argentina, 2006.

Centro Interamericano de Administraciones tributarias, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, CIAT, 2006.

Colegio de Contadores Públicos de Pichincha, *Carta enviada a la Primera Sala del H. Tribunal distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del Juicio de impugnación No. 2010-0126*, 2010

Cusgüen, Eduardo, *Manual de Derecho Tributario*, Bogotá D.C., Editorial Leyer, 2005.

Eseverri, Ernesto, *Derecho Tributario: Parte General*, Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, 2006.

García Novoa, César, *El Concepto de Tributo*, Lima, Tax Editor, 2009.

González, Eusebio, y Leujene, Ernesto, *Derecho Tributario, Tomo I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000.

González Cano, Hugo, *Criterios para la Armonización de los Impuestos Internos sobre Bienes y Servicios en el MERCOSUR*, Montevideo, Boletín DGI N° 482 de la Dirección General Impositiva de Uruguay, 1994.

Licto Garzón, Carlos, *Guía Didáctica Tercer Módulo Impuesto al Valor Agregado e ICE*, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2010.

Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I*, Buenos Aires, Editorial AbeledoPerrot, 1982.

Pérez de Ayala, José, *Explicación Técnica de los Impuestos*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1980.

Queralt, Juan Martín, y otros, *Manual de Derecho Tributario*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2004.

Saccone, Mario, *Manual de Derecho Tributario*; Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma Buenos Aires, 2004.

Volman, Mario y otros, *Régimen Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005.

Legislación Local

Constitución de la República del Ecuador

Código Tributario

Ley de Régimen Tributario Interno

Ley Orgánica de Defensa al Consumidor

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Legislación Internacional

Modelo de Código Tributario del CIAT

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo del Perú

Ley de Impuestos Internos (Ley No. 24.674) de Argentina.

Enlaces

<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/biblioteca/biblioteca-virtual.html>

<http://web.usal.es/~janton/docs/tema16.ppt>

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/tuo.html#>

http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&cd=2&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.comexperu.org.pe%2Farchivos%255Cforo%255Cforo_03062009%255Csr%2520Hugo%2520Santa%2520Maria.ppt&rct=j&q=impuesto%20selectivo%20al%20consumo%20problemas&ei=AGVcTqbuKdGgtgeOrOTIAw&usg=AFQjCNGudhPiXgNhVBn3ct4maC3oUqprEA

<http://ar.vlex.com/vid/ley-24-674-impuestos-internos-50677276>