

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

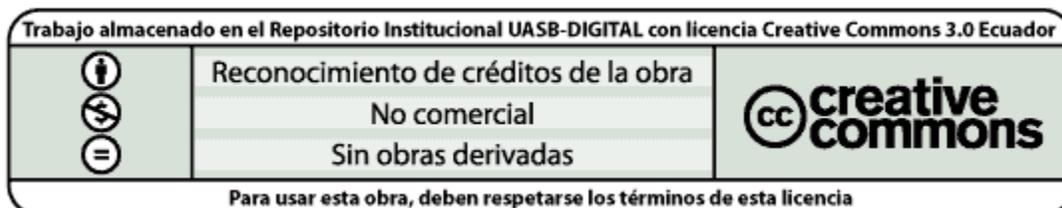
ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**TEMA:
“DISTORSIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR CON
RELACIÓN AL ANTICIPO”**

**AUTOR
AB. MARCO ANTONIO CÁRDENAS CHUM**

2012



AUTORIZACIÓN

Yo, Marco Antonio Cárdenas Chum, autor de la tesis intitulada **“DISTORSIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR CON RELACIÓN AL ANTICIPO”** mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: Martes 23 de abril de 2013

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**TEMA:
“DISTORSIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR CON
RELACIÓN AL ANTICIPO”**

**AUTOR
AB. MARCO ANTONIO CÁRDENAS CHUM**

**TUTORA
DRA. EDDY MARÍA DE LA GUERRA ZÚÑIGA**

2012

ABSTRACT

La presente investigación realiza un estudio de las posibles distorsiones existentes en el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador. Partiendo del análisis teórico y doctrinario correspondiente a la imposición sobre las rentas.

Concomitantemente, se analiza el tratamiento que la doctrina otorga a las figuras de los pagos a cuenta en particular, su definición y su naturaleza jurídica, concebida desde diferentes puntos de vista.

En base a estas consideraciones, se pretende finalizar la investigación, haciendo referencia a la estructura jurídica y a la regulación que nuestro sistema impositivo establece para el anticipo del impuesto a la renta. De tal manera, se explica la forma en la que se calcula y las posibilidades de devolución que admiten las normas.

Para finalizar, se plantean varias ideas a modo de conclusión, determinando principalmente la existencia de elementos que distorsionan la naturaleza primaria del impuesto a la renta y su anticipo, mediante un análisis íntegro que no se centra únicamente en el enfoque constitucionalista, sino que también hace referencia a su metodología, naturaleza jurídica y efectos.

AGRADECIMIENTO

Mi más sincero agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, a todos sus docentes y personal administrativo, por permitirme desarrollar esta etapa de mi vida, misma que ha contribuido en mi crecimiento personal y académico.

A la Doctora Eddy de la Guerra Zúñiga, tutora de esta tesis de grado, quien supo guiarme con los mejores conocimientos y consejos.

Agradezco de igual manera, a todas aquellas personas, que de una u otra manera me ayudaron incondicionalmente a realizar este trabajo.

Marco Antonio Cárdenas Chum.
Autor.

DEDICATORIA

Dedico mi tesis de grado, con mucho afecto y gratitud:

A DIOS, que con su infinito amor,
me bendice a cada momento.

A mis padres: Cecilia y Edgar,
a quienes amo y admiro
y han sido el pilar fundamental
en todas las etapas de mi vida.

A mi abuelita Lolita, por su preocupación
que me ha fortalecido todos los días.

A mis hermanos, por sus consejos imprescindibles
para llevar a cabo este proyecto.

A Cristina Pólit,
por su cariño y apoyo incondicional.

Marco Antonio Cárdenas Chum.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I	
LA IMPOSICIÓN A LAS RENTAS	
1.1 Imposición a las Rentas	14
1.1.1 Imposición directa:	14
1.1.1.1 La incidencia y la traslación:	14
1.1.2 Naturaleza Jurídica:	20
1.1.2.1 Definición de renta:	20
a) Concepto de renta-producto y la teoría de las fuentes:	24
b) Concepto renta-flujo de riqueza desde terceros:	26
c) Concepto renta-consumo más incremento patrimonial y la teoría del incremento patrimonial neto más consumo:	27
d) La teoría de Irving Fisher:	28
1.1.2.2 Tipos de renta:	29
a) Rentas del trabajo:	31
b) Rentas del capital:	33
c) Renta del capital y trabajo:	34
d) Rentas gratuitas:	35
1.1.3 Objeto imponible:	36
1.1.3.1 El consumo:	38
1.1.3.2 El patrimonio:	39
1.1.3.3 La renta:	44
1.1.4 Hecho generador:	44

1.1.5 Base imponible.....	52
1.1.6 Sistemas de Imposición sobre la Renta:	58
1.1.6.1 Sistema unitario, global o sintético:.....	59
1.1.6.2 Sistema de impuestos reales, cedulares o analíticos sobre las distintas clases de renta:	60

CAPÍTULO II

EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

2.1 Pagos a Cuenta:	66
2.1.1 Concepto:.....	67
2.1.2 Naturaleza Jurídica:	71
2.1.2.1 Como garantía de una obligación futura:.....	77
2.1.2.2 Como una ficción legal o presunción jurídica:	80
a) Ficción legal:.....	81
b) Presunción jurídica:	84
2.1.2.3 Un impuesto distinto:.....	88
a) Conexión entre el ingreso anticipado y el hecho generador de un impuesto preexistente:	89
b) Carácter provisional:.....	92
2.2 Anticipo del Impuesto a la Renta en el Ecuador:	94
2.2.1 Creación:	94
2.2.2 Cálculo:	97
2.2.3 Devolución:.....	100
2.2.4 Casos especiales para la liquidación del anticipo:	108

CONCLUSIONES	110
BIBLIOGRAFÍA	118
BIBLIOGRAFÍA GENERAL	118
BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA.....	118
FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA	123
LEGISLACIÓN INTERNA	123

INTRODUCCIÓN

Resulta evidente que la reforma tributaria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial S-94 del 23 de diciembre del 2009, produjo cambios de gran importancia en la materia. La nueva fórmula para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta y la manera de realizar su pago, mismas que fueron aplicadas a partir del ejercicio fiscal 2010, han constituido un tema muy controvertido al igual que polémico, pues han sido objeto de críticas y comentarios tanto a favor como en contra.

Dentro de las reglas para establecer el monto del anticipo del impuesto a la renta, una de las que ha generado mayor controversia ha sido la relativa a que el anticipo pagado, que no llega a compensarse con el impuesto causado de un determinado ejercicio fiscal, se convierte en pago definitivo de dicho impuesto, en ciertos casos; conforme lo establece el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Resulta pues inevitable investigar si dichas reglas se oponen a disposiciones constitucionales, tales como el principio de no confiscación, o si caso contrario, se estaría haciendo un uso abusivo del principio constitucional de la suficiencia recaudadora, para cumplir las pretensiones del Estado de contar con ingresos suficientes para financiar su actividad, requiriendo cada vez más recursos para cubrir el gasto público, en una economía que en la actualidad refleja crecimiento¹.

¹ CEPAL: Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010, disponible en la Web: http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/3/40253/LCG2458_Ecuador_final.pdf, p. 1. Visitado última vez el 01 Febrero 2013: “En 2009, como resultado de la crisis financiera internacional, el descenso de los precios del petróleo, la reducción de las remesas y la pérdida de dinamismo de la demanda interna, la economía ecuatoriana creció un 0,4%, muy por debajo de la tasa del 7,2% observada en 2008, aunque superior al promedio regional. No obstante, a fines de 2009 mejoraron las condiciones y se observaron signos de franca mejoría. En consecuencia, para 2010 se espera un mejor desempeño de la actividad económica y se proyecta un crecimiento del 2,5%”.

Si bien se han cumplido con los requisitos de forma para la expedición de las normas mediante las cuales se materializó la referida reforma tributaria, también es necesario analizar las repercusiones y problemas jurídicos y legales que puede ocasionarse considerando los inconvenientes anteriormente citados.

Teniendo en cuenta la importancia de la inclusión de las reformas en materia tributaria, en cuanto al anticipo al impuesto a la renta, constituye el motivo y razón principal para la realización de este trabajo investigativo, permitiendo comprobar de igual manera, si puede distorsionar la imposición tradicional y convencional sobre las rentas, considerando la naturaleza jurídica primaria del *impuesto a la renta* en el Ecuador, así como las características básicas identificadas y descritas por la doctrina, llegando a determinar la procedencia del anticipo en este sentido.

Para resolver el problema de investigación planteado, se desarrolló un esquema de estudio basado en dos capítulos; el primero se concreta en analizar los diferentes criterios expuestos por las escuelas que tratan la imposición a las rentas, partiendo del estudio de su naturaleza, donde se plantean varias concepciones en torno a este tema.

Posteriormente se citan los diversos enfoques teóricos formulados acerca del consumo, patrimonio y renta, con el propósito de determinar con claridad y precisión dichos objetos imposables, consideraciones que son de gran utilidad al momento de establecer las posibles distorsiones que se presentan en torno a la desnaturalización de la renta como objeto imponible, al configurar el anticipo del impuesto a la renta en nuestro régimen tributario.

En el mismo capítulo, se desarrollará los criterios doctrinarios expuestos con respecto al hecho generador y a la base imponible, con el afán de establecer con claridad la estructura de estos elementos constitutivos en el impuesto a la renta y la manera en la que

pueden desconfigurarse en el régimen impositivo ecuatoriano, al determinar el anticipo del impuesto a la renta.

El capítulo segundo está destinado al análisis concreto de los pagos a cuenta conforme a distintos autores; se hace énfasis en tratar los puntos de vista que explican su naturaleza, analizando las diferentes categorías o instituciones jurídicas en las que puede configurarse o estar incluido, se podrá determinar si se establece como una garantía o caución de una obligación futura; si se presenta como una ficción legal o como presunción jurídica; o si es posible dotarle de características impositivas diferentes, asimilándole a un nuevo impuesto mínimo; o caso contrario, si le podemos conceder autonomía e independencia propia con respecto a las figuras ya anotadas.

De manera posterior, es conveniente centrarse en el desarrollo y estructura que el régimen impositivo ecuatoriano otorga al anticipo del impuesto a la renta, es así que se estudia su forma de cálculo y las posibilidades de devolución que nuestra normativa permite en el supuesto de existir un excedente, o en el caso de no haber nacido la obligación principal a la cual se debe.

En consideración a lo anteriormente anotado, se ofrece una investigación que toma en cuenta distintas aristas de estudio, que permitirán plantear varias conclusiones, mediante un análisis completo e integral, que no se centrará en el análisis de la constitucionalidad del anticipo, sino que también se hará referencia a su metodología, naturaleza jurídica, efectos y por ende sus posibles distorsiones e incoherencias existentes entre la doctrina y lo regulado en el marco jurídico tributario ecuatoriano.

CAPÍTULO I

LA IMPOSICIÓN A LAS RENTAS

Para realizar un correcto análisis del tema que se ha propuesto estudiar, es preciso hacer referencia a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, y posteriormente se remitirá concretamente al análisis sobre la imposición a las rentas y además se tratará su naturaleza jurídica.

Es así, que se expondrá el concepto de renta según los diferentes criterios planteados por distintos autores que han analizado el tema, y se citarán algunas de las escuelas que la doctrina económico-financiera plantea. De igual manera, se hará referencia a los objetos del tributo, dando interés en delimitarlos brevemente y encontrar diferencias entre renta, patrimonio y consumo.

Posteriormente se tratará algunos elementos del tributo, se iniciará analizando el hecho generador, y después se estudiará la base imponible como elemento cuantitativo del mismo. De esta manera se pretende tener una concepción más amplia de la imposición sobre las rentas desde el punto de vista de la doctrina.

También se mencionarán los sistemas de imposición a la renta que pueden ser acogidos como base de la imposición en las diferentes legislaciones.

1.1 Imposición a las Rentas.

En este punto, se pretende hacer un estudio teórico sobre la imposición a las rentas desde un enfoque doctrinario, haciendo un análisis de la definición, naturaleza jurídica y tipos de renta.

1.1.1 Imposición directa:

La doctrina ha planteado varios criterios de clasificación de los impuestos ya sea con fines didácticos o comparativos; la clasificación en directos e indirectos es de gran importancia desde el punto de vista jurídico.

Existen muchos criterios de distinción sobre estos dos tipos de imposición, entre ellos podemos encontrar *la incidencia*, que a continuación se hará referencia.

1.1.1.1 La incidencia y la traslación:

Previo al desarrollo del tema de la incidencia, es preciso hacer una aclaración con respecto a la traslación, es así, que es conveniente citar el criterio de Jorge Leicach, quien sostiene que la traslación es “la transferencia de la carga impositiva, muchas veces prevista por el legislador y otras, no. [...] Un ejemplo que vemos a menudo, es que el impuesto a los consumos lo paga el vendedor o prestador de los servicios y el mismo, es trasladado mediante el precio al consumidor”². Para aclarar lo expuesto por el autor, conviene indicar que Patricio Aristóbulo Navarro, manifiesta que la traslación es un proceso “mediante el

²Jorge Leicach, *Efectos económicos de los Impuestos, Régimen Tributario*, dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005, p. 67

cual el contribuyente de derecho trata de transferir a un tercero, o a varios, total o parcialmente la carga del tributo.”³

En consecuencia, con respecto a los impuestos directos e indirectos, Andrés Blanco manifiesta que “tradicionalmente se suponía que los llamados impuestos directos normalmente no se trasladan, mientras que los llamados impuestos indirectos normalmente se trasladan hacia adelante, de modo tal que la traslación hacia atrás es un fenómeno excepcional o aislado”⁴

En palabras de Patricio Aristóbulos Navarro, la incidencia, en estricto sentido, es el efecto “que se produce respecto del que, en definitiva, soporta la carga del impuesto”⁵. El autor más adelante indica que “la incidencia final es aquella que se produce cuando el sujeto intenta infructuosamente todas las posibilidades de traslación en un período de tiempo relativamente corto al que H.M. Somers⁶ denomina *período de mercado*”⁷

La incidencia, al ser un efecto económico de los impuestos, consiste entonces, en el hecho por el cual “un sujeto ha sufrido la traslación, sin que sea posible trasladarlo a otros, y por tanto, soporta la carga del impuesto”⁸.

Mauricio A. Plazas Vega⁹ señala que la incidencia se produce cuando la carga impositiva es trasladada a cada uno de los compradores, hasta llegar al consumidor final; es un efecto mediante el cual el destinatario legal del tributo logra repercutirlo en otro agente

³ Patricio Aristóbulos Navarro, “Efectos económicos de los impuestos”, en *Manual de Finanzas Públicas*, Sarmiento, AZ Editora 1977, p. 297

⁴ Andrés Blanco, “La Traslación de los Tributos”, en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, p. 1077

⁵ Patricio Aristóbulos Navarro, “Efectos económicos de los impuestos”, obra citada, p. 305

⁶ Cit. por Patricio Aristóbulos Navarro, “Efectos económicos de los impuestos”, obra citada, p. 306. H.M. Somers, p.176

⁷ Patricio Aristóbulos Navarro, “Efectos económicos de los impuestos”, obra citada, p. 306

⁸ Jorge Leicach, *Efectos económicos de los Impuesto*, obra citada, p. 69

⁹ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, TEMIS, p. 3-10

económico, es decir, quién soportará la carga impositiva, es quién lo paga en última instancia.

Después de analizar la posición del autor, se puede considerar que el impuesto es directo cuando coinciden el sujeto de la percusión y el sujeto de la incidencia, es decir, que una misma persona tiene las condiciones, tanto de deudor de la obligación tributaria, como la de contribuyente. En otras palabras, quién soporta la carga del tributo es quién lo paga al ente público.

En cambio, el impuesto será indirecto cuando quien asume la carga del impuesto no es quién lo paga directamente al ente público titular del crédito tributario.

El autor critica este punto, manifestando que en realidad la incidencia o la traslación del impuesto dependen del estado del sistema económico y de las características de la oferta y de la demanda; posición que, para el criterio de quien investiga, tiene relevancia económica y no jurídica, es decir, se está remitiendo al estado económico, sin tomar en cuenta aspectos jurídicos que están en torno de esta clasificación, principalmente lo referente al sujeto pasivo, el soporte del gravamen y si procede legalmente.

Bajo la misma línea, de lo analizado anteriormente vemos que la traslación e incidencia son, como tales, efectos económicos; la explicación jurídica radica en el hecho de que la Ley permita o no dicha traslación, para explicar de mejor manera lo señalado, es preciso citar a Antonio Aparicio Pérez, quien manifiesta que la traslación legal se refiere al “deber-derecho de un sujeto pasivo contribuyente que, habiendo cumplido la obligación

tributaria, puede-debe exigir la prestación objeto de la obligación tributaria a otras personas ajenas a la obligación tributaria, *pero determinadas por la Ley*,¹⁰.

El autor posteriormente nos dice que la traslación es la consecuencia de un “derecho-deber” establecido en la Ley y que no opera vía contractual, trasladando la cuota no la deuda tributaria.

Antonio Aparicio Pérez expone como ejemplo de esto, la traslación obligatoria de la cuota en el Impuesto al Valor Agregado por parte del sujeto pasivo (contribuyente), al adquirente (consumidor final).

De lo anotado, podemos deducir que económicamente todos los impuestos pueden ser trasladados pero legalmente solo aquellos que la Ley así lo establezca y determine.

Además de la incidencia, existen otros criterios de distinción. Mauricio Plazas Vega plantea varios, que a continuación serán explicados:

- **El hecho generador y los patrones de cotización:**

Este criterio de distinción, desarrollado por Mauricio Plazas Vega¹¹, que con referencia al hecho generador, identifica a los impuestos directos de los indirectos por la siguiente razón: en los impuestos directos se grava los recursos de cada contribuyente, comprobados con anterioridad, por espacio de tiempo constante; mientras que en los impuestos indirectos no se controlan los recursos de cada contribuyente, gravando un tiempo indeterminado los recursos del mismo, a través de ciertos actos cotidianos.

¹⁰ Antonio Aparicio Pérez, “El sujeto contribuyente y la traslación tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Luis Manuel Alonso González, Instituto de Estudios Fiscales- Macial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, p. 215. El énfasis es añadido.

¹¹ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, p. 4 - 5

Al hablar de patrones de cotización, se hace referencia a listados de contribuyentes; en los impuestos indirectos no es posible que se presenten los sistemas de patrones de cotización, mientras que en los impuestos directos se facilita la creación de listas de contribuyentes o los ya mencionados padrones.

La crítica de Plazas Vega¹², se manifiesta en el sentido de que es posible que se faciliten sistemas de padrones o listados de “responsables” o sujetos pasivos jurídicos, para impuestos típicamente indirectos. Los padrones subsisten, pero no como medios de recaudo sino como sistemas de control fiscal.

Vemos que en sistemas impositivos como el de Ecuador, la tendencia a elaborar estos listados se manifiesta plenamente, es así que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, con el objeto de identificar, conocer y controlar a los contribuyentes de mayor notabilidad e importancia en la economía del Ecuador, el Servicio de Rentas Internas contempla la figura de “Grandes Contribuyentes”, que comprende a aquellas empresas privadas, nacionales e internacionales, considerando sus movimientos tributarios.

Esta categorización se realizó tomando en cuenta la magnitud de sus operaciones y situaciones financieras, considerando ingresos, costos y gastos, activos, pasivos y patrimonio, según lo manifestado en el portal web de la administración tributaria en el Ecuador¹³.

¹² Ibídem, p. 5

¹³ Servicio de Rentas Internas. SRI; información difundida en el portal web oficial. Disponible en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/34@public>. Visitado el 19 Agosto de 2012.

- **La manifestación de la fuente en el hecho imponible:**

De igual manera, este criterio diferencia los impuestos directos de los indirectos, Mauricio Plazas Vega¹⁴ sostiene lo siguiente:

Los impuestos son directos cuando el gravamen deja al descubierto su fuente, afectando de esta manera el hecho imponible.

Por lo contrario los impuestos son indirectos cuando el gravamen afecta el gasto de la renta o hecho imponible, sin dejar al descubierto de un modo inmediato la fuente de donde procede.

En los impuestos directos no se afectan hechos aislados sino homogéneos o complejos como un todo sintético, mientras que en los indirectos se afectan “hechos aislados” en forma analítica.

Mauricio Plazas Vega¹⁵, ahora en su libro “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, plantea otros criterios diferenciadores entre los ya mencionados impuestos, tales como la consideración estática o dinámica de la riqueza afectada por el impuesto y la exteriorización de la capacidad contributiva.

En síntesis, y como ya se mencionó anteriormente, los impuestos son trasladables según los casos en los cuales la Ley lo determine y permita, sin embargo, en la práctica y de manera habitual, todos los impuestos pueden ser trasladados al consumidor final, recurriendo sobre todo a técnicas de las ciencias contables que así lo permiten. Es importante también considerar que esta situación no desmerece el uso en la doctrina y peor

¹⁴ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, p. 6

¹⁵ Mauricio Plazas Vega, “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, TEMIS, 2003, p. 418-428

aún su abolición o eliminación, ya que, incluso por temas prácticos y didácticos es importante esta clasificación tradicional de los impuestos, que identifica cuáles son objeto de traslación, las pretensiones del legislador, entre otros puntos.

Es sin duda también importante, tener presente otras clasificaciones de los impuestos, según los criterios y razonamientos que las diferentes escuelas y doctrinarios han desarrollado.

Del presente análisis, podemos concluir que el impuesto a la renta corresponde a la clasificación de impuestos directos, a continuación se procederá a realizar algunas consideraciones sobre la renta.

1.1.2 Naturaleza Jurídica:

En este punto, se tratará la naturaleza primaria del impuesto a la renta, haciendo un estudio de las diferentes concepciones que se han dado sobre la renta, para posteriormente referirse a los tipos de renta que se contempla teóricamente.

1.1.2.1 Definición de renta:

Es preciso enfocarse particularmente al tema que nos atañe, es decir, el impuesto a la renta, como uno de los impuestos más importantes y representativos con los que cuenta el Estado dentro del ámbito de las finanzas públicas.

Dino Jarach manifiesta que “el término renta se utiliza [...] para indicar el ingreso neto total de una persona; pero también se lo emplea para designar los productos netos de

fuentes determinadas, tales como: renta del suelo, de capitales y títulos mobiliarios, del trabajo, etc.”¹⁶. De tal forma que la renta es equivalente al concepto de ingreso neto global, es decir, a los ingresos depurados, una vez realizadas las deducciones establecidas por la ley.

El vocablo *rédito* es usado por la doctrina como sinónimo de renta, para entender con mayor claridad, es correcto citar nuevamente a Dino Jarach, que se remite al origen etimológico de la palabra: “etimológicamente, los dos términos tienen el mismo origen del verbo latino *reddere* (rendir), aunque algunos autores sostienen que el vocablo *rédito* (italiano: *reddito*) proviene del verbo latino en *redire* que significa *retornar* (también existe en español con significado análogo a *rédito* el término *retorno*) y de ello pretende sacar la conclusión que el *rédito* tiene el carácter periódico o recurrente”¹⁷. Esto también clarifica la idea de que el impuesto a la renta es de causación periódica, punto que lo trataremos posteriormente al hacer referencia sobre el hecho generador.

El *concepto renta*, en estricto sentido, no está definido en nuestra legislación; el artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno únicamente enumera lo que se considera renta para efectos del *impuesto*.

El diccionario de la Real Academia Española¹⁸ define a la renta como la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra; de igual manera ofrece otra acepción, indicando que renta es “todo ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”.

¹⁶ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Capital Federal, Cangallo editorial, 1978, p. 358

¹⁷ *Ibíd*em, p. 358

¹⁸ Diccionario de la Real Academia Española, versión digital, Disponible en la web <http://lema.rae.es/drae/?val=renta>. Visitado el 2 de enero de 2013.

Según Guillermo Cabanellas¹⁹, renta es el ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión, dinero o privilegio, utilidad, fruto o rendimiento o provecho de alguna cosa, etc.

Es preciso señalar el criterio de Eduardo Riofrío Villagómez, quien sostiene que se podría plantear y distinguir un concepto de renta desde el punto de vista económico, financiero o fiscal, contable y otro popular. El autor señala en líneas posteriores que renta, como concepto económico, es “un flujo periódico de dinero o mercaderías y servicios, sin disminución o desmejoramiento del capital”, mientras que desde el punto de vista fiscal, la noción “se limita a cosas susceptibles de ser contadas o medidas con exactitud y apreciables en dinero [...] la cantidad de riqueza y servicios apreciables en dinero, que obtienen las personas como rendimiento periódico de su capital o habilidad personal [...]. La periodicidad y la conservación del capital, serían las características fundamentales del concepto financiero de renta.”²⁰

Bajo la misma línea y con el objetivo de aclarar lo citado en el párrafo anterior, es preciso citar a Diego Almeida Guzmán²¹, quien plantea que para que la renta económicamente considerada, tenga incidencia tributaria, se requiere que la misma provenga de una fuente que la ley la califique como generadora de beneficios imponibles, que la explotación de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias, y que la producción de la misma tenga características temporales.

¹⁹ Cit por Jorge E. Jaramillo Vega, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1985, p. 136-137.

²⁰ Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Ciencia de Hacienda*, Tomo I, Quito, Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957, p. 93-95

²¹ Diego Almeida Guzmán, *Curso de Legislación Tributaria Comparativa, Una aproximación jurídico práctica*, Quito, Editorial Ecuador, 2001, p. 63.

En la misma línea de investigación, Jorge E. Jaramillo Vega señala que desde el punto de vista exclusivamente tributario, se deduce el siguiente concepto de renta: “utilidad que, en un determinado período produce una actividad, o un capital por sí solo, se genera por el concurso conjunto de ellos sobre una cosa, sobreentendiéndose que tal actividad o capital incumben a la persona, sea natural o jurídica”²²

En cuanto al *impuesto a la renta* como tal, en el Ecuador la legislación tributaria tampoco define este impuesto. De lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se deduce que la definición es compleja, es decir, al no existir un criterio y concepto definido, se lo puede conjeturar de distintos artículos; para empezar, el artículo 1 establece el objeto del impuesto como el “Impuesto a la Renta Global”, el artículo 2 determina los ingresos que se consideran renta, el artículo 8 enumera los ingresos considerados como fuente ecuatoriana y el artículo 10 señala las deducciones que permitirán determinar la base imponible, considerando los gastos que se efectúen para obtener mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

Ahora es necesario analizar los diferentes criterios y enfoques que la doctrina ha dado para concebir tal impuesto, es así que se citarán las escuelas que relacionan a la renta con producto, con flujo de riqueza y con el incremento patrimonial, explicadas y desarrolladas por Sergio Francisco de la Garza en su libro “Evolución de los conceptos de renta y de ganancia de capital en la doctrina y en la legislación mexicana, durante el periodo de 1921-1980”, y se vincularán con las teorías económicas-financieras que tratan el concepto renta o rédito, expuestas por Dino Jarach en su libro “Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general”.

²² Jorge E. Jaramillo Vega, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1985, p. 137.

Sergio Francisco De la Garza²³ sostiene que la escuela renta-producto es la más estrecha, criterio que se amplía al tratar la escuela que define a la renta como el flujo de riqueza, y es aún más comprensible al estudiar la escuela que la concibe como la suma del consumo más el incremento patrimonial. Esta referencia ayudará también a determinar si nuestra legislación diferencia lo planteado por la doctrina, y si esto constituye la causa de lo que se pretende analizar en este trabajo académico.

A continuación se desarrollará los criterios referidos en líneas anteriores:

a) Concepto de renta-producto y la teoría de las fuentes:

El concepto renta-producto analizado por García Mullin²⁴, sostiene que la renta debe ser un producto considerado como una “riqueza nueva” (separada de la fuente que la produce), que ingresa al patrimonio de una persona y que proviene de una fuente productora durable resultante, ya sea del capital, del trabajo, o de ambos; es importante señalar que dicha fuente debe ser periódica.

Bajo la misma línea, Seligman²⁵ señala que la periodicidad es una de las características esenciales; por su lado Neumann²⁶ dice que no es indispensable que sea efectiva, sino basta con ser potencial o posible. Allix et Lecercle²⁷, en una posición relativamente intermedia, considera que la renta es el producto periódico o posible de periodicidad. Al respecto, vemos que todos los autores citados coinciden en que la fuente

²³ Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, México, Primera edición, Tribunal Fiscal de la Federación, p. 15

²⁴ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, Santo Domingo, Alfa y Omega, 1980, p. 14-17

²⁵ Cit. por Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, obra citada, p. 20.

²⁶ *Ibídem*, p. 21.

²⁷ *Ibídem*, p. 21

debe ser periódica, sin duda, éste es uno de los elementos para la causación del impuesto a la renta.

García Mullín continúa manifestando que la renta debe ser relativamente estable o permanente, y además tiene que ser neta, es decir, que al producto obtenido se le debe haber realizado las deducciones de los gastos necesarios para su realización. Como se analizará más adelante, al tratar la base imponible y la base liquidable, es necesario realizar la depuración de ingresos para obtener de esta manera la renta neta. También nos dice que no es preciso únicamente que se haya producido, sino que efectivamente se haya percibido.

Dentro de esta misma escuela, en palabras de Seligman, “Renta es aquello que ingresa (comes) a un individuo que sobre todos los gastos necesarios de adquisición y que está disponible para su propio consumo [...] la renta denota un monto de riqueza que fluye durante un periodo de tiempo determinado y que está a disposición de su propietario para los fines de su consumo, de tal manera que su capital quede inalterable”.²⁸

En concordancia a lo antes mencionado, Dino Jarach²⁹ cita la teoría de las fuentes, diferenciando el producto neto periódico de una fuente permanente, del eventual u ocasional, tomando en cuenta solamente el primero para elaborar un concepto de renta o rédito. La crítica a este concepto se da desde el punto de vista de la igualdad, puesto que no considera las ganancias eventuales u ocasionales. En tanto que, quienes la defienden se amparan en la desigualdad que produciría la aplicación de las alícuotas progresivas sobre dichas ganancias eventuales y no periódicas. El criterio de quien investiga, se decanta por considerar a los ingresos eventuales u ocasionales dentro de la base de cálculo del

²⁸ *Ibíd*em, p. 23.

²⁹ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, obra citada, p. 359-360.

impuesto, puesto que también son consideradas ingresos, es igualmente importante aclarar cuál es la consideración del término eventual y ocasional, para no generar vacíos legales.

Nos encontramos entonces frente al problema de las rentas de las empresas, puesto que también podrían generar ganancias extraordinarias, como por ejemplo las resultantes de la venta de activos fijos, aparte de sus ganancias ordinarias correspondientes a su giro económico regular.

b) Concepto renta-flujo de riqueza desde terceros:

Sergio Francisco De La Garza³⁰, plantea que la concepción de ésta escuela, es más amplia que la anterior, puesto que no requiere condiciones muy especiales, ya que, elimina algunos requisitos y admite otros. Acepta todas las rentas que la escuela anterior contempla, además considera otras sin exigir que provengan de una fuente productora permanente, estable y durable, sin tomar en cuenta su periodicidad. De tal forma, se incorporan los siguientes ingresos: las ganancias de capital, que se obtienen al enajenar un bien de capital que no se considere objeto de la actividad habitual (acción de sociedad, bienes patrimoniales), los ingresos por actividades accidentales de quien realiza un acto de comercio, los ingresos eventuales (premios de lotería, juegos de azar, apuestas y otros no periódicos) y cualquier otro ingreso a título gratuito (herencias, legados, donaciones).

Para corroborar lo anteriormente dicho, García Mullín³¹ señala que este concepto considera la totalidad de los enriquecimientos provenientes desde terceros, es decir, la

³⁰ Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, obra citada, p. 23-24

³¹ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 14-17

totalidad del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, dentro de un período determinado.

c) Concepto renta-consumo más incremento patrimonial y la teoría del incremento patrimonial neto más consumo:

Goods Pichards³², en su libro “El impuesto sobre la renta”, manifiesta que ésta Escuela está integrada por Haig y Simons en Estados Unidos, Schanz en Alemania, y Davison en Suiza.

La doctrina de Schanz³³ señala que la renta es la riqueza que aumenta el patrimonio de un sujeto en un periodo dado, constituida por todo incremento patrimonial proveniente de una fuente permanente, sin hacer distinción en cuanto a la proveniencia de una fuente productiva, o si es obtenida de manera accidental.

García Mullín manifiesta que “esta doctrina supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un período”³⁴. Al afirmar que la renta está ligada al concepto de capacidad contributiva de un sujeto, es correcto recurrir y analizar el momento de su manifestación, ya sea como consumo o en variaciones patrimoniales.

El autor referido anteriormente, esta vez citado por Sergio Francisco de la Garza, nos dice que las causas del aumento del patrimonio pueden tener origen físico (aluvión, accesión) o económico (donaciones), de igual forma, los consumos realizados durante un determinado período, también forman parte de la renta, para efectos de cálculo.

³² Cit. por Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, obra citada, p. 25

³³ *Ibidem*, p. 25-26

³⁴ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 19

Por otra parte, la doctrina de Haig, señala que renta es “el valor monetario del incremento neto del poder económico individual entre dos fechas”³⁵. En tanto que la de Simons³⁶ nos dice que en la renta debe incluir los bienes materiales, inmateriales, usos y servicios, pudiendo estos ser regulares o irregulares, sin que sea necesario conservar su fuente de producción; los ingresos gratuitos deben ser considerados como parte de la renta.

Dino Jarach³⁷ coincide con Sergio Francisco de la Garza, en cuanto al análisis anteriormente expuesto sobre este tema; sostiene que la teoría del incremento patrimonial neto más consumo, debe tomar como base del impuesto el incremento patrimonial neto resultante de la diferencia entre el patrimonio al cierre del ejercicio fiscal, comparado con el patrimonio al cierre del ejercicio fiscal siguiente, considerando todos los bienes consumidos.

Esta teoría incluye tanto al rédito periódico como al ocasional, y de igual forma el incremento patrimonial proveniente de herencias legados y donaciones, aunque estos últimos también podrían ser gravados por un impuesto especial.

d) La teoría de Irving Fisher:

Irving Fisher, economista Estadounidense, conocido por su teorema de separabilidad, también desarrolló el concepto de renta mediante esta teoría, que citada por Dino Jarach³⁸, manifiesta que la renta se compone de la utilidad directa de los bienes de una persona en un periodo determinado; nacen entonces dos consecuencias: a) se debe incluir

³⁵ Cit. por Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, obra citada, p. 27

³⁶ *Ibíd*em p. 28-29.

³⁷ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, obra citada, p. 360, 361

³⁸ *Ibíd*em, p. 362-363

también al goce de los bienes y no solo el ingreso pecuniario que generan los mismos; y b) no gravar al ahorro, ya sea que éste sea destinado para la inversión o para consumo futuro; sino solo los designados para el consumo. Situación razonable en virtud de que lo que queremos gravar, en primera instancia, no es el ahorro.

Después de hacer referencia a las diferentes concepciones de renta, es preciso tratar sus distintas clases, mismas que serán analizadas a continuación:

1.1.2.2 Tipos de renta:

Benvenuto Griziotti³⁹, en su libro “Principio de Ciencia de las Finanzas”, distingue las rentas según su naturaleza y la importancia de ser tratadas en un Sistema Tributario que gradúe el peso de los tributos; es así que, diferencia entre las siguientes rentas: a) las rentas de trabajo y de capital, considera que la renta del trabajo debe ser menos gravada que la renta del capital. b) las rentas, superrentas e incrementos de valor: donde las rentas que se generan con un sacrificio mayor, deberían ser gravadas con menor rigor que las superrentas. c) las riquezas ganadas y gratuitas: las legislaciones consideran que los réditos obtenidos a título gratuito como las herencias, legados y donaciones, tienen mayor capacidad contributiva pero a su vez esto genera una dificultad particular al momento de la aplicación.

Esta distinción, según la naturaleza de la renta, nos servirá para analizar qué tipos de réditos se están considerando para la imposición en el Ecuador y cuáles son los que se gravan con mayor grado y rigor.

³⁹ Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las Finanzas*, traducido por Dino Jarach, en Buenos Aires, DEPALMA, 1959, p. 165-166

Por su parte, el artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, considera para efectos del impuesto a la renta, los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital, o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies, o servicios; y los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país, o por sociedades nacionales. Por su parte, el artículo 8 del mismo cuerpo legal, enumera cuales son los ingresos considerados de fuente ecuatoriana.

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

- 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.
- 2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;
- 3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;
- 4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
- 5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
- 6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;
- 7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;
- 8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;
- 9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,
- 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

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

Se puede colegir, a consecuencia de lo citado anteriormente, los distintos tipos de renta que nuestro ordenamiento jurídico tributario determina:

a) Rentas del trabajo:

Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes⁴⁰ señalan que las rentas de trabajo son las obtenidas exclusivamente por la prestación de los servicios personales del sujeto pasivo.

Bajo esta misma línea, José Juan Ferreiro Lapatza, en base al análisis del artículo 24.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de Colombia, define las rentas del trabajo como “todas las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que se deriven exclusivamente, bien sea directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo, [...] pero siempre de un trabajo que alguien realiza para otro que es quien, remunerándolo, satisface o procura tales rendimientos.”⁴¹. El autor también manifiesta que los rendimientos del trabajo gravados, no deben tener el carácter de rendimiento profesional o empresarial.

⁴⁰ Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, “Tratamiento de las Rentas de Trabajo, de Capital y Mixtas”, en *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado. Reflexiones para Colombia*, Coordinado por Mauricio Alfredo Plazas Vega y otros, Bogotá, Editorial Nomos S.A., 2008, p. 191

⁴¹ José Juan Ferreiro Lapatza, “Rendimientos del Trabajo Personal”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995, p.330 y 333

Por lo tanto, las rentas por trabajos profesionales corresponden a los ingresos que una persona obtiene en virtud del libre ejercicio profesional, no existe ninguna relación de dependencia con ningún patrono. En cuanto a las rentas empresariales, serán tratadas más adelante.

Se debe considerar que existen dos tipos de rentas provenientes del trabajo, las autónomas o independiente y las dependientes o subordinadas.

Sobre este punto, Giovanni Puoti indica que las rentas del trabajo autónomo, están definidas en el artículo 14 del Modelo de la OCDE, el cual trata sobre las Rentas derivadas del ejercicio de una profesión liberal o de otras actividades dependientes de características análogas. Del presente artículo, se deduce: “el principio de la imposición de la renta de trabajo autónomo producida por el residente en el territorio de otro Estado contratante solamente por parte del Estado de residencia, salvo que el ejercicio de la actividad del trabajo autónomo se efectuó por intermedio de una <base fija> que el trabajador autónomo utilice habitualmente para el ejercicio de sus actividades”⁴².

Con respecto a las rentas de trabajo dependiente o subordinado, el modelo de la OCDE no se remite a la definición de tal categoría, únicamente menciona a los salarios, estipendios, sueldos, y otras remuneraciones análogas correspondientes a actividades dependientes. En esta situación, el trabajador “está vinculado con una relación laboral dependiente o subordinada, ya sea con contrato a término definido o indefinido, obtiene como contraprestación por su trabajo personal, rentas por concepto de salarios, prestaciones sociales, y otros pagos vinculados a la relación laboral”⁴³.

⁴² Giovanni Puoti, “Las Rentas del Trabajo en el Modelo OCDE”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coordinado por Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial TEMIS S.A. 2003, p. 484

⁴³ Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, “Tratamiento de las Rentas de Trabajo, de Capital y Mixtas”, obra citada, p. 191

Las rentas por trabajo bajo relación de dependencia, están reguladas y contempladas en nuestra legislación laboral⁴⁴, donde se establece que un trabajador, quien presta un servicio o ejecuta una obra, pudiendo ser éste empleado u obrero, debe realizar este trabajo conforme a la ley, un contrato individual o colectivo, o la costumbre.

b) Rentas del capital:

Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, definen a las rentas de capital, como las provenientes “de la inversión de capital en sociedades o en otras entidades, del rendimiento del dinero, de la explotación económica o uso de bienes, y de las actividades empresariales realizadas por las personas jurídicas o sociedades de hecho.”⁴⁵, diferenciando las rentas obtenidas por la inversión de capital (dividendos, participaciones, fiducia mercantil, cuentas en participación, entre otras), y los rendimientos del dinero (intereses, rendimientos financieros, entre otros).

Alfonso M. García-Moncó señala que, “la exigencia de que los elementos patrimoniales, bienes o derechos de donde provengan los rendimientos, no estén afectos a actividades empresariales o profesionales”⁴⁶, por lo tanto, los ingresos provenientes de las actividades empresariales o profesionales, no corresponderán a esta categoría, puesto que existe un tratamiento específico para estos, tal como veremos posteriormente.

Es importante aclarar que el modelo de la OCDE, si bien es softlaw o normativa no considerada rígida en cuanto a su obligatorio y estricto cumplimiento; al ser acogido por varios Estados, cuando celebran sus convenios para evitar doble imposición utilizando este modelo, lo convierten en norma.

⁴⁴ Código Laboral del Ecuador. Art. 8 y siguientes.

⁴⁵ Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, “Tratamiento de las Rentas de Trabajo, de Capital y Mixtas”, obra citada, p. 201

⁴⁶ Alfonso M. García-Moncó, “Concepto de rendimiento del capital”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, obra citada, p. 453

En síntesis a lo expresado anteriormente, se puede colegir que este tipo de rentas corresponden a las que se obtienen por rendimientos financieros, producto de inversiones de capital. De tal manera, tenemos entre otros, a las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades; los intereses obtenidos por créditos de cualquier naturaleza; las regalías, royalties o cánones pagados por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, propiedad industrial, uso de tecnología, etcétera.

En el Derecho Tributario Internacional, los convenios para evitar la doble imposición, que se rigen bajo la estructura del Modelo OCDE, definen y distinguen entre dividendos (artículo 10), intereses (artículo 11), cánones o royalties (artículo 12) y rentas de capital o capital gains (artículo 13).

c) Renta del capital y trabajo:

Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes definen a las rentas mixtas como “las provenientes de la contribución o participación del capital y del trabajo, prestadas por personas naturales, y obtenidas en las actividades de fabricación, transformación y comercialización de bienes, y de la prestación de servicios independientes.”⁴⁷

De esta manera, se hace referencia a los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, mismas que se entienden como la “ordenación por cuenta propia de medios

⁴⁷Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, “Tratamiento de las Rentas de Trabajo, de Capital y Mixtas”, obra citada, p. 214

de producción y de recursos humanos, [...] con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”⁴⁸

Es así que, cuando intervienen el capital y el trabajo conjuntamente, estamos frente a las rentas provenientes de actividades empresariales, es decir, cuando se invierte capital económico y además se aporta trabajo personal.

d) Rentas gratuitas:

Con respecto a este tipo de rentas, Benvenuto Griziotti⁴⁹ señala que los ingresos que el contribuyente obtiene de forma gratuita, expresan mayor capacidad contributiva, y que las leyes fiscales consideran esto a menudo, con el inconveniente de que su aplicación puede acarrear dificultades técnicas, conceptuales y teóricas.

De este modo, el artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece los ingresos de fuente ecuatoriana, y con respecto a las rentas gratuitas, señala que se considerarán como tales las obtenidas por herencia, legado, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador, de igual manera a las rentas provenientes de loterías, rifas, apuestas, sorteos y similares que se promuevan en el Ecuador.

⁴⁸ Isabel García-Ovies Sarandeces, “Rendimientos íntegros de actividades empresariales y profesionales”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, obra citada, p. 646.

⁴⁹ Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las Finanzas*, obra citada, p. 166.

1.1.3 Objeto imponible:

El objeto del tributo es en donde se soporta materialmente el gravamen. Héctor Villegas, nos dice que “la noción objeto económico del tributo quiere explicar lo siguiente: existen hechos o situaciones que se configuran fácticamente, pero que pululan en el campo de la extrajurisdicción tributaria, hasta que el legislador los convierta en hechos imponibles”⁵⁰

De esta manera, se puede afirmar que la mayoría de actos, hechos, sucesos, acontecimientos o circunstancias, pueden potencialmente establecerse como objetos tributarios, es por esto que el legislador debe determinar con precisión y de forma clara y expresa lo que debe considerarse como objeto de imposición.

El legislador pretende gravar la riqueza de un determinado contribuyente, es decir la capacidad contributiva del mismo que se exterioriza con determinado comportamiento establecido por la ley.

Al saber, los tributos se basan en el principio de capacidad contributiva, es así que, el legislador tendrá la intención de gravar la riqueza de un sujeto, es decir, una determinada capacidad contributiva del mismo, y en ocasiones delimita los elementos de esa riqueza quiere gravar, como señala José Juan Ferreiro Lapatza⁵¹. La riqueza gravada debe estar determinada en una norma, en virtud del principio de reserva de ley.

⁵⁰ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo I, Buenos Aires, AR: Ediciones Depalma, 1984, p. 241

⁵¹ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en *Tratado de derecho tributario y sus fuentes*, dirigido por Amatucci, Andrea, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p 46.

El criterio del autor concuerda con lo señalado por Humberto Medrano Cornejo⁵², el cual manifiesta que el concepto de objeto tributario es indudablemente jurídico, una vez que es recogido por la ley.

Para corroborar lo dicho anteriormente, Ferreiro Lapatza señala que la manifestación de riqueza le antecede al tributo como una realidad previa del mismo, “pero riqueza gravada, objeto del tributo, solo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica”⁵³. Esta realidad es tomada por el Derecho, justamente al momento en que una determinada norma lo defina y delimite el hecho generador de un tributo.

Se puede afirmar, de esta manera, que la imposición tributaria tiene como propósito o finalidad, gravar la riqueza manifestada en la renta, patrimonio o consumo principalmente.

En concordancia con lo planteado, es correcto citar lo manifestado por Benvenuto Griziotti, para tener una comprensión más clara de lo que se pretende expresar:

“El objeto del impuesto es la riqueza, a la cual se refiere y se ajusta. Se distinguen impuestos directos e indirectos. *Objeto de los impuestos directos* pueden ser *la renta, el capital, el patrimonio, la superrenta y el incremento de valor*. [...] *El objeto de los impuestos indirectos lo constituyen la riqueza objeto de la transferencia (por actos entre vivos o <mortis causa>), la riqueza producida y la gastada en los consumos gravados por el tributo*”⁵⁴

⁵² Humberto Medrano Cornejo, “Hecho imponible y objeto del tributo”, en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina; obra citada, p. 112

⁵³ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, obra citada, p. 51.

⁵⁴ Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las Finanzas*, obra citada, p. 155

A continuación, una vez planteado cuales son los objetos imponible, analizaremos brevemente cada uno de ellos.

1.1.3.1 El consumo:

El consumo como objeto imponible, tiene como propósito gravar la demanda de bienes de consumo, repercutiendo los efectos al consumidor final, de tal manera, los contribuyentes sobre los cuales recae el impuesto, trasladan la carga impositiva al último consumo, como ya expresamos en un acápite anterior.

Por tales razones, la naturaleza de dichos impuestos es de carácter regresivo; la tarifa del impuesto sería igual para los contribuyentes con menores ingresos que para el sector económico con mayor poder; Dino Jarach⁵⁵ manifiesta que la regresividad, en este sentido, no puede ser totalmente radical cuando están de por medio bienes suntuarios o de lujo, puesto que la incidencia en consumidores pudientes, daría al impuesto un carácter progresivo respecto de la renta.

En cuanto a la incidencia y efectos económicos en relación al consumo, al ahorro y a la inversión, Dino Jarach señala que este tipo de impuestos “pueden producir el efecto de la disminución de la demanda del mismo, con la alternativa para los consumidores, de volcar su demanda hacia otros bienes de consumo o bien ahorrar, ya sea para el consumo futuro o para inversión”⁵⁶. Estos son comportamientos que pueden determinarse, entre otras, por causas o razones fiscales.

⁵⁵ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, obra citada, p 523

⁵⁶ *Ibíd*em, p 525

Como ya se ha podido observar, este tipo de imposición grava la renta consumida o gastada, puesto que la renta ahorrada o potencial, como ya se verá posteriormente, es gravada por los impuestos sobre el patrimonio; de tal manera, en palabras de Plazas Vega, “dos modalidades pueden revestir los impuestos sobre los consumos: la de impuestos directos sobre los gastos o la de tributos indirectos en la modalidad de impuestos específicos o <generales> sobre las ventas [...]. Como justificación del impuesto en consideración a los consumos se ha planteado que el criterio de <satisfacción> se obtiene por el consumo, y que en realidad el ahorro es una postergación del consumo”⁵⁷ A propósito de lo expresado por Plazas Vega, en realidad el ahorro, podría considerarse gravado por el impuesto al patrimonio, como se observará a continuación, y no se debería considerar como una postergación o aplazamiento del consumo, para efectos de imposición al patrimonio.

1.1.3.2 El patrimonio:

El patrimonio, como objeto imponible, pretende gravar el patrimonio neto total en forma periódica, admitiendo exenciones de determinados bienes. A continuación se hará referencia a los criterios doctrinarios, expuestos sobre este tema.

Para comprender la diferencia entre patrimonio bruto y neto, es correcto citar a José Luis Pérez de Ayala, el cual nos dice lo siguiente: “El Patrimonio Bruto expresa el conjunto de bienes y derechos de que es jurídicamente titular una persona en un día determinado. El

⁵⁷ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, p. 15

Patrimonio Neto resulta de restar del Bruto las deudas y obligaciones de que se ha de responder”⁵⁸

Desde el punto de vista financiero y contable, el patrimonio es considerado como sinónimo de activo, al ser concebido como la participación residual en los activos, deducidos todos sus pasivos. De tal forma, “el importe del patrimonio se obtiene de la aplicación de los requisitos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las políticas contables adoptadas [...]. Normalmente, el importe acumulado del patrimonio no se corresponde con el valor de mercado acumulado de las acciones, ni con el importe que podría obtenerse vendiendo uno por uno los activos netos o como un todo sobre la base de empresa en marcha”⁵⁹.

Este tipo de imposición corresponde a la clasificación directa de los impuestos, por tal motivo y como ya se revisó anteriormente, por lo regular, no es trasladable. En palabras de Dino Jarach, “las escasas posibilidades de traslación de un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas autorizan a estudiar los efectos ulteriores sobre el consumo y el ahorro, partiendo de la premisa que el impuesto sea pagado efectivamente por los titulares del patrimonio”⁶⁰

Esto nos llevará a deducir, que dicha imposición impulsaría el consumo y a su vez no promovería el ahorro, ya que ésta clase de imposición grava el patrimonio del contribuyente que se traduce en renta que se manifiesta como ahorrada. Es de igual manera importante dejar claro que tales comportamientos, no solamente están supeditados a variables impositivas, sino también requieren la intervención de otros factores de índole

⁵⁸ José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, ADERSA, 1978, p. 87

⁵⁹ Herrera Carvajal & Asociados Cía. Ltda, *Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS)*, Ecuador 2010, Disponible en la web http://safi-software.com.ec/pdf/NIIF_2010.pdf. Visitado el 10 de Septiembre de 2012

⁶⁰ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, obra citada, p 443

económicos, así como también cuestiones de política pública, tal es el ejemplo que el aumento de las tasas de interés con respecto a inversiones bancarias, podría promover a un sujeto determinado el ahorro de su dinero.

Igual se dice sobre la posibilidad de desalentar la inversión, que pudiera ser un efecto de este impuesto, en el caso de que las compañías o empresas, que aún no llegaren a posicionarse en un determinado mercado, la imposición sobre el patrimonio, pudiera afectar a las referidas compañías que no generen rentas en un período determinado. No se presentará esta situación, con la imposición sobre las rentas, debido a que esta se efectúa sobre los ingresos que son efectivamente verificados y comprobados.

También podría desincentivar el ingreso de capitales significativamente importantes en cuanto a la inversión en activos; pero como se dijo en líneas anteriores, todos estos efectos son de carácter económicos, y sin lugar a duda dependen de otros factores y variables adicionales a las fiscales.

Por otra parte, dicha imposición trae ciertas complicaciones, entre las más importantes está el avalúo de los bienes objeto de gravamen, puesto que los valores podrían resultar en base a una perspectiva comercial, en base a un catastro, entre otros métodos. La evasión fiscal también es un tema que preocupa a este tipo de imposición, puesto que en el caso de bienes inmuebles, por su ubicación territorial, es complicado su ocultamiento, pero en el caso de bienes muebles, esta circunstancia si constituiría una de las causas de este problema.

La copropiedad es un tema que debe regularse de manera técnica para obtener con certeza la cuota imponible.

Otra dificultad radica en determinar con exactitud todos los bienes que conforman el haber imponible. A propósito de esto, se debe decir que el patrimonio está conformado por

la suma de todos los bienes y derechos de índole económico, que en su totalidad, pertenecen a una persona o titular; el civilista Luis Diez-Picazo⁶¹ manifiesta que el patrimonio es el conjunto de relaciones jurídicas, susceptibles de valoración dineraria que pertenecen a la esfera jurídica de una persona.

Con referencia a los tipos de bienes que integran el patrimonio, es preciso citar a Fernando Pérez Royo, quién acota lo siguiente:

“...quedan fuera del mismo los derechos, como los derivados del estado civil o los derechos de la personalidad (derecho al honor, a la propia imagen), que no tienen un inmediato contenido económico... de igual manera quedan fuera del patrimonio sometido a imposición las expectativas sobre bienes o derechos futuros, las cuales pueden también tener un reflejo patrimonial (por ejemplo, ser objeto de aseguramiento), pero en tanto no se concreten en un derecho actual, no forman parte del patrimonio, al menos para efectos fiscales. Tampoco integra el patrimonio el llamado capital humano”⁶².

No se debe confundir, la enumeración que Pérez Royo realiza, con los bienes exentos que cada legislación debería incluirlos en su normativa.

Dino Jarach⁶³, indica que los impuestos que toman como base el patrimonio, observan la manifestación de capacidad económica en la renta potencial, no como lo hace la imposición a la renta que observa la renta efectiva; se quiere decir que los réditos potenciales que se encuentran manifestados en una riqueza patrimonial, son gravados con el impuesto al patrimonio; mientras que los réditos efectivos, es decir los realmente percibidos e ingresados al haber, son gravados por el impuesto a la renta. De ésta manera se puede

⁶¹ Luis Diez-Picazo, *Sistema de Derecho Civil*, vol I, Madrid, Tecnos, 1993, p 380,381

⁶² Fernando Pérez Royo, “Impuesto sobre el patrimonio”, en *Curso de Derecho Tributario: Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Manuel Queralt, Fernando Pérez Royo, José Manuel Tejerizo López, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2001, p 458

⁶³ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, obra citada, p. 437-439

decir que la relación que existe entre renta y patrimonio tiene su asidero en la forma en la cual se expresa la manifestación de capacidad contributiva.

Es de gran importancia citar el criterio de Dino Jarach, quien sostiene que “el impuesto al patrimonio no es un sustituto ni un equivalente del impuesto a la renta, [...] el impuesto al patrimonio grava el valor de los bienes, o indirectamente su renta, supliendo así las deficiencias del impuesto a la renta.”⁶⁴ “[...] Lo cierto es que el patrimonio no es un instrumento adecuado para lograr la imposición de la renta, ni la renta es un medio para alcanzar la imposición de los patrimonios. Esta debe considerarse como un instrumento fiscal separado”⁶⁵.

De igual manera, es de gran importancia citar lo que el mismo autor, en líneas anteriores señala:

“Se suele considerar el patrimonio neto como base de imposición presuntiva del impuesto a la renta en el sentido que, dada una cualquiera relación cuantitativa entre el patrimonio y la renta producida por él, es posible establecer la conversión del tipo de impuesto sobre el patrimonio al tipo del impuesto a la renta”⁶⁶.

Esta consideración es importante, puesto que además de constituir una contraposición al planteamiento inicial; es también un argumento a favor, que pudiera llegar a justificar la forma de calcular el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, que como veremos en el siguiente capítulo, se hace en base a activos y patrimonio del contribuyente. Sin embargo, gran parte de la doctrina considera inadmisibles su confusión, al delimitar y distinguir con claridad y precisión estos dos objetos imposables.

⁶⁴ *Ibíd.*, p. 450

⁶⁵ *Ibíd.*, p. 441

⁶⁶ *Ibíd.*, p. 438. El énfasis es añadido.

También es importante señalar otra percepción de lo anotado, que podría considerar a la imposición sobre el patrimonio, incluso como un correctivo del impuesto a la renta, utilizando tipos impositivos sumamente bajos.

1.1.3.3 La renta:

La renta es el tercer objeto imponible que se plantea, ha sido el que mayor acogida ha tenido por los sistemas tributarios, puesto que facilita la progresividad del mismo. Debido a que es el punto central de análisis en este capítulo, no será desarrollado en este momento.

1.1.4 Hecho generador:

El ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano en el artículo 16 del Código Tributario, define al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Interesa recurrir a la doctrina más calificada para analizar este concepto: Humberto Medrano Cornejo manifiesta que “La expresión <Hecho imponible> fue acuñada por el profesor Dino Jarach y adquirió carta de ciudadanía en el léxico jurídico de América Latina y España a partir de su brillante y pionero libro...<Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo>”⁶⁷

En palabras de Sainz de Bujanda, hecho generador es “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el

⁶⁷ Humberto Medrano Cornejo, “Hecho imponible y objeto del tributo”, obra citada, p. 97

nacimiento de una obligación tributaria concreta”⁶⁸; es decir, es necesaria la existencia de un hecho concreto y preciso, que al mismo tiempo esté establecido por una ley, para que pueda generar una determinada obligación jurídica tributaria; es evidente además que ésta debe ser atribuible o imputable a un determinado sujeto.

Juan Martín Queralt⁶⁹, bajo la misma línea, expresa que solo una vez realizado el hecho imponible existirá el tributo, es por esto que solo se puede legitimar y proceder si el mismo es verificado; de esta manera, el hecho imponible es el elemento que configura cada uno de los tributos, y a su vez permite distinguirlos, constituyéndose en “presupuesto legitimador” del tributo y de las prestaciones posteriores que lo integran.

En este punto, es preciso citar el criterio de Albert Hensel, el cual clarifica el tema propuesto:

“[...] Indicamos como hecho generador del impuesto, al conjunto de los presupuestos abstractos contenidos en la norma del derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del hecho generador) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El hecho generador del impuesto es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto ‘estado de cosas’. Solamente la determinación de hechos o advenimientos concretos de la vida jurídica o económica, subsumibles bajo las normas que contienen el hecho generador, crean relaciones obligatorias de impuesto y sólo entonces surge la pretensión de impuesto por parte del Estado”⁷⁰

Esta afirmación, de igual manera que las anteriores, contempla la existencia de una norma jurídica, la cual debe contener un presupuesto (hecho generador), que una vez cumplido, establece ciertas obligaciones jurídicas; ahora bien, es de interés hacer énfasis en lo que el autor continúa anotando sobre la naturaleza misma del hecho imponible, puesto

⁶⁸ Fernando Sainz de Bujanda, “Concepto del hecho imponible”, en *Hacienda y derecho*, vol. IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961, p. 335

⁶⁹ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2005, p. 250

⁷⁰ Albert Helsen, *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, Montevideo, 2004, p. 143

que al afirmar que la configuración del impuesto se da por la simple determinación de hechos de la vida *jurídica o económica* subsumibles en una norma jurídica que contiene el hecho generador; se está remitiendo a su naturaleza.

Como ya se advierte, gran parte de la doctrina ha estudiado la naturaleza del hecho generador, a continuación se citará varios criterios al respecto.

Al entender al hecho generador como el presupuesto *fijado por la Ley* para configurar cada tributo, es evidente que su naturaleza sea jurídica, y que además estamos refiriéndonos a la reserva de ley como principio tributario, al exigir que sea establecido mediante norma legal; se observa claramente que se refiere a que sea creado por una norma, o en otras palabras, que sea producto de la misma.

De igual manera, tal presupuesto contemplado por el legislador, debe ser revelador de alguna riqueza, es decir, debe manifestar cierta capacidad económica concreta, para que sea sometido a imposición.

Juan Martín Queralt⁷¹, al respecto sostiene, que siempre van a ser presupuestos normativos, pero que se debe especificar ciertos requisitos, alcances y efectos, conforme con la propia norma que los ha tipificado.

Por su parte, Rafael Calvo Ortega⁷² se refiere a la idea de tratarlo como un hecho netamente jurídico, no solo por su origen legal, sino también por los efectos que causa, tales como dar origen o nacimiento a una obligación jurídico tributaria y los consecuentes deberes fiscales que da a lugar; agrega además el autor que la naturaleza civil, mercantil, administrativa, entre otras, no tienen relevancia tributaria; sin embargo, la ley debe tomar en cuenta todas estas situaciones como hechos jurídicos productores de obligaciones

⁷¹ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 251

⁷² Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, Thomson Civitas, España 2006, p. 143-144.

tributarias. Esta posición no debe ser tan radical, puesto que si bien todo hecho generador es un hecho netamente jurídico; como veremos a continuación, existen hechos que tienen otro contenido, manteniendo un alcance tributario y por tanto no pierden importancia.

Es por esto, que es importante anotar la referencia que hace José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁷³, al decir que “[...] todo supuesto fáctico susceptible de ser transformado en un hecho imponible, ha de ser revelador de capacidad contributiva, y, por tanto, puede predicarse de él su naturaleza o contenido económico.”. Los autores continúan indicando que dicho contenido económico puede revelarse de manera directa, o en otros casos, en que el hecho se presenta oculto bajo figuras o formas jurídicas previas como civiles, mercantiles, administrativas, laborales, incluso cubren el amplio abanico del negocio jurídico, entre otras. En síntesis, los tratadistas se decantan por la idea ya planteada, de que la naturaleza primaria del hecho generador es evidentemente jurídica, considerando además, que el contenido económico, se traduce en la manifestación de capacidad contributiva que debe ser revelada al momento de establecer los hechos imponibles de cada tributo, situación que no plantea duda sobre su naturaleza según el criterio de quien investiga.

Ante lo anteriormente mencionado, es correcto acotar que el Código Tributario Ecuatoriano, en el artículo 17, contempla la manera en la cual debe ser calificado el hecho generador cuando se trata de un acto jurídico y cuando se delimite por conceptos económicos, indicando el tratamiento que nuestra legislación otorga sobre el contenido económico del hecho generador:

⁷³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, TOMO I, Salamanca, Plaza universitaria Ediciones, 1994, p. 190-191

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Ahora se hará referencia a los elementos del hecho generador, varios autores coinciden en nombrar cuatro elementos como integrantes, estos son: el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal. A continuación serán tratados brevemente.

El elemento objetivo, también llamado material, está constituido por un hecho, acto, negocio, fenómeno o situación determinada e hipotética, que está prevista para ser objeto de gravamen, consiste en una manifestación concreta de capacidad contributiva. En otras palabras, es la situación de hecho recogida por la norma que en sí configura el tributo; José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁷⁴ citan varios nombres con los cuales se lo identifica: objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible, entre otros, que indican la misma concepción.

El elemento subjetivo o personal; una vez verificado el aspecto objetivo, se refiere a la vinculación a un sujeto, el cual resulta ser gravado, es decir, la norma tiene que fijar cuál es la persona natural o jurídica que guarda relación con el cumplimiento de las obligaciones nacidas, considerándolo como su realizador, y por ende, el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Autores como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁷⁵ se refieren a la titularidad como la atribución de un determinado presupuesto a un determinado sujeto

⁷⁴ *Ibíd*em, p. 192

⁷⁵ *Ibíd*em, p. 193

pasivo que individualiza a quién la Ley impone la carga tributaria, derivada del hecho imponible.

El elemento espacial, también es denominado elemento territorial, puesto que, determina el espacio o ámbito geográfico donde un determinado hecho generador se produce y causa sus efectos. Este elemento es de suma importancia, puesto que, en el Derecho Tributario Internacional, puede concurrir el principio de territorialidad, que determinará el Estado al cual tiene que someterse, donde geográficamente se realizó el hecho imponible. En el Derecho Interno también es importante este elemento, puesto que, en virtud de este, se determinarán la circunscripción territorial donde se generó el tributo, y por ende, se fijará cual es el gobierno autónomo que actuará como sujeto activo de la obligación tributaria.

Para sustentar lo anteriormente manifestado, Humberto Medrano Cornejo⁷⁶ señala que en el impuesto a la renta, los elementos como el domicilio, la residencia y la ubicación de la fuente productora, toman gran importancia para resolver problemas de doble imposición en virtud del Derecho Internacional.

Por último, el elemento temporal determina el momento mismo en que el hecho generador se entiende realizado íntegramente, es decir, cuando todos sus elementos constitutivos se han originado. El cumplimiento de este elemento produce el llamado devengo del tributo.

En este punto, se tiene que aclarar que no siempre el nacimiento de una obligación determina la exigibilidad de la misma o su íntegra liquidación; para corroborar lo dicho, es de gran utilidad recurrir al criterio de Juan Martín Queralt, quien sostiene lo siguiente: “Atendiendo a como concurre el factor tiempo en la realización del presupuesto de hecho,

⁷⁶ Humberto Medrano Cornejo, “Hecho imponible y objeto del tributo”, obra citada, p. 109

se dividen los tributos en periódicos e instantáneos”⁷⁷. Para entender dicha clasificación, es importante acotar que la causación del impuesto puede darse en un plazo de tiempo determinado o de manera instantánea, es decir, que puede obrar de acuerdo a un determinado período o se puede causar inmediatamente después de verificado el hecho generador. Por ejemplo, el impuesto a la renta es un impuesto de causación periódica, puesto que, si bien el hecho generador se realiza y la obligación nace al percibir ingresos considerados como gravados durante un determinado período fiscal; ésta se torna exigible, según el artículo 19 del Código Tributario, cuando se realiza la determinación por parte del sujeto pasivo, al finalizar el correspondiente ejercicio fiscal.

Código Tributario: Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Con respecto al tema que nos atañe, es decir el impuesto a la renta, se puede anotar varios criterios que definen el hecho generador del impuesto:

Luis Omar Fernández⁷⁸ manifiesta que es indispensable que el hecho generador del impuesto a la renta esté previsto en la ley, además sostiene que puede utilizarse distintos elementos para fijarlo, dependiendo de la naturaleza de las rentas objeto de gravamen.

Luis Cazorla Prieto⁷⁹ parte del análisis de la legislación española que determina lo siguiente: “constituirá el hecho imponible la obtención de la renta por el sujeto pasivo”⁸⁰.

⁷⁷ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 254

⁷⁸ Luis Omar Fernández, “El impuesto a la renta”, en *Política y economía tributaria*, Vicente O Díaz, Buenos Aires, AR: Astrea, 2004, p. 22

⁷⁹ Luis M^a Cazorla Prieto, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones – Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, p. 51-52

El autor manifiesta que este carácter sintético empapa a *la renta* como hecho imponible del tributo, convirtiéndose en una suma indiscriminada (entre rendimientos de trabajo, empresariales, profesionales o artísticos y del capital), que “arroja un resultado final donde las fuentes aportantes pierden su identidad inicial”⁸¹.

Al respecto, Fernando Cervera Torrejon cita a Polao, quien manifiesta que “la noción –obtención de rentas- es esencialmente compleja, pudiendo decirse –que las rentas se obtienen por un sujeto pasivo cuando es imputada a éste con arreglo a las normas del Impuesto-”⁸².

La legislación ecuatoriana no determina cual es el hecho generador del impuesto a la renta ni tampoco lo define. El artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala el objeto del impuesto a la renta, estableciendo el “Impuesto a la Renta Global” que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la referida Ley. El artículo 2 del mismo cuerpo legal indica por su parte, cuales son los ingresos que se consideran renta para efectos del impuesto.

De lo anteriormente anotado, se puede deducir que el hecho generador del impuesto a la renta radica en la obtención o en el hecho de percibir rentas o ingresos considerados como gravados.

Cabría decir entonces, que en el impuesto a la renta, el elemento objetivo constituye la renta, el hecho imponible está determinado por la percepción de determinadas rentas a

⁸⁰ Artículo 5.1 de la Ley 19/1991, de 6 junio, del IRPF.

⁸¹ Luis M^a Cazorla Prieto, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 51-52

⁸² Fernando Cervera Torrejón, “Hecho imponible”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995, p.81*

cargo de un sujeto; y el elemento subjetivo se reflejará en la titularidad de esta persona sobre dichas rentas, constituyéndole como sujeto pasivo del impuesto.

1.1.5 Base imponible.

Como ya se anotó anteriormente, la obligación tributaria nace una vez verificado el hecho generador; es de esta manera que José Juan Ferreiro Lapatza⁸³ plantea que la base imponible es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, de tal forma que al pagar el tributo, se lo hace en referencia a la base imponible, y si ésta no se concreta, no existiría la cuota y por ende tampoco nace la obligación tributaria. Para el autor, dicho nacimiento supone la configuración del hecho generador en todas sus partes y una de sus partes o elementos necesarios es aquel cuya magnitud se toma como base.

El autor continúa manifestando que la base imponible es una dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa. Esta afirmación clarifica la concepción de que la base imponible es un elemento del hecho generador, sobre la cual se calcula el tributo.

Para comprender de mejor manera la relación entre base imponible y hecho generador, conviene tener en cuenta la posición de Dino Jarach, quien vincula estos dos conceptos en los siguientes términos: “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva

⁸³ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, obra citada, p. 53.

cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”⁸⁴. Jarach también nos dice que esto implica una medición de los hechos impositivos, aplicando una unidad de medida que transforme esos hechos en cantidades, a efecto de aplicar las alícuotas correspondientes. Esta unidad de medida se aplica directamente sobre el objeto material, es decir, sobre el aspecto objetivo de los hechos impositivos.

Para el autor es característica del impuesto, principalmente de aquellos que representan los más importantes modelos impositivos, la casi identidad entre “hechos impositivos y base imponible”⁸⁵.

Sobre este punto Jarach expone como ejemplo el concepto de renta o ganancia imponible que reúne en sí mismo el hecho y la base imponible, porque la propia renta es una expresión numérica o una cantidad, sin embargo también existen casos en los que la base de medición no se aplica directamente sobre el objeto del hecho imponible.

En esta misma línea, Juan Martín Queralt⁸⁶ indica que la base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos; expresa la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica manifestada de forma abstracta y general por el presupuesto de hecho del tributo; también le dota de una segunda función, la de servir como elemento de cuantificación del tributo, que al aplicar sobre ella los diferentes tipos de gravamen se obtendrá la cuota del tributo, constituyendo así las operaciones de liquidación o de autoliquidación por parte del sujeto pasivo, en virtud de determinado mandato legal.

Se han expuesto varios puntos de vista sobre el tema en mención, los cuales coinciden en relacionar la base imponible con el hecho generador, y por ende también con

⁸⁴ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 384.

⁸⁵ *Ibidem*

⁸⁶ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 256- 259

el nacimiento de la obligación jurídico tributaria; para corroborar esta situación, es preciso recurrir al criterio de Rafael Calvo Ortega quién sostiene lo siguiente:

“La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular; más concretamente, la base imponible es la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen. Estamos así en presencia de tres conceptos unidos por la necesidad de producir una obligación jurídica: la capacidad económica es un principio constitucional abstracto; el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica y traduce individualmente el citado principio; y la base imponible cuantifica la capacidad económica que necesariamente tiene que manifestar, que expresar, el propio hecho imponible. El hecho imponible no se mide, porque es un hecho jurídico. Lo que se mide es la capacidad económica”⁸⁷.

La posición del autor, con la que se comparte, relaciona varios conceptos y clarifica su entendimiento, además conlleva a plantear varias precisiones:

En primer lugar, se puede apreciar que en definitiva la base imponible cuantifica la obligación tributaria y forma parte del procedimiento de liquidación de la misma, un segundo punto a considerar es que, de los elementos del tributo: el hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, tipo de gravamen, exenciones, entre otros; es quizás el más complejo de todos ellos, puesto que constituye la base de cálculo del tributo, que en ocasiones pudiera requerir de mecanismos técnicos para su valoración o de una norma reglamentaria que contemple la diversidad de situaciones, u observe cierto tipo de precisiones, lo que significa que en ciertas ocasiones, para determinarla, no se necesite de operaciones intermedias tales como deducciones, y en otros casos si sea necesario; para lo cual se procederá según cada caso en concreto.

⁸⁷ Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, obra citada, p. 186-187.

En síntesis, la base imponible no es más que el monto o la cuantía sobre la cual se calcula y se aplica la tarifa, obteniendo de esta manera el monto del impuesto que tiene que ser satisfecho por parte del sujeto pasivo.

En el impuesto a la renta, el montaje de determinados ingresos gravados, constituye la base imponible. A continuación se hará algunas precisiones al respecto, desde el punto de vista de la doctrina:

Luis Omar Fernández⁸⁸ manifiesta que en general, para establecer la base imponible del impuesto a la renta, es conveniente tomar como elemento a la ganancia bruta; devengada, exigible o pagada; permitiendo realizar sobre ella deducciones de gastos, que muchos de las veces son fictas, al existir un régimen de gastos presuntos.

Es importante tomar en consideración el criterio de Luis Cazorla Prieto⁸⁹, quien expresa que la base imponible del impuesto a la renta está constituida por el importe de la renta en el período de la imposición. Cazorla Prieto manifiesta en líneas posteriores que dicho importe equivale a cuantificar las diferentes rentas gravadas, traduciéndolas y reduciéndolas a una cifra o cantidad, determinada mediante diferentes métodos tales como la estimación directa, indirecta, entre otros.

Juan Manuel López Carbajo y Teodoro Cordón Ezquerro sostienen que la base imponible es la cuantificación del hecho imponible del impuesto, es decir, el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo. De ella se pasa a la base liquidable, a través de las

⁸⁸ Luis Omar Fernandez, "El impuesto a la renta", obra citada, p. 22

⁸⁹ Luis M^a Cazorla Prieto, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 80

reducciones [...], magnitud a la que se aplica la escala del impuesto para obtener la cuota íntegra.”⁹⁰.

Antes de señalar el tratamiento que nuestra legislación contempla con respecto a este punto, es correcto indicar que Ignacio Pérez Royo realiza un análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el sistema tributario español, y con respecto a la base imponible manifiesta lo siguiente:

“Es sobradamente conocido que la base imponible del IRPF no es una magnitud homogénea, sino que en la misma se incluyen – o pueden incluirse – componentes de distinta naturaleza, tanto por su origen – rendimientos o incrementos y disminuciones patrimoniales – como, sobre todo, por su distinta referencia temporal – rentas de carácter anual o plurianual–. De aquí que sea preciso realizar ciertas operaciones de homogeneización de la base imponible del impuesto como tarea previa a la aplicación de la tarifa, dado el carácter progresivo de ésta. A ello se refiere precisamente el artículo 23.Dos de la Ley cuando advierte que <la base imponible se dividirá, en su caso, en tantas partes como sean necesarias para la aplicación de tipos de gravamen diversos>.

Hasta la reforma de 1985, la base imponible del IRPF era la suma algebraica de todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, cualquiera que fuese su naturaleza. No existían, pues, límites a la integración de los distintos elementos de la base imponible que sólo se diferenciaban, en regulares e irregulares.”⁹¹

De lo anteriormente transcrito, y como se verá a continuación, la legislación española contempla un trato distinto a la nuestra.

A pesar de que en la legislación ecuatoriana tampoco existe un concepto de base imponible, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece como debe ser calculada en ciertos impuestos. El artículo 68 del Código Tributario señala que la determinación de la obligación tributaria tiende a establecer la base imponible entre otros elementos.

⁹⁰ Juan Manuel López Carbajo y Teodoro Cordón Ezquerro, *Manual práctico de los Impuestos Sobre Renta y Patrimonio*, 2ª edición actualizada, Ediciones Deusto S.A, p. 364, Edición 1996, ejercicio fiscal 1995, Bilbao España p. 364.

⁹¹ Ignacio Pérez Royo, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid 1992, p 281.

El artículo 47 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la forma de calcular la base imponible del impuesto a la renta:

Art. 47.- Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. No serán deducibles los gastos y costos directamente relacionados con la generación de ingresos exentos.

Cuando el contribuyente no haya diferenciado en su contabilidad los costos y gastos directamente atribuibles a la generación de ingresos exentos, considerará como tales, un porcentaje del total de costos y gastos igual a la proporción correspondiente entre los ingresos exentos y el total de ingresos.

Para efectos de la determinación de la base imponible es deducible la participación laboral en las utilidades de la empresa reconocida a sus trabajadores, de acuerdo con lo previsto en el Código del Trabajo.

Serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto.

De igual forma, el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno especifica las deducciones que se prevé, con el propósito de determinar la base imponible del impuesto a la renta, que en general son las que se efectúen con el fin de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

Por su parte, el artículo 16 del mismo cuerpo legal, determina que la base imponible del impuesto a la renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos; son por tanto, los ingresos depurados.

Para clarificar este criterio, es preciso recurrir al concepto de base liquidable, para lo cual es conveniente citar el criterio de Rafael Calvo Ortega que sostiene lo siguiente:

“Este concepto no es esencialmente diferente al de base imponible. Si éste mide la capacidad económica del contribuyente, la base liquidable debe hacerlo con mayor fidelidad si está correctamente justificada dentro de una norma tributaria (en definitiva, dentro de un tributo). En resumen, debe ajustarse al principio de capacidad económica y a la

progresividad como técnica instrumental del mismo, cuando tal progresividad sea exigida por la ley correspondiente”⁹².

Es importante establecer cuál es la mejor técnica que materializa este principio, ya sea la reducción en la base imponible o en la cuota tributaria, lo cual no es el objeto principal de análisis en esta investigación.

1.1.6 Sistemas de Imposición sobre la Renta:

Los sistemas de imposición sobre la renta son los diferentes criterios adoptados por las legislaciones, y que sirven como base para la imposición de dicho impuesto, independientemente de la definición que la legislación conceda. De tal forma; con el propósito de determinar a qué sistema se rige nuestra legislación, y constatar si en el Ecuador existe un sistema unitario donde realmente un solo impuesto grava la totalidad de las rentas, o si caso contrario, cada tipo de renta es gravada con un impuesto en particular; se analizarán los tres sistemas que Dino Jarach⁹³ expone en su libro “Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general”, y se establecerán similitudes con lo expuesto por García Mullín⁹⁴ en su libro “Impuesto sobre la Renta”:

⁹² Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, obra citada, p. 193-194.

⁹³ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, obra citada, p. 363-369.

⁹⁴ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 8-11

1.1.6.1 Sistema unitario, global o sintético:

Dino Jarach⁹⁵ expresa que, a diferencia del sistema analítico o cedular objeto de análisis en líneas posteriores, éste establece un solo impuesto que grava la renta neta total, pudiendo realizarse las deducciones no permitidas por el antedicho sistema; se permite la aplicación de alícuotas en forma racional; en consecuencia, tampoco procede un tratamiento fiscal diferenciado en la forma en la que el sistema de impuestos cedulares contempla.

El autor continúa manifestando que éste sistema pretende gravar las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente y también las provenientes del extranjero, de tal manera que se produciría un conflicto que enfrentaría al principio de universalidad (carácter personal del impuesto) con el de territorialidad. Situación que podría resolverse con las reglas del Derecho Tributario Internacional.

Bajo la misma línea, García Mullín⁹⁶ considera que es el impuesto ideal y que las legislaciones deberían orientar su imposición hacia éste, puesto que, supone una síntesis de la totalidad de las rentas, incluyendo las positivas y negativas. Tal impuesto corresponde a la capacidad contributiva del sujeto, debido a que comprende la totalidad de sus ingresos, y por tanto se puede aplicar correctamente el principio de progresividad.

⁹⁵ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, obra citada, p. 365.

⁹⁶ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 8

1.1.6.2 Sistema de impuestos reales, cedulares o analíticos sobre las distintas

clases de renta:

García Mullín⁹⁷ indica que es una contraposición al sistema anterior, ya que se tiene tantos gravámenes como fuentes, se pretende establecer tasas proporcionales, tomando aspectos parciales de la capacidad contributiva, la progresividad carece del mismo fundamento que si se tratara de captar la totalidad de dicha capacidad. También señala que son mucho más sencillos, puesto que no se aplica una tasa progresiva; corriendo el riesgo de impedir el cumplimiento de los objetivos de equidad, tanto vertical como horizontal.

Este sistema no considera a la renta personal como una unidad, sino todo lo contrario. Cada ingreso es separado entre sí, por lo que es imposible realizar compensaciones entre unos y otros.

Para entender mejor este punto, conviene tener en cuenta el criterio de Dino Jarach⁹⁸, mismo que sostiene que es el sistema mediante el cual cada rédito está sujeto a un diferente impuesto, y sus principales características son: no cabe la aplicación de alícuotas progresivas, lo cual le vuelve más sencillo; tampoco son procedentes las deducciones por cargas familiares, educación y salud; permite una administración adecuada precisamente por la individualización de las rentas; se da un tratamiento fiscal diferenciado para las distintas rentas.

⁹⁷ *Ibíd*em, p. 9

⁹⁸ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, obra citada, p. 364.

1.1.6.3 El sistema mixto:

Este sistema combina el cedular con el que grava el conjunto de las rentas percibidas. Es difícil encontrar legislaciones que adopten de manera drástica y pura los dos sistemas ya referidos.

Para comprender dicha aseveración, conviene tomar en cuenta el punto de vista de García Mullin: “Es posible que un sistema, sin perder su globalidad, obligue a agrupar las distintas rentas en <categorías>, movido por finalidades de simplificación del cálculo, pero sin que ello implique tratamiento deferencial de la renta en función de su origen. Sin embargo, en la medida en que la legislación discrimine entre categorías, y ello se traduzca en distinto tratamiento fiscal, puede entenderse que el sistema se tiñe de elementos cedulares”⁹⁹.

Indudablemente es difícil encontrar sistemas puros de imposición, se comparte lo expuesto por García Mullín al momento de señalar que por cuestiones de facilidad de cálculo, un determinado sistema global pueden diferenciarse cierto tipo de rentas o ingresos.

En el Ecuador, el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece el Impuesto a la Renta como un “*Impuesto a la Renta Global* que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”, sin embargo, las características de nuestro sistema de imposición a las rentas, más allá de lo establecido en la Ley, denota una proyección a gravar de forma distinta ciertos tipos de renta, inclinándose posiblemente hacia un sistema de imposición mixto que no es puro ni rígido como el cedular o el global que fueron analizados con anterioridad.

⁹⁹ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 10

Para corroborar lo expresado en líneas anteriores, se debe citar varios preceptos legales:

El artículo 2 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial Suplemento 583, de fecha 24 de noviembre de 2011, agrega a continuación del artículo 26 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno el siguiente artículo:

Artículo 27 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

“Impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano.- Los ingresos provenientes de la producción y cultivo de banano estarán sujetos al impuesto único a la Renta del dos por ciento (2%). La base imponible para el cálculo de este impuesto lo constituye el total de las ventas brutas, y en ningún caso el precio de los productos transferidos podrá ser inferior a los fijados por el Estado. Este impuesto se aplicará también en aquellos casos en los que el exportador sea, a su vez, productor de los bienes que se exporten.

El impuesto presuntivo establecido en este artículo será declarado y pagado, en la forma, medios y plazos que establezca el Reglamento.

Los agentes de retención efectuarán a estos contribuyentes una retención equivalente a la tarifa señalada en el inciso anterior. Para la liquidación de este impuesto único, esta retención constituirá crédito tributario.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades señaladas en este artículo estarán exentos de calcular y pagar el anticipo del impuesto a la renta.

En aquellos casos en los que los contribuyentes tengan actividades adicionales a la producción y cultivo de banano, para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta, no considerarán los ingresos, costos y gastos, relacionados con la producción y cultivo de los mismos, de conformidad con lo establecido en el Reglamento.

Otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuacultor podrán acogerse a este impuesto, cuando a petición fundamentada del correspondiente gremio a través del Ministerio del ramo, con informe técnico del mismo y, con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto así lo disponga, pero en cualquier caso aplicarán las tarifas vigentes para las actividades mencionadas en este artículo.”

Del artículo transcrito podemos evidenciar claramente que se hace una diferenciación del impuesto a la renta en relación a la actividad productiva de banano, estableciendo un impuesto único a la Renta del dos por ciento (2%), tomando como base imponible para el cálculo de este impuesto, el total de las ventas brutas, y en ningún caso el precio de los productos transferidos podrá ser inferior a los fijados por el Estado.

Por otra parte, el Decreto Ejecutivo No. 825, publicado en Registro Oficial 498 de fecha 25 de Julio de 2011, incorpora algunas reformas al Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En lo pertinente, el Título V del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se refiere al Régimen Tributario de las Empresas Petroleras, y en su Título I se desarrolla lo correspondiente a la tributación de las empresas que hayan suscrito con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos; de tal manera el artículo 239 señala el tratamiento para compañías de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, el artículo innumerado a continuación del artículo 239 (239.1) se refiere al pago del impuesto a la renta de las empresas petroleras, el artículo 240 establece la manera en la que las empresas petroleras determinarán los ingresos gravables y la base imponible sujeta a impuesto a la renta, y el artículo 242 fija la tarifa aplicable:

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

Artículo 241. - Determinación del ingreso gravable.- Del ingreso bruto de las contratistas se harán las siguientes deducciones para determinar el ingreso gravable:

1. Se deducirán, en primer término, los gastos imputables al ingreso que no fueren reembolsables por Petroecuador, con sujeción a las normas generales contenidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento.

2. De este resultado se deducirá el gravamen a la actividad petrolera a que se refiere el Art. 93 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3. De este nuevo resultado, se deducirá el valor correspondiente a la participación laboral.

El saldo resultante constituirá la base imponible sujeta a impuesto a la renta.

Artículo 242.- Tarifas aplicables.- A la base imponible determinada con sujeción al artículo anterior se aplicará la tarifa única del 44.4%.

En el caso planteado también podemos observar que nuevamente se hace una diferenciación entre distintos tipo de rentas.

Así mismo, es importante citar que el Título VII.1, incorporado por el ya referido Decreto Ejecutivo No. 825, regula el Régimen Tributario de las Empresas Mineras.

Es sin duda también sustancial referirse a que el Título I, Capítulo VII, del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece las tarifas del impuesto a la renta; dentro de las cuales, en la sección 3ª se determina la declaración y pago del impuesto a la para Organizaciones de Lotería y similares, y la sección 4ª se establece la regulación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones: el objeto (artículo 54), hecho generador (artículo 55), sujetos pasivos (artículo 56), ingresos gravados y deducciones (artículo 57), base imponible (artículo 59), tarifa del impuesto (artículo 60, en concordancia con el artículo 36 d. de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que fija las tarifas contenidas en la tabla correspondiente), entre otros elementos.

Otro ejemplo es el establecido por el artículo 1 literal b) de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en Registro Oficial Suplemento 847 de 10 de diciembre de 2012, que reformó la Ley de Régimen Tributario

Interno, agréguese a continuación de la letra m, del número 2, del artículo 41, el siguiente

literal:

n): “Las instituciones financieras privadas y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, excepto las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda pagarán el *3% de los ingresos gravables del ejercicio anterior*; este porcentaje, podrá ser reducido en casos debidamente justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta el 1% de los ingresos gravables, en forma general o por segmentos, previo informe del Ministerio encargado de la política económica y del Servicio de Rentas Internas”

De lo tratado anteriormente, podemos afirmar que la regulación que la legislación ecuatoriana otorga al anticipo del impuesto a la renta, de igual manera podría llegar a desnaturalizar el sistema de imposición global que establece nuestra Ley, al otorgar un trato diferencial, como los ya analizados en líneas anteriores, situación que se investigará con mayor detalle en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II

EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

En este capítulo, se analizará lo correspondiente a los pagos a cuenta, objeto principal de estudio en esta investigación. Posteriormente, se hará referencia al anticipo del impuesto a la renta, su creación, cálculo y lo correspondiente a su devolución, pretendiendo de tal forma, comenzar a plantear las posibles distorsiones que pueden avizorarse en torno a la coherencia o no entre lo concebido teóricamente por la doctrina y lo establecido en el marco legal tributario de nuestro país.

2.1 Pagos a Cuenta:

En este acápite se hará referencia a los pagos a cuenta, las definiciones teóricas que se han expuesto en torno a éste y los diferentes puntos de vista doctrinarios planteados para concebir su naturaleza.

2.1.1 Concepto:

Tributos como el impuesto a la renta, son recaudados por el Ente Público de forma sucesiva o periódica, y por lo general al final del ejercicio fiscal, ya que una vez concluido, se podrá liquidar con certeza y se podrá saber con exactitud el importe a pagar.

Es así que, los entes recaudadores tienen a su alcance la figura de los anticipos, o como la doctrina los denomina “pagos a cuenta o pagos anticipados”, que consisten en obligaciones creadas por la ley, destinadas a que el contribuyente efectúe pagos adelantados de su impuesto, consistentes en sumas de dinero a título de anticipo, para que estos no se concentren en una sola etapa de vencimiento fiscal, garantizando una recaudación más pronta de ingresos a favor del Fisco. También tienen como propósito, en países con inflación, “prevenir la pérdida de valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización.”¹⁰⁰

Cuando se trató el tema referente al elemento temporal del hecho generador, se consideró que el impuesto a la renta es un impuesto de causación periódica, y a pesar que durante el ejercicio fiscal, se verifica el hecho de que un determinado sujeto percibe rentas o ciertos ingresos, se tornaba exigible, una vez fenecido o concluido el período fiscal.

De lo anteriormente recordado, es de gran utilidad citar el concepto de anticipo que hace Miguel Ángel Collado Yurrita, al momento de comentar la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: “Son mecanismos técnicos-jurídicos que consisten en anticipar total o parcialmente dicha prestación a la realización del presupuesto de hecho del

¹⁰⁰ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 183

impuesto”¹⁰¹, continúa indicando que al nacer la obligación de pagar el anticipo, la mayoría de veces ésta se realiza con anterioridad al cumplimiento del presupuesto de hecho del impuesto.

Según el criterio de quien investiga; concretamente en el impuesto a la renta, no puede generalizarse ésta afirmación, puesto que el hecho generador si se verifica, ya que consiste en la percepción de ingresos durante un determinado período fiscal, sin importar mayormente la realización de su determinación líquida, puesto que la liquidación definitiva se la debe efectuar al finalizar cada periodo impositivo y a partir de esto puede ser exigible por parte de la Administración.

Pues bien, otro tema controvertido, es el relativo a su devolución; José Juan Ferreiro Lapatza¹⁰² manifiesta que los ingresos anticipados, deben ser restados del monto del impuesto liquidado al finalizar el ejercicio impositivo, es decir, son imputables al pago por parte del sujeto pasivo, caso contrario, de existir un anticipo en exceso, este deberá ser reembolsado o devuelto.

Para entender lo anteriormente anotado, conviene tener en cuenta el criterio de Juan Martín Queralt, que plantea lo siguiente:

“Una vez finalizado el período impositivo, estos tributos prevén que el sujeto pasivo receptor de los rendimientos practique una declaración en la que él mismo calculará el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio. De este importe deducirá las cantidades que se le hayan retenido, las ingresadas a cuenta y las que el mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado. Si la diferencia resultante es positiva, deberá abonar a la Administración. Si fuera negativa, ésta deberá devolver el exceso que suponen los pagos a cuenta respecto a la cuota resultante del total de los rendimientos sujetos al Impuesto”¹⁰³

¹⁰¹ Miguel Ángel Collado Yurrita, “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Acosta, Eugenio Simón, obra citada, p. 1360

¹⁰² José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, obra citada, p. 293.

¹⁰³ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 272-273

De lo expuesto por el autor, se puede decir que el anticipo pagado, que no llega a compensarse con el impuesto causado de determinado ejercicio fiscal, no puede convertirse en pago definitivo del impuesto, debido a que éste debe ser restituido por parte de la Administración a favor del sujeto pasivo.

Esta situación será analizada con mayor amplitud cuando se haga referencia a la posibilidad de devolución del anticipo del impuesto a la renta según lo determinan las normas ecuatorianas.

Por otra parte, haciendo referencia a la declaración, también hay que analizar que si la estimación se hiciera por parte del mismo contribuyente, ésta pudiera resultar más justa, debido a que ellos son quienes mejor pueden estimar el cálculo de su resultado económico a futuro. Sería también correcto remitirse a los movimientos históricos que ha tenido el contribuyente en un periodo económico determinado, aplicando un porcentaje previamente fijado.

García Mullín¹⁰⁴ sostiene que estos pagos son una obligación paralela a la obligación tributaria sustantiva, que igualmente que la principal, deben cumplir con un determinado hecho generador, el cual corresponde a la realización de una actividad, o al hecho de haber pagado el impuesto a la renta el año anterior; y una base de cálculo establecida, que puede referirse a los resultados del período fiscal precedente, o a los ingresos brutos en impuestos a la renta en los últimos años, o ya sea de acuerdo a fijaciones por parte de la autoridad, o también mediante combinaciones de estas variables.

Lo planteado por García Mullín, es sin duda objeto de consideración, puesto que el autor indica claramente que los pagos anticipados deben cumplir con un determinado hecho generador y su base de cálculo debe estar establecida, por tanto, en criterio de quien

¹⁰⁴ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 183

investiga, al establecer éstas figuras jurídico-tributarias, éstas deben respetar el principio de reserva de ley y ser incluidas en una determinada norma, sobre todo al considerarle como un impuesto distinto, o caso contrario al concederle una conexión con un impuesto preexistente, los referidos elementos constitutivos del tributo deben guardar relación con dicho impuesto. (Estas dos situaciones serán analizadas posteriormente con mayor detenimiento, cuando se haga precisión a la naturaleza de los pagos anticipados).

De igual manera, se puede observar, que García Mullín identifica a los anticipos como obligaciones paralelas a la obligación sustantiva principal, dotándole incluso, (como ya se comentó anteriormente) de un hecho generador distinto. Es por esto, que es preciso referirse al criterio de Juan Martín Queralt¹⁰⁵, el cual mantiene la posición de que la figura de la anticipación del tributo (retenciones a cuenta, ingresos a cuenta y pago fraccionado), causa la segmentación del tributo en obligaciones y deberes distintos, e incluso podrían estar a cargo de diferentes sujetos.

Es así como ordenamientos jurídico-tributarios como el de España, establecen cuáles son los obligados tributarios; señalando al retenedor y al obligado a pagos a cuenta como sujetos tributarios distintos al sujeto pasivo del tributo según el artículo 35 de la Ley General Tributaria. De igual manera, la legislación española fija la cuantía máxima que podrían alcanzar los ingresos a cuenta, cumpliendo de esta manera con el ya mencionado principio de reserva de ley. Es importante en este punto, tomar en consideración que las legislaciones deben establecer mediante ley, todo lo referente a los pagos a cuenta, por un tema de seguridad jurídica y sobre todo de *certeza del derecho*.

¹⁰⁵ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 272

Nuestro ordenamiento jurídico-tributario no especifica lo que debe entenderse por anticipo, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su artículo 41, establece la obligación de pagar el anticipo, la cual debe estar determinada en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior; de igual manera, regula las reglas para efectuar su pago, el procedimiento para determinar su cálculo y la regulación de su devolución en ciertos casos.

2.1.2 Naturaleza Jurídica:

La figura del anticipo, como ya se observó, ha sido concebida y estructurada en base a varios y distintos criterios. Es correcto tratar el tema de que los ciudadanos deben contribuir con el gasto público; también se ha considerado como una forma anticipada de pagar los impuestos; e incluso existen posiciones que proponen un “sistema” de ingresos anticipados, basado en figuras como los pagos a cuenta, que como ya se estudió, consisten en pagos en sumas de dinero a título de anticipo, efectuados por parte del sujeto pasivo.

Mario A. Prado M., al tratar la naturaleza del anticipo, señala lo dispuesto en el artículo 165 de la Constitución de la República del Ecuador, el mismo que establece que, una vez declarado el estado de excepción, el Presidente o Presidenta de la República podrá, entre otras facultades:1. “Decretar la recaudación anticipada de tributos.”. El autor nos dice sobre esta acotación que “no obstante esta disposición constitucional, en materia de impuesto a la renta siempre se ha pagado el anticipo, bajo la consideración que siendo las actividades económicas permanentes, es de suponer que, año tras año al menos se mantendrá el nivel de actividad y de utilidades, lo que permite al sujeto activo cobrar

anticipadamente el impuesto, redundando positivamente en su flujo de caja”¹⁰⁶, situación que, en contraposición, disminuye el capital de trabajo del sujeto pasivo, convirtiéndose en una carga impositiva.

De tal manera, el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008, establece los deberes y responsabilidades que tienen los ciudadanos, sin perjuicio de otros previstos en la misma Constitución y la ley; su numeral 15 establece el deber de cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.

Como podemos observar, existe un deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público, en palabras de Ernesto Lejeune Valcarcel, éste deber se presenta constitucionalmente “conectado a la exteriorización de una capacidad contributiva, conexión que normalmente se realiza a través de la definición del elemento material del hecho imponible”¹⁰⁷

En concordancia con lo anteriormente anotado, José Carlos Bocchiardo, hace referencia a un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina¹⁰⁸, y señala que “la existencia de los anticipos se fundamenta en la necesidad de proveer al fisco en el momento oportuno de los recursos necesarios para costear los gastos públicos y en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos

¹⁰⁶ Mario A. Prado M. y otros, *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Editorial Proccessum Ediciones, 2008, p. 138

El autor hace este análisis basándose en la Constitución Política de 1998

¹⁰⁷ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, EDERSA, 1983 p. 190

¹⁰⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina: CSJN, 12/9/56, “CADEPA SRL c/Fisco Nacional, s/repetición de importes”, Fallos, 285:794

imponibles o de la existencia de deuda en concepto de impuesto establecido”¹⁰⁹. Estos fueron, entre otros, los argumentos para que la Corte declare la constitucionalidad de los mismos.

Con respecto a este punto, conviene citar a Ignacio Pérez Royo, quien analiza el período impositivo y el devengo del Impuesto a la Renta, y en lo pertinente anota que “la regulación del período impositivo coincidirá normalmente con el año natural, devengándose el Impuesto el día 31 de diciembre”¹¹⁰. De lo citado se puede colegir que el ciclo presupuestario del Estado coincide con el ciclo periódico del Impuesto a la Renta.

El impuesto a la renta, al ser un impuesto periódico, “resulta imprescindible fijar unos criterios, y unos criterios estables, para imputar los ingresos y gastos del sujeto pasivo al período impositivo correspondiente”¹¹¹.

De tal manera, podemos indicar que el Estado, desde el punto de vista financiero y económico, necesita flujo de entrada de efectivo durante todo el año, permitiéndole contar con liquidez para realizar sus erogaciones y cubrir en parte el gasto público. En virtud de esta necesidad del Estado, y en contraposición a la naturaleza periódica del impuesto a la renta; los anticipos impositivos podrían desnaturalizar en cierto modo dicha periodicidad del impuesto¹¹², utilizando quizá a la suficiencia recaudatoria como un instrumento para conseguir ingresos permanentes para el fisco.

¹⁰⁹ José Carlos Bocchiardo, “Derecho Tributario Sustantivo”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo I, 2003, p. 183
Si bien estos fueron, entre otros, los argumentos para que la Corte declare la constitucionalidad de los anticipos, con posterioridad se hará referencia a otros pronunciamientos oficiales sobre este punto.

¹¹⁰ Ignacio Pérez Royo, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física*, obra citada, p 269

¹¹¹ *Ibidem*, p 271

¹¹² En este punto es importante tener en cuenta como criterio contrapuesto, que cierta parte de doctrina manifiesta que los pagos a cuenta son mecanismos que sirven para que los pagos definitivos no se concentren en una sola etapa de vencimiento fiscal, garantizando una recaudación más pronta de ingresos a favor del Fisco: Esta acotación se hizo referencia en el pie de página número 95:

Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, obra citada, p. 183

Debido a que el análisis de los principios tributarios, no es el objeto principal del presente estudio, sin embargo, considerando la importancia del tema, es preciso mencionar que en el Ecuador, el principio de suficiencia recaudatoria es una expresa garantía Constitucional establecida en el artículo 300, resulta pues inevitable investigar si la aplicación de las reglas que regulan el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, produce un uso abusivo del principio de suficiencia recaudadora, en el afán del Estado por contar con ingresos suficientes para financiar su actividad. Debemos considerar que dicho principio debe estar desarrollado y entendido en un marco de eficiencia y eficacia.

Tomando en cuenta que no existe un concepto único en la doctrina, es conveniente citar lo que señala la Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición, en la Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Caso No. 0069-09-IN, de fecha 18 de Agosto de 2011, con respecto a la demanda de inconstitucionalidad planteada por el fondo en contra de la “Ley No. 70-05”, publicada en el Registro Oficial No. 413 del 17 de abril de 1970; ley que destina el impuesto del 2 por mil al capital en giro al Hospital de la Universidad de Guayaquil, que grava a los capitales declarados en las respectivas matriculas comerciales, bancarias e industriales, registradas en las correspondientes Cámaras del Cantón Guayaquil. En el análisis de constitucionalidad respecto a la demanda presentada, la Corte realiza un control abstracto y una interpretación integral de las normas acusadas como inconstitucionales, con apego a las disposiciones constitucionales. Dentro de este análisis, la Corte define el principio de Suficiencia Recaudatoria de la siguiente manera:

“El principio constitucional de suficiencia recaudatoria del régimen tributario tiene relación a que el sistema fiscal debe estructurarse cuantitativa y cualitativamente, de manera tal que

los ingresos tributarios permitan a las administraciones tributarias la cobertura duradera de los gastos que hayan de financiar”¹¹³.

Los criterios a los que apela la configuración de este principio, atienden indudablemente a cuestiones de política fiscal; en palabras de Sandro Vallejo Aristizábal¹¹⁴, se lo ha concebido en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto, al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público, todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que ésta debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio.

Eddy de la Guerra¹¹⁵ diferencia entre el principio de suficiencia recaudatoria y la suficiencia recaudatoria en sí, manifestando que el principio es una representación dogmática del alcance de las administraciones tributarias, desde una perspectiva economicista de objetivos claramente recaudatoria; mientras que la suficiencia recaudatoria como tal, implica una meta propia de la administración.

Es así que, la autora indica que el principio de suficiencia recaudatoria:

“promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el Producto Interno Bruto; toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable de los ingresos

¹¹³ Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición, Juez ponente Dr. Patricio Pazmiño Freire, Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Caso No. 0069-09-IN, Quito 18 de Agosto de 2011.

Vale recalcar que la Corte desechó la demanda de inconstitucionalidad por el fondo mediante sentencia.

¹¹⁴ Sandro Vallejo Aristizábal, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 11, Quito, Septiembre 2009, p. 6.

Además se recomienda, sobre este tema, revisar la ponencia dictada por el Dr. Pablo Egas, en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cuenca, IEDT, 2009.

¹¹⁵ Eddy de la Guerra Zuñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012. p. 47

totales del Estado; de tal forma que la administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa, consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y las finalidades extrafiscales implícitas; la simple suficiencia recaudatoria como meta no basta para garantizar el cumplimiento del principio.”¹¹⁶.

Se debe aclarar que la constitucionalización de la suficiencia recaudatoria como principio, no justifica de ninguna manera que se pueda cobrar anticipadamente los tributos, y peor aún de una forma que pudiera desvirtuar y degenerar figuras tributarias establecidas teóricamente por la doctrina, y por lo tanto afectar directamente principios y derechos de los contribuyentes.

En lo correspondiente nuevamente al tema de estudio, la idea de concebir un *sistema de ingresos anticipados*, es desarrollada, entre otros por Ernesto Lejeune Valcarcel, quien afirma que este sistema “es ante todo, y al margen de sus virtualidades en orden a la suficiencia financiera y a la comodidad en la gestión, un sistema diferente de aplicación de los tributos, y concretamente del Impuesto sobre la Renta [...]”.¹¹⁷ El autor posteriormente señala que en este *sistema*, la referida aplicación de los tributos, es responsabilidad de los contribuyentes, mientras que a la Administración le corresponde una función de control, en otras palabras, los sujetos pasivos contribuyen con el sostenimiento de las erogaciones públicas mediante sus contribuciones fiscales, de tal forma, la Administración Pública cumple una función de control y regulación.

Considerando lo expuesto en líneas anteriores, es importante tratar la naturaleza jurídica de los anticipos, puesto que después de analizar las diferentes categorías o instituciones jurídicas en las que puede configurarse o estar incluido, se podrá determinar si

¹¹⁶ *Ibíd*em, p. 47

¹¹⁷ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 5

tiene fines estrictamente contributivos; si se establece como una garantía o caución de una obligación futura; si se presenta como una ficción legal o como presunción jurídica; o caso contrario, si podemos dotarle de características impositivas diferentes, asimilándole a un nuevo impuesto mínimo.

Todos estos inconvenientes para determinar su naturaleza jurídica, serán tratados a continuación, con la intención de entender posteriormente el significado y tratamiento de dicha institución en el sistema jurídico ecuatoriano.

2.1.2.1 Como garantía de una obligación futura:

Si bien no es tan correcto dotarle al anticipo tributario la categoría de garantía, es conveniente hacer algunas precisiones con respecto a esta institución del derecho tributario, para poder determinar si los mecanismos de caución pueden tener algún tipo de conexión con el anticipo. Es así que, se señalará algunos puntos que se han creído pertinentes:

Es de gran utilidad hacer referencia al Código Civil ecuatoriano, el cual en su artículo 31, define a la caución de la siguiente manera: artículo 31: “Caución significa generalmente cualquier obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena. Son especies de caución la fianza, la prenda y la hipoteca.”. De tal manera, se puede decir que, como requisito previo a constituir una garantía, es indispensable que exista una obligación principal para poder constituir sobre aquella una garantía o caución. Se verá más adelante, si en verdad la obligación inicial o principal, a la cual corresponde el anticipo, nace y consecuentemente existe, para que la caución pueda establecerse sobre la misma.

De igual manera, el Código Tributario en un artículo innumerado a continuación del artículo 233, contempla el afianzamiento tributario como una garantía que debe ser rendida por la interposición de acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la Administración Tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas.

Álvaro Mejía Salazar, indica que la caución se rinde “para garantizar de forma anticipada, la reparación de los efectos negativos de la realización u omisión de un comportamiento”¹¹⁸.

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley de Casación, contempla otro tipo de caución sobre procesos en materia tributaria, la misma que se rinde por quién haya interpuesto recurso de casación, en contra de una sentencia emitida por una Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, solicitando que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido. Se rendirá caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.

Después de haber analizado el tratamiento que el ordenamiento jurídico ecuatoriano otorga a la caución, es correcto hacer algunas precisiones sobre el tema, planteadas desde doctrina.

Es importante señalar que para asegurar la efectividad del tributo, y la suficiente recaudación del mismo, la figura de la garantía y la caución se convierte en un instrumento importante y útil dentro de un Sistema Tributario que pretende como objetivo, garantizar

¹¹⁸ Álvaro Renato Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012. p. 48

sus recursos e ingresos sobre todo fiscales, para mantener y realizar las erogaciones propias de la actividad Estatal, en busca de eliminar posibles comportamientos de evasión.

La naturaleza caucional, puede tener varias funciones, la de garantía es sin duda la más importante, pero no es la única en un sistema de anticipos. Para explicar con mayor claridad lo dicho, se debe recurrir al criterio de Ernesto Lejeune Valcarcel, quien señala que “se puede atribuir esta naturaleza a otras instituciones jurídico-tributarias que, sin ser garantías en un sentido estricto, refuerzan a través de fórmulas diversas las expectativas de cobro del ente acreedor”¹¹⁹.

Al considerar al anticipo como una garantía, nace el problema de que se constituiría como una fianza o caución para garantizar deudas tributarias que tienen el carácter de futuras e inciertas, puesto que como se verá más adelante, su carácter es provisional y su determinación definitiva se hace una vez concluido el periodo fiscal; por ende no sabremos si la obligación principal se llegará a configurar al concluir dicho período, y peor aún cual será con exactitud su monto.

De lo anteriormente acotado, es importante establecer cuál es la consideración de obligaciones tributarias futuras e inciertas; al decir que es futura, nos referimos a que la obligación no existe en momento presente, siendo su realización o existencia incierta y su cuantía estaría supeditada a determinación posterior. A propósito de esto, Ernesto Lejeune Valcarcel recalca que no debemos confundir “futuridad de la obligación con *indeterminación actual* de una obligación existente”¹²⁰, puesto que la primera se refiere a

¹¹⁹ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 144

¹²⁰ *Ibidem*, p. 148

que la obligación, al ser futura, es incierta; y la segunda hace relación a la imposibilidad de determinación sobre una obligación existente.

Por otra parte, la caución al ser de carácter accesorio, tiene que estar ligada a una obligación principal e inicial; en este caso, el anticipo vendría a garantizar una obligación eventual, que no se tiene certeza ni de su importe, peor aún de su configuración o nacimiento; por tanto, no puede ser objeto de caución, porque es imposible su exacta determinación.

Otro problema que se presenta al considerar el anticipo como una garantía, es el planteado por Ernesto Lejeune Valcarcel quien señala que “el hecho de que se constituya una supuesta garantía en dinero por una obligación futura e incierta también en dinero, desvirtúa la función de esa obligación futura y, en lo que ahora interesa, desvirtúa también el funcionamiento mismo de la garantía.”¹²¹. Criterio que se comparte, puesto que se estaría garantizando con dinero, deudas de carácter pecuniario.

2.1.2.2 Como una ficción legal o presunción jurídica:

Pese a que las ficciones y las presunciones son dos instituciones de Derecho similares, es importante analizarlas independientemente para comprender sus semejanzas y diferencias en el Derecho Tributario, a propósito de tratar y analizar la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta.

¹²¹ *Ibidem*, p. 150

a) Ficción legal:

Horacio Ziccardi señala que las ficciones legales “buscan dar solución a situaciones que de otro modo no estarían contempladas y podrían perjudicar derechos que deben ser protegidos”¹²², estas soluciones son sin duda simulaciones, al fingir algo que no es cierto.

En el Derecho Tributario, uno de los varios ejemplos de ficción, es el establecido en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al dotar de personalidad pasiva a las sucesiones indivisas, convirtiéndose en un sujeto irreal con personería tributaria. De tal manera, Pérez de Ayala¹²³, plantea que las ficciones son creaciones del legislador que cumplen la función de facilitar y dar celeridad a la gestión y recaudación del tributo.

Por tanto, la ficción no supone certeza. Por ejemplo, como ya mencionamos anteriormente, en el caso del impuesto a la renta en el Ecuador, cuando el pago de su anticipo se convierte en definitivo, según las reglas para su determinación y cálculo; se estaría gravando, sin lugar a dudas una riqueza ficticia. Para corroborar esta afirmación, es correcto citar a Juan Martín Queralt¹²⁴, quien sostiene que la exteriorización de capacidad económica da existencia a un tributo, por lo tanto es inadmisibles gravar rentas aparentes o inexistentes.

A tal respecto, el principio de capacidad contributiva se relacionaría con la imposición de figuras como el anticipo, que gravarían una “continuidad futura” de

¹²² Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; obra citada, p. 238

¹²³ Cit por Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, obra citada, p. 238
Pérez De Ayala, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, p. 15

¹²⁴ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2005

capacidad contributiva, como lo expresa Graciela Telerman de Wurcel¹²⁵. El autor posteriormente cita a Corti, quien señala que “si el anticipo se basara en una supuesta capacidad contributiva o hecho imponible futuro, sus parámetros de medición deben ser una anticipación fraccionada del hecho generador en formación, y no de otro hecho cualquiera”¹²⁶.

Por tanto, todo tributo debe responder a una evidente capacidad contributiva, puesto que al remitirse a una capacidad futura y remota, sin indagar la real aptitud contributiva del sujeto pasivo, se puede llegar a afectar tal principio, convirtiéndose en una situación que el legislador debe tomar en cuenta para fijar y establecer los anticipos impositivos.

Pese a que en el Ecuador, en la actualidad no existe un pronunciamiento oficial por parte de la Corte Constitucional, existe la posibilidad, y de hecho lo existe, de presentar Acciones Públicas de Inconstitucionalidad por el fondo, sobre normas (artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y los artículos conexos, principalmente el 76, 77, 78, 79 y 80 del reglamento para la aplicación de la referida Ley) que aparentemente se consideran de contenido y materia contraria a lo esencial de las disposiciones del ordenamiento constitucional, pretendiendo que la Corte declare su inconstitucionalidad y por ende, se disponga su invalidez y en consecuencia sean expulsadas del ordenamiento jurídico vigente. Su accionar debe fundamentarse en los artículos 436 numeral 2 y 3 de la Constitución de la República, y en los artículos 75, 79, 98 y 113 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

¹²⁵ Graciela L. Telerman de Wurcel, “Principios y Garantías Constitucionales”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; obra citada, p. 107

¹²⁶ Cit por Graciela L. Telerman de Wurcel, “Principios y Garantías Constitucionales”, obra citada, p. 107 Corti, Anticipos Impositivos, p. 9 a 17, y jurisprudencia y doctrina ahí citadas

Dichas acciones, hasta la presente fecha no han sido resueltas por el órgano competente en Ecuador, motivo por el cual es necesario recurrir a la jurisprudencia comparada. De tal manera, es correcto hacer referencia a la sentencia número STC 0033-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional Peruano, citada por Jorge Bravo Cucci, la cual se pronunció sobre las rentas ficticias, haciendo especial referencia al “Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta” (AAIR), el mismo que declaró su inconstitucionalidad.

Un fragmento de la sentencia señala lo siguiente:

“[...] demás está decir que, *en caso de renta inexistente o ficticia*, el quiebre del principio (capacidad contributiva) se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en los casos de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de *capacidad contributiva* -que tal como se ha señalado constituye el *génesis de la tributación*- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.”¹²⁷.

Se puede observar, que cuando la capacidad contributiva no es efectiva sino ficticia, la medición de la misma no es adecuada y sobre todo no está abarcada en su totalidad, por lo que su aproximación se efectúa de forma previa y sin tomar en consideración la concreción de la misma, en palabras de Ernesto Lejeune Valcarcel, “no puede ser consecuencia de una previa medición de la capacidad contributiva”¹²⁸.

¹²⁷ Jorge Bravo Cucci, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, en *La presunciones y Rentas Fictas, Aspectos Constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta*, Escribano, Francisco y otros; Perú, ARA Editores, 2010, p. 124. El énfasis es añadido.

¹²⁸ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p 101

b) Presunción jurídica:

Sobre este tema, es importante comenzar anotando el criterio de Arístides Corti, quien expresa que los anticipos impositivos son “cuotas de un *presunto impuesto futuro*”¹²⁹.

Las presunciones jurídicas, en estricto sentido, son según Horacio Ziccardi¹³⁰, procesos de la lógica, mediante el cual se concluye una afirmación, como hecho presumido o inferido sobre el cual se proyectan ciertos efectos jurídicos, partiendo de otro hecho base que es conocido y además probado.

De tal manera, debe existir un antecedente mediante el cual se colige el hecho que se presume. En el caso del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador; la renta generada el anterior año de un determinado contribuyente, se constituirá como antecedente para suponer la existencia del cobro del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador.

Para analizar la aplicación de las presunciones en el Derecho Tributario, es necesario primeramente, hacer referencia a la regulación que el Código Civil ecuatoriano otorga a la presunción y la definición que da sobre la misma.

Art. 32.- Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

¹²⁹ Cit por Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo Único, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 7ª edición, 2001, p. 299. El énfasis es añadido.

¹³⁰ Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, obra citada, p. 236

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Del artículo anteriormente citado, se deduce que existen presunciones legales que son las que se infieren de un texto legal; pero también existen las presunciones que son realizadas por el juez, aunque en el artículo precedente no se mencionan; por ejemplo el Código Civil Italiano en su artículo 2727 manifiesta que las presunciones son “las consecuencias que la ley o el *juez* deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho ignorado”¹³¹.

De igual manera, se desprende que el artículo del Código Civil ecuatoriano citado en líneas anteriores, diferencia a las presunciones legales en dos clases, entre las que admiten prueba en contrario y las que no lo admiten.

Para corroborar lo dicho es correcto recurrir a la doctrina: Horacio Ziccardi manifiesta que “las presunciones legales pueden, a su vez, clasificarse en relativas o absolutas, según se admita o no la prueba en contrario. En el primer caso, son presunciones *iuris tantum*, y en el segundo, *iuris et de iure*”¹³². Se debe tomar en cuenta que las presunciones absolutas o *iuris et de iure*, se constituyen de pleno derecho.

Por tanto, en el Derecho Tributario, las presunciones *iuris tantum*, permiten al contribuyente la acción probatoria, en tanto que, al tratarse de presunciones *iuris et de iure*, se podría limitar al sujeto pasivo para ejercer el derecho Constitucional de la defensa en

¹³¹ Mario Trimeloni, “Las Presunciones”, en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Amatucci, Andrea; obra citada, p 420. El énfasis es añadido.

El Código Civil Italiano en su artículo 2727 manifiesta que las presunciones son “las consecuencias que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho ignorado”

¹³² Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, obra citada, p. 237

virtud de restringir la actividad probatoria, convirtiéndose de esta manera en una presunción irrefutable.

Por tanto, la figura del anticipo no puede establecerse como una presunción *iuris et de iure*, ya que de esta manera se daría un “cercenamiento del ejercicio de la prueba”¹³³ dejando muchas veces en total indefensión al sujeto pasivo. Como se analizará posteriormente en este trabajo. Una vez más vemos que el anticipo pagado que se convierte en ciertos casos, en pago definitivo, no es objeto de devolución, convirtiéndose irrefutable esta decisión, puesto que no se admitiría prueba en contrario que justifique, peor aún que demuestre su devolución.

Jorge Bravo Cucci, en este sentido, plantea que “las presunciones son enunciados asertivos, esto es, susceptibles de comprobación en cuanto a su verdad o falsedad”¹³⁴, distinguiendo seguidamente la diferenciación entre presunciones relativas y absolutas. Por tanto, hay que determinar qué tipo de presunciones serían susceptibles de comprobación.

Como se puede observar, las presunciones en el Derecho Tributario tienen uso frecuente, contribuyendo a la aplicación eficaz de los tributos, facilitando su administración y gestión. También son usadas, según Jorge Bravo Cucci¹³⁵, para reconstruir mediante técnicas, la materia imponible. El autor continúa diciendo que debe ser utilizada residualmente en la determinación sobre base cierta, donde infiere la existencia de un hecho imponible a partir de determinados supuestos.

Cabe recordar que el principio de reserva de ley establece que todos los elementos constitutivos del tributo, entre ellos el hecho imponible, deben obrar por ley, en tal caso se

¹³³ *Ibidem*, p. 239

¹³⁴ Jorge Bravo Cucci, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, obra citada, p. 109

¹³⁵ *Ibidem*, p. 111

estaría afectando tal principio. Por tanto, el legislador debe especificar lo correspondiente a la anticipación de impuestos, de manera clara mediante una norma jurídica.

Conviene tener en cuenta el criterio de Mario Trimeloni, que con respecto a este punto, señala lo siguiente:

“En lo tocante a la presunción simple, es indispensable que se indiquen, en la norma de ley, la estructura del esquema de presunción y los efectos conexos-designándose las condiciones que legitiman el ejercicio del poder de comprobación con método inductivo-, aparte de especificarlos con certeza -y, por tanto, que resulten objetivos- los elementos de hecho y las circunstancias, de los cuales se pueda derivar -en el procedimiento argumentativo consentido a la administración o al juez- elementos de juicio para afirmar la existencia de la posesión de renta (o de mayor renta), el cumplimiento de operaciones, etc.; en otras palabras, todo el mecanismo determinativo de los efectos que se desarrollan en el esquema de presunción y la atribución de estos a un sujeto.”¹³⁶

En este punto, es correcto citar el artículo 92 del Código Tributario, el cual señala que la determinación presunta, además de pretender configurar el hecho generador como lo menciona Jorge Bravo Cucci en el acápite anterior, también trata de establecer la cuantía del tributo.

Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Para entender dicho mandato, conviene tener en cuenta nuevamente el criterio de Horacio Ziccardi, quien sostiene que “[...] entre las presunciones y los métodos de

¹³⁶ Mario Trimeloni, “Las Presunciones”, obra citada, p 448

valoración de la base imponible existe una notable diferencia, dado que las presunciones se sitúan en el plano de la prueba y las estimaciones de base en el plano de las valoraciones fiscales o entre los medios de determinación de las bases tributarias”¹³⁷, Ziccardi continúa manifestando que las presunciones pretenden establecer una base de prueba a favor del fisco en virtud de su interés de control, en tanto que, el objetivo de las normas de valoración está en determinar la base imponible del tributo.

Nuevamente se debe considerar si existe la posibilidad de establecer mediante una presunción, ya sea el hecho generador o la base imponible, y por ende la cuantía del impuesto causado; tomando en cuenta una vez más el principio de reserva de ley establecido en nuestro ordenamiento jurídico.

2.1.2.3 Un impuesto distinto:

No es correcto considerar al anticipo del impuesto a la renta como un impuesto nuevo. En primer lugar, debido a que su concepción, como ya se analizó anteriormente, le dota de características particulares, las cuales lo determinan y constituyen como una forma de liquidar los impuestos, realizando pagos a cuenta.

Ernesto Lejeune Valcarcel, explica la naturaleza jurídica de los ingresos anticipados, e indica que muchas posiciones sobre este punto, parten de dos premisas básicas: “que el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta no puede entenderse realizado hasta que se complete el período impositivo y que, consiguientemente, no puede entenderse surgida

¹³⁷ Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, obra citada, p. 240

hasta ese momento la obligación tributaria”¹³⁸. Por tanto, el autor manifiesta que se debe esperar la culminación de cada período, para que la obligación surja y también para constatar la verificación del elemento material, comprobando de esta manera la obtención de renta por parte del contribuyente en un período determinado.

Siguiendo con la exposición del autor, en líneas siguientes plantea que “en el Impuesto sobre la Renta, cuando el ingreso anticipado tiene lugar, no existe, no puede existir todavía, obligación tributaria por cuanto el período impositivo todavía no ha concluido. Y no solo eso, sino que ni siquiera en ese momento puede saberse si la obligación llegará o no a existir en el futuro.”¹³⁹. A pesar de que el supuesto de hecho de los ingresos anticipados, está basado en elementos integrantes del hecho generador, no se puede hablar de que se produce una “realización parcial y progresiva del hecho imponible”, según lo manifiesta el autor.

a) Conexión entre el ingreso anticipado y el hecho generador de un impuesto preexistente:

Ernesto Lejeune Valcarcel¹⁴⁰ plantea la discusión sobre la existencia de un determinado vínculo o conexión entre el presupuesto de hecho del ingreso anticipado y el presupuesto de hecho que constituye el elemento material del hecho imponible. Gran parte de la doctrina manifiesta la necesidad de una conexión con un impuesto preexistente,

¹³⁸ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 118

¹³⁹ *Ibidem*, p. 118

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 189

mientras que otra parte sostiene lo contrario. A continuación se citará algunos criterios al respecto.

Lejeune Valcarcel señala que: “mientras que algunos (Bosello en Italia y Casado Ollero en España) han sostenido la total desconexión entre uno y otro sobre la base de que la realización del primero no implica que se llegue finalmente a producir el segundo, otros, como Polao, han sostenido la existencia de una conexión, toda vez que, en otro caso, no resultaría posible explicar el haz de efectos jurídicos que penden sobre el primero a causa de la potencial realización del segundo.”¹⁴¹

De igual manera, Héctor Villegas¹⁴² plantea que los anticipos son obligaciones diferentes que mantienen su propia individualidad, es así que poseen una fecha propia de vencimiento, sus propios mecanismos para devengar intereses resarcitorios, así como también la propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal. Se menciona además que dicha individualidad no puede manifestarse de forma absoluta, puesto que el anticipo debe estar vinculado y conservar sujeción a un impuesto determinado.

El criterio planteado demuestra una indudable singularidad del anticipo en todas sus características y elementos, pero también le dota una sujeción notable a un impuesto preexistente.

Para corroborar lo anteriormente dicho, Arístides Horacio M. Corti en el análisis que realiza sobre el fallo de la Corte Suprema de Justicia argentina, sobre anticipos del IVA, cita un fragmento de la misma y comenta en los siguientes términos “Sin perjuicio de

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 189

¹⁴² Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo Único, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 7ª edición, 2001, p. 300

que estos (los anticipos), constituyen una obligación de cumplimiento independiente, por su naturaleza guardan vinculación con la obligación tributaria sustantiva, tanto durante el curso del período fiscal como a su vencimiento”¹⁴³.

Bajo la línea de investigación de César Montaña Galarza, se debe citar su posición:

“Creo que esta figura desnaturaliza el impuesto sobre la renta y *encarna un verdadero nuevo impuesto* que nada tiene que ver con la renta producida o la renta ganada en un determinado lapso. Si bien esta herramienta podría ayudar para la disminución de la evasión fiscal en que suelen incurrir muchas empresas, no coadyuva a la construcción de lo que sería un verdadero sistema tributario inspirado en la justicia.”¹⁴⁴.

Este criterio puede constituir un argumento para esbozar ciertas conclusiones con respecto a la naturaleza del anticipo, puesto que para el autor, la técnica impositiva de dicha figura en el Ecuador, al calcularse tomando en cuenta elementos tales como el patrimonio, no tiene relación ni coherencia con el *impuesto sobre la renta*, es decir se trata de otro impuesto con sus propios elementos esenciales (base imponible y hecho generador), por lo tanto mal puede ser considerado como *anticipo del impuesto sobre la renta*.

Sin embargo, es sin duda importante remitirse al contexto del estudio planteado por Cesar Montaña, puesto que además de compartir el criterio de que esta figura desnaturaliza el impuesto sobre la renta; hace otras precisiones sobre la “Constitución y Reformas al Régimen Tributario en el Ecuador”.

¹⁴³ Arístides Horacio M. Corti, “Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila; Tomo II, LA LEY, Buenos Aires, 2010, p. 279

¹⁴⁴ César Montaña Galarza, “Constitución y Reformas al Régimen Tributario en el Ecuador”, en *Novedades Jurídicas*, revista de Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito, 2009, p. 36. El énfasis es añadido.

b) Carácter provisional:

Al establecer el pago de anticipos, se debe entender que la declaración del contribuyente que contiene dichos pagos, tiene carácter provisional. En este punto, es correcto citar a Ernesto Lejeune Valcarcel, quien manifiesta que “la provisionalidad en los ingresos anticipados se proyecta tanto sobre esa futura y eventual obligación, como sobre su cuantía; en tanto que, en las liquidaciones provisionales la provisionalidad adquiere matices distintos. Hay, sí, provisionalidad en la cuantía de la obligación, pero no en la obligación misma”¹⁴⁵. En otras palabras, las declaraciones efectuadas por este motivo, serán provisionales, mientras que la obligación en sí no lo es.

De igual manera, Héctor Villegas¹⁴⁶ plantea la idea de que los anticipos son ingresos adelantados, correspondientes a una obligación que no está perfeccionada, siendo indispensablemente provisorios y desaparecen al momento de ser verificados en la obligación impositiva anual, en el caso de ser causados periódicamente, como sucede en el impuesto sobre la renta. Bajo la misma línea, Arístides Horacio M. Corti¹⁴⁷ manifiesta que los anticipos se constituyen como cuotas provisorias y temporarias de un impuesto que es futuro.

Los anticipos siempre estarán dependientes y subordinados a una liquidación final que se realiza al concluir un determinado período fiscal. Es así que, de esa liquidación final “surarán reajustes en más o en menos, de donde se desprende que los anticipos no revisten

¹⁴⁵ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada p. 7

¹⁴⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo Único, 2001, obra citada p. 300

¹⁴⁷ Arístides Horacio M. Corti, *Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA*, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila, obra citada, p. 279

el carácter de pago, sino de ingresos que deben imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a su determinación definitiva y anual”¹⁴⁸.

Por tanto, al ser ingresos a cuenta, atribuibles a un impuesto determinado, no podrían constituirse como pagos definitivos, en el supuesto de que su monto no llegue a compensarse con el impuesto finalmente causado.

Con respecto al tema de la provisionalidad, es importante citar nuevamente el criterio de Héctor Villegas, quien indica que los anticipos son institutos que se muestran como “una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible, o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para el pago del impuesto anual”¹⁴⁹, ya que posteriormente a esto, solamente será exigible la obligación tributaria principal, mas no el anticipo en sí.

Para corroborar lo indicado, Ernesto Lejeune Valcarcel manifiesta que “cuando el ingreso anticipado se efectúa no puede jurídicamente saberse si el hecho imponible será finalizado o no, ni tampoco, consecuentemente, el importe de la eventual deuda tributaria.”¹⁵⁰ En los mismos términos, Rubén O Asorey¹⁵¹ señala que si no existe la obligación del contribuyente para pagar el tributo principal, tampoco debe adeudarse su anticipo.

¹⁴⁸ Héctor B Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo Único, 2001, obra citada p. 300

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 299-301

¹⁵⁰ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada p. 101

¹⁵¹ Rubén O. Asorey, “Exigibilidad de los Anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila; Tomo III, LA LEY, Buenos Aires, 2010, p. 213

2.2 Anticipo del Impuesto a la Renta en el Ecuador:

Después de haber efectuado el análisis doctrinario correspondiente a las posibles formas de concebir los pagos a cuenta y su naturaleza, es necesario determinar su desarrollo y tratamiento en el ordenamiento jurídico-tributario ecuatoriano, es por esto que, a continuación se tratará el tema correspondiente al anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador. Se estudiará su creación, la forma de cálculo que prevé la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y las condiciones de devolución que se contemplan.

2.2.1 Creación:

Previo a hacer referencia sobre la creación del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, es preciso señalar que el Decreto Supremo Nro. 995, expedido por el Consejo Supremo de Gobierno, dado en el Palacio Nacional en la ciudad de Quito, publicado en el Registro Oficial Nro. 239, de fecha diciembre 23 de 1976, señala lo siguiente:

“Considerando:

Que el Gobierno de las Fuerzas Armadas, fiel a su decisión, se encuentra empeñado en llevar al país al régimen Constitucional...

Resuelve:

Art. 1.- Créese en la ciudad de Quito, las siguientes comisiones, encargadas de elaborar:

- a) El Proyecto de una nueva Carta Constitucional...
- b) El Proyecto de Reformas a la Constitución de 1945...
- c) Un Estatuto para la realización del referéndum, Proyecto de Ley de Elecciones y la Ley de Partidos Políticos...

Art. 2.- Nómbrase Coordinador General para el trabajo de las tres comisiones al señor General Rafael Rodríguez Palacios...”

El Referéndum Constitucional de Ecuador del año 1978 fue convocado mediante Decreto del Tribunal Supremo del Referéndum s/n, publicado en el Registro Oficial Nro. 483, de fecha 14 de diciembre de 1977, en el cual se señalaba lo siguiente: “El Tribunal Supremo del Referéndum, de acuerdo con lo que dispone el art. 24 del Estatuto para la realización del Referéndum, convoca a todos los ciudadanos ecuatorianos... al sufragio para escoger entre el nuevo proyecto de Constitución y la Constitución de 1945, reformada; sufragio que se realizará el domingo 15 de enero de 1978...”

El Referéndum referido en líneas anteriores, se llevó a cabo con el propósito de aprobar y elegir entre las opciones a) y b) contenidas en el Artículo 1 del citado Decreto Supremo Nro. 995. Los resultados fueron mayoritarios, favoreciendo y aprobando el texto del Proyecto de una nueva Carta Constitucional (literal a.).

El texto del Proyecto de Reformas a la Constitución de 1945 (lateral b.), la cual no fue aprobada, incluía una prohibición con respecto al cobro de anticipos, marcando quizá desde ese entonces una intención clara por determinar límites a la anticipación de tributos.

En el marco de lo anteriormente señalado, Juan J. Paz y Miño y Diego Pazmiño señalan que “el proceso de retorno al orden constitucional polarizó a la sociedad ecuatoriana. En el referéndum de 1978 triunfó el proyecto de Nueva Constitución sobre la Constitución de 1945 reformada”¹⁵². “La Constitución de 1979 es la única que no se originó

¹⁵² Juan J. Paz y Miño y Diego Pazmiño, “El proceso Constituyente desde una perspectiva histórica”, en *Nueva Constitución, Editado por Raúl Borja*, Instituto Latinoamericano de Investigación Social, Quito-Ecuador, 2008, p. 36

en asamblea constituyente, sino que fue aprobada mediante referéndum en enero de 1978”¹⁵³

En lo referente a la creación del anticipo del impuesto a la renta, es preciso señalar que la Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial, Suplemento Numero 9, del 23 de diciembre del 2009, en su artículo 13, introdujo reformas al artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, concernientes al pago del anticipo del impuesto a la renta, que con anterioridad ya contemplaba esta figura.

Si bien, ésta fue la última reforma con respecto al anticipo del impuesto a la renta, es también importante señalar que ésta figura en nuestro país, se remonta al año 1971, con la Ley de Impuesto a la Renta “emitida por el presidente en turno mediante Decreto Supremo numero 329 publicada en el Registro Oficial 190 de 26 de febrero de 1969, posteriormente codificada y modificada por el entonces Presidente Constitucional José Velasco Ibarra en 1971, quien ostentó la presidencia también en 1969 cuando se emitió la ley original, siendo este su autor, tanto de la versión original como de las reformas dadas por la codificación entró en vigencia mediante Decreto número 1283 publicado en el Registro Oficial de 8 de septiembre; cuerpo legal vigente hasta 1989 cuando fue derogada por la Ley de Régimen Tributario Interno emitida por el Congreso Nacional durante el gobierno de Rodrigo Borja Cevallos”¹⁵⁴.

¹⁵³ Juan J. Paz y Miño y Diego Pazmiño, “El proceso Constituyente desde una perspectiva histórica”, obra citada, p. 27

¹⁵⁴ Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, obra citada, p. 41

La reseña histórica es redacción de Eddy De La Guerra, producto de la sistematización de información contenida en documentos históricos legales originales cuya fuente se cita apropiadamente en su bibliografía.

Una vez expuestos estos antecedentes y la forma en la que se creó ésta figura, a continuación se procederá a realizar un estudio en el cual se expondrá diferentes criterios que analizan la manera en la que se configura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se hablará principalmente sobre su cálculo, y posteriormente sobre la procedencia de la devolución del mismo, en los casos en los cuales exista un excedente de pago.

2.2.2 Cálculo:

Para analizar la forma en la que se calcula el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, es preciso recurrir a lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que en su artículo 41, numeral segundo señala lo siguiente:

Art. 41. 2- “Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que inicien actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas [...]”.

En los mismos términos contemplados en el artículo precedente, el artículo 76 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la forma en la cual será determinado el anticipo del impuesto a la renta.

Artículo 76.- “Forma de determinar el anticipo.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. [...]”

En los artículos citados, se observa primeramente, que para el cálculo del anticipo, se diferencian dos grupos de contribuyentes, el primero corresponde a las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, mientras que el segundo es concerniente a las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

En el primer grupo de contribuyentes, no se presenta mayor problema, puesto que su cálculo se lo hace aplicando el 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo.

El problema se muestra en el segundo grupo de contribuyentes, ya que, para efectuar el cálculo, se recurre al patrimonio total, costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, activo total y a los ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Se hace referencia a parámetros y consideraciones ajenas a la materia gravable del impuesto a la renta que son los réditos o ingresos percibidos por el contribuyente, situación que desvirtúa la naturaleza primaria de la imposición sobre las rentas.

En este sentido, es preciso citar a Corti, quien señala que la forma de calcular el anticipo, “no podrá ser arbitraria sino que deberá guardar razonable y adecuada relación con el hecho imponible del impuesto futuro, al que aquel se encuentra subordinado”¹⁵⁵. El mismo autor, en esta ocasión en otra de sus obras, manifiesta que el anticipo no puede

¹⁵⁵ Cit por Graciela L. Telerman de Wurcel, “Principios y Garantías Constitucionales”, obra citada, p. 107 Corti, Anticipos Impositivos, p. 9 a 17, y jurisprudencia y doctrina ahí citadas

calcularse “en función de un parámetro económico desvinculado del hecho imponible en formación, sustento de aquel impuesto futuro al cual sirve.”¹⁵⁶.

De igual manera, como ya es conocido por el análisis realizado en el capítulo anterior, “en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la contemplación de la capacidad contributiva se realiza a través de la medición del rendimiento neto del sujeto pasivo, más sus incrementos de patrimonio y la consideración de sus circunstancias personales y familiares”¹⁵⁷. Si bien se habla sobre “incrementos patrimoniales”, no se debe confundir con lo correspondiente a la imposición al patrimonio, que como ya se estudió, pretende gravar de forma periódica el patrimonio neto total de un contribuyente, mas no su posesión como tal, con el fin de determinar la cuota imponible del anticipo del Impuesto a la Renta, según establece el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

2.2.3 Devolución:

Como ya se analizó en líneas anteriores, el ordenamiento jurídico-tributario ecuatoriano, diferencia dos grupos de contribuyentes, para el primer grupo, la devolución sí procede cuando no se haya causado impuesto a la renta, o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, por medio de un reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, tal cual lo señala y especifica el artículo en mención, en su numeral segundo, literal e):

¹⁵⁶ Arístides Horacio M. Corti, “Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila; obra citada, p. 280

¹⁵⁷ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada p. 102

Art. 41. 2- e) “Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado [...]”

Mientras que, para el segundo grupo de contribuyentes, la devolución del anticipo no procede sino en referencia a lo establecido en la Ley:

Artículo 41, literal i) Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.-

“[...] El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior. [...]”

Artículo 78, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.-

Artículo 78: “Casos en los cuales puede solicitarse exoneración o reducción del anticipo.- Hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en el literal a) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.

Los contribuyentes podrán solicitar que el Servicio de Rentas Internas, previa verificación, disponga la devolución del anticipo, de conformidad con la ley, por un solo ejercicio económico correspondiente a cada trienio, para lo cual se considerará como el primer año del primer trienio al período fiscal 2010. Este derecho podrá ejercerse únicamente en caso de que se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo, en condiciones de caso fortuito o fuerza mayor, conforme lo define el Código Civil.”

El problema de la devolución, se presenta en el sentido de que ésta debe realizarse al verificarse un exceso en el pago por parte del sujeto pasivo, a tal respecto conviene citar lo plantado por la doctrina:

José Juan Ferreiro Lapatza¹⁵⁸, manifiesta que los ingresos anticipados deben ser restados del monto del impuesto liquidado al finalizar el ejercicio impositivo, es decir, son imputables al pago definitivo del impuesto, caso contrario, de existir un anticipo en exceso, éste deberá ser rembolsado o devuelto. Esta situación se presenta por la inclusión de la última reforma, debido a que anteriormente sí había lugar a la devolución, por ende, la naturaleza jurídica del anticipo era otra.

Cuando existe un remanente que no se devuelve, se podría llegar a trastocar la naturaleza jurídica del tributo, convirtiéndolo quizá, en un impuesto mínimo presuntivo de derecho. Claro está que este punto debe ser objeto de una investigación más amplia, por ello es que al momento se plantea como una posibilidad.

En concordancia con lo anteriormente mencionado, conviene tener en cuenta el criterio de Juan Martín Queralt¹⁵⁹, quien plantea que al existir una diferencia negativa entre el importe del tributo y las cuotas ingresadas a título de anticipo sobre el mismo, éste deberá ser devuelto, en virtud de existir un exceso en el pago.

En la misma línea, Ernesto Lejeune Valcarcel¹⁶⁰ señala dos efectos bien diferenciados, propios de los ingresos anticipados: el primero de carácter técnico, usado como un instrumento liquidatorio, al cual se le aplica un sistema de ingresos anticipados

¹⁵⁸ José Juan Ferreiro Lapatza, "Los elementos constitutivos de la obligación tributaria", obra citada, p. 293.

¹⁵⁹ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, obra citada, p. 272-273

¹⁶⁰ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra citada, p. 88

con anterioridad a la verificación del hecho generador; mientras que el segundo efecto es concerniente al derecho de devolución que le corresponde al contribuyente después de haber constatado y comprobado una diferencia excedente, resultado de la diferencia entre el total de ingresos anticipados y el importe debido del impuesto obtenido al realizar la liquidación definitiva del mismo. Lejeune indica que este último efecto tiene su fundamento en la “prohibición genérica de enriquecimiento sin causa”.

Debemos tomar en cuenta que los anticipos impositivos ingresados al fisco, al momento de producirse y generarse, son totalmente debidos y completamente legales, en virtud de un sistema establecido de ingresos anticipados que los regule, es decir, en palabras de Lejeune, “a consecuencia de que una norma jurídica establece el deber de efectuarlos.”¹⁶¹. El autor también manifiesta que su legalidad no se refuta por el hecho de que con posterioridad sean objeto de devolución en razón de que su cifra ingresada resulte excesiva. En este supuesto ocurrirá “tan solo que deberá procederse a la devolución de este exceso de ingreso que en su momento fue legalmente percibido por el ente público.”¹⁶².

Debe aclararse, como el autor manifiesta posteriormente, que todas las devoluciones que versen sobre procedimientos liquidatorios, tales como producto de errores en el ingreso, u otro tipo de irregularidades semejantes, serán considerados ingresos indebidos e ilegales; mientras que las devoluciones que por el exceso de ingresos anticipados, que son plenamente debidos, tienen carácter distinto y el fundamento de su devolución es diferente.

Ahora bien, Lejeune¹⁶³ considera en líneas siguientes, que la adquisición de la hacienda como provisional implica admitir que en caso de no producirse finalmente la

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 93

¹⁶² *Ibidem*, p. 93

¹⁶³ *Ibidem*, p. 103

relación obligacional respecto de la cual se realiza anticipadamente un ingreso, o en caso de ser éste excesivo, el contribuyente tenga derecho a la devolución de la cantidad que proceda.

En el caso argentino¹⁶⁴, José Carlos Bocchiardo dota de ciertas características a los anticipos impositivos, entre ellas está la de “no proceder la repetición de anticipos hasta que el contribuyente haya determinado su obligación tributaria principal [...], no obstante la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina, admitió la repetición sin cumplir con este requisito, cuando no exista tributo a ingresar”¹⁶⁵

Existe la posibilidad de que la liquidación final y definitiva del contribuyente, arroje pérdidas o quebranto económico, al respecto Rubén O. Asorey¹⁶⁶, manifiesta que gran parte de los casos en el que el fisco ha cobrado anticipos, cuando ha existido quebranto en las declaraciones juradas, el mismo ha renunciado a su cobro. Una vez constatado por la Administración la situación de quebranto del contribuyente, es deber de la misma desistir dichos cobros en los casos en los que el contribuyente arroja pérdidas.

Volviendo una vez más al tema de la capacidad contributiva, Francesco Moschetti manifiesta que “[...] todo aquello que represente un empobrecimiento o un desmedro en el patrimonio de la persona, o no tenga relevancia económica, con seguridad no representará una capacidad contributiva.”¹⁶⁷, por ende, no podrá ser objeto de imposición y en el supuesto de que así lo sea, este deberá ser devuelto.

¹⁶⁴ Según fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina: CSJN, “Llobet de Delfino c/Prov. De Córdoba”, Fallos, 275:407

¹⁶⁵ José Carlos Bocchiardo, “Derecho Tributario Sustantivo”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; obra citada, p. 184

¹⁶⁶ Rubén O. Asorey, “Exigibilidad de los Anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, obra citada, 2010, p. 213

¹⁶⁷ Jorge Bravo Cucci, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, obra citada, p. 122

Como ya se mencionó, el análisis de la afección de principios, no es el objeto principal de estudio del presente trabajo, sin embargo, es preciso hacer énfasis a la confiscatoriedad, dando una aproximación referente al anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador.

Es correcto indicar primero una sucinta definición del principio de no confiscatoriedad, para esto se recurre al criterio de Jesús Ruiz Huerta, quien sostiene que dicho principio “puede cuadrarse como un criterio no limitador de la acción del Estado y su expresión constitucional puede servir para restringir la voracidad recaudatoria de los sistemas tributarios actuales”.¹⁶⁸

Se debe indicar que en el Ecuador no existe un concepto constitucional que desarrolle el principio de no confiscatoriedad; por lo tanto no es una expresa garantía constitucional como lo son las de generalidad, progresividad, eficacia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, por lo tanto, en el Ecuador no existe disposición que considere confiscatorio o no un determinado tributo.

Por otra parte, el artículo 323 de la Constitución de la República del Ecuador, establece la prohibición expresa de toda forma de confiscación, en este contexto debe interpretarse como el respeto a la propiedad; pero en materia tributaria debería explicarse a la confiscación en otro sentido, en la situación en la cual determinado tributo menoscaba o afecta ya sea los bienes, el patrimonio o el capital del contribuyente.

¹⁶⁸ Eusebio González García (Compilador), “Principios Constitucionales Tributarios”, Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, México, 1993, PP. 212

Varios autores manifiestan que un tributo es confiscatorio cuando éste supera una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita¹⁶⁹. También se menciona que un impuesto es confiscatorio cuando este absorbe una parte substancial de la renta, pero a su vez nace la pregunta de cuándo se absorbe una parte substancial de la renta. En este sentido, en la misma línea, Linares Quintana¹⁷⁰ manifiesta que un gravamen es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable; pero volvemos a cuestionarnos, que se entiende por irrazonable, convirtiéndose nuevamente en un concepto indeterminado y subjetivo.

En estos términos, con respecto al anticipo del impuesto a la renta, es evidente que al no causarse el impuesto a la renta al final de cierto ejercicio impositivo, cualquier cobro que se realice será confiscatorio.

Según el criterio de quien investiga, se deberá considerar las circunstancias en cada caso en particular, para poder determinar los alcances confiscatorios de cada tributo, pero no de todo el sistema tributario, puesto que aisladamente, uno de ellos puede repercutir en un determinado detrimento económico del contribuyente.

En referencia a los anticipos impositivos, Naveira de Casanova expresa que:

“Si bien podría pensarse que no resulta posible sostener la existencia de un efecto confiscatorio en el caso de anticipos impositivos, dado que se trata de adelantos de impuesto cuya cuantía aún no se conoce y que todavía no se debe definitivamente, en casos evidentes, que el monto de los anticipos supere la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual el anticipo es exigido, se advierte un evidente efecto confiscatorio. La

¹⁶⁹ Jorge Bravo Cucci, “El principio de no Confiscatoriedad”, en Fundamentos de Derecho Tributario, Lima, Jurista Editores, E.I.R.L., 2010 PP. 127

¹⁷⁰ Eusebio González García (Compilador), “Principios Constitucionales Tributarios”, obra citada, p. 234

doctrina especializada en materia tributaria concuerda con tal parecer, señalando que un anticipo impositivo puede eventualmente tener efectos confiscatorios”¹⁷¹.

De tal manera, si el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, se efectiviza a pesar de que el impuesto a la renta, al cual corresponde su pago, no se causó al finalizar el ejercicio fiscal, y peor aún si su pago se convierte finalmente en definitivo; sin duda afectaría al contribuyente, pudiendo existir una incoherencia clara con lo establecido en la doctrina y particularmente en lo que plantea el autor en mención.

En el Ecuador, como ya se analizó anteriormente, la disposición contenida en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, determina que el anticipo pagado no es objeto de devolución en los casos de los contribuyentes que se encuadran en el literal b) de dicha disposición, es así, que necesariamente los conceptos de confiscatoriedad toman gran importancia, a la luz de la normativa jurídico-tributaria ecuatoriana.

Mari Alguacil, indica que “sea provisional o definitivamente, una prestación impuesta debe recaer sobre la riqueza suficiente para pagarla, y debemos asegurarnos, por un lado, de no deteriorar excesivamente la riqueza del sujeto, en medida que ello pueda afectar a su mínimo vital; de otro lado, debe tomarse en consideración que la devolución no elimina absolutamente los efectos adversos de un gravamen provisional injusto, medido con absoluto desconocimiento de los imperativos de la capacidad económica”¹⁷².

¹⁷¹ Cit por Jorge Bravo Cucci, “El principio de no Confiscatoriedad”, en Fundamentos de Derecho Tributario p. 128

NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, cit, p. 448

¹⁷² *Ibíd*em, p. 128

ALGUACIL MARI, Pilar, <Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo>, en *Impuestos*, N° 17, Madrid, 2001.

2.2.4 Casos especiales para la liquidación del anticipo:

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el artículo 41, que ya hemos analizado, contempla varios casos especiales para la liquidación del anticipo mínimo. Basándonos en el libro de Mario A. Prado M.¹⁷³, señalamos dichos casos:

- En los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil;
- Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, para el cálculo del anticipo no considerarán los activos monetarios;
- Con respecto a las sociedades recién constituidas, su sujeción al pago del anticipo será después del segundo año de operación efectiva; y,
- Las sociedades en disolución que no han generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior, no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución.

Se han analizado todas las posibilidades en las cuales se ha creído conveniente incluir la naturaleza de los pagos a cuenta, así como también el desarrollo y tratamiento que nuestro ordenamiento jurídico-tributario otorga al anticipo del impuesto a la renta, estudiando las distintas aristas del tema de investigación, permitiendo considerar varias ideas a modo de conclusión, que son producto de un análisis integral que no se centró en establecer la constitucionalidad o inconstitucionalidad del anticipo, sino también en su metodología, naturaleza jurídica, efectos y por ende sus posibles distorsiones e incoherencias entre la doctrina y lo establecido por la ley.

La consideración del mínimo vital, es sin duda referente al caso de las personas naturales

¹⁷³ Mario A. Prado M. y otros, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Editorial Processum Ediciones, 2008, p. 141-142

De tal manera, se formularán un grupo de conclusiones que se ponen en consideración de los lectores.

CONCLUSIONES

Este trabajo pretende investigar y establecer los problemas jurídicos en torno a la figura del anticipo del impuesto a la renta desde una perspectiva diferente a la convencional y tradicional discusión sobre su constitucionalidad, es así que se partió del análisis de su naturaleza jurídica, haciendo un estudio desde varios enfoques que pretendieron determinar la desnaturalización de dicha figura jurídica tributaria.

La investigación holística propuesta ha permitido integrar el punto de vista jurídico con ciertas implicaciones económicas, consecuencia del problema inicialmente planteado.

De tal forma, se puede concretar y sintetizar varios criterios a modo de conclusiones que a continuación se ponen en consideración:

1. Como conclusión general, según el criterio de quien investiga, se puede afirmar que el anticipo del impuesto a la renta utiliza el mismo sistema impositivo de dicho impuesto, es decir gravar la obtención de rentas, con el mismo objeto imponible y mismo hecho generador, pero gravando bajo otra figura.

La desnaturalización o distorsión se debe a que el Impuesto a la Renta es de causación anual y sigue el mismo ciclo que el del Presupuesto General del Estado. Una vez analizado el ejercicio fiscal, se depura la base imponible con las deducciones de costos y gastos establecidas en la Ley, a la cual se aplica la tarifa correspondiente; mientras que el anticipo, que si bien utiliza el mismo objeto imponible y parte del mismo hecho generador, éste no considera estos parámetros de anualidad.

La causa de lo anteriormente anotado se da porque el anticipo se concibe, en términos financieros y contables, como un instrumento que satisface las pretensiones presupuestarias del Estado a lo largo del año, debido a la necesidad de contar con flujo de entrada en efectivo durante todo el año, en el afán de incrementar los ingresos fiscales, cubrir sus erogaciones y financiar en parte su gasto público, proveyéndole de liquidez permanente.

En el marco de lo expresado, se evidencia una clara contraposición a la naturaleza periódica del impuesto a la renta; de tal manera, los anticipos impositivos desnaturalizan en cierto modo dicha anualidad del impuesto.

Por ello es que partiendo del mismo hecho generador, en la práctica se trata de dos obligaciones diferentes con características distintas, y no de un tributo diferente. Es por esto que la doctrina más califica los considera como “pagos a cuenta” correspondientes a un impuesto preexistente.

Además se debe tener presente que en virtud de la técnica impositiva, el anticipo no se devuelve puesto que se lo ha considerado como un impuesto mínimo presuntivo de derecho, en cuyo caso, por las intenciones prácticas del anticipo, no cabe su devolución.

2. El impuesto sobre la renta se aplica por los sistemas o regímenes tributarios, partiendo de esquemas básicos definidos y descritos por la doctrina, la cual se inclina por imposición directa y progresividad como requisitos para el cumplimiento de los principios de equidad, igualdad y generalidad.

El impuesto a la renta al corresponder a la imposición directa, de igual manera los anticipos impositivos deben corresponder a la misma clasificación, guardando coherencia y concordancia al impuesto al cual se deben.

3. La imposición a las rentas ha sido concebido doctrinariamente según varios criterios con el afán de establecer su naturaleza jurídica. Es así, que el concepto renta-consumo más incremento patrimonial y la teoría del incremento patrimonial neto más consumo, son de los más complejos que se hayan desarrollado, y el que mejor se acopla a nuestro régimen jurídico-tributario por ser un criterio amplio, que pretende abarcar la mayoría de ingresos y considerarlos gravados.

El Régimen Tributario ecuatoriano, ha evolucionado constantemente a través de frecuentes reformas. La efectuada en el 2009, innova e introduce varios cambios en referencia al impuesto a la renta respecto a su anticipo; establece la forma de cálculo e instaura cambios significativos en cuanto a su devolución. Además es importante mencionar que el Estado ecuatoriano cuenta con varios ingresos que sustenta sus finanzas. Entre los ingresos fiscales, el impuesto a la renta es sin duda la fuente tributaria más importante del régimen; como ya se anotó, en los últimos años se lo ha dotado de una base consolidada que responde sin duda al fortalecimiento del principio de suficiencia recaudatoria en búsqueda de incrementarlo y anteponerlo sobre otros ingresos públicos.

En virtud de estas consideraciones, las reformas a las que se ha hecho referencia, han sido plasmadas en reglas y normas sobre el anticipo del impuesto a la renta, que materializan dicha aspiración del Estado.

4. Los pagos a cuenta son figuras tributarias establecidas doctrinariamente, acogidas por los distintos regímenes impositivos, con el objetivo de obtener, de parte del contribuyente, pagos adelantados de un impuesto, con la finalidad de evitar su concentración en una sola cuota, al finalizar el ejercicio fiscal, facilitando y dotando de liquidez constante al fisco.

Estas figuras o instituciones tributarias se desarrollan teóricamente como pagos de carácter técnico-jurídicos, que se realizan de manera parcial y son imputables al importe final de un determinado impuesto. De tal manera se configuran como obligaciones paralelas a la obligación tributaria sustantiva o principal. Nuestra legislación no las define, únicamente señala la obligación de pagarlas, las reglas correspondientes a su pago, la forma y el procedimiento para determinar su cálculo, la regulación de su devolución en ciertos casos, y el deber de determinarla en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior.

5. En cuanto a la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta, que es el objeto primario de la presente investigación, se ha llegado a concluir lo siguiente:

5.1 No es correcto dotarle de naturaleza caucional al anticipo del impuesto a la renta, puesto que no es posible fijar fianza o caución que garanticen deudas tributarias

futuras e inciertas, tomando en consideración que al efectuarse, se hiciera sobre una obligación que aún no se encuentra determinada con certeza, supeditada a una declaración final que establezca con claridad y precisión su existencia y posteriormente su monto.

Por otra parte se debe tomar en cuenta que la caución tiene necesariamente un carácter accesorio, por tanto, debe mantener relación con una obligación principal e inicial.

En este punto, se presenta otro problema planteado por la doctrina; radica en el hecho de que la caución en dinero se constituiría sobre una obligación futura también en dinero, es decir, ambas de carácter pecuniario.

5.2 El anticipo del impuesto a la renta no debe constituirse como una ficción legal, puesto que las ficciones tampoco suponen certeza, de tal manera, al aplicar el pago del anticipo del impuesto a la renta, se estaría gravando riquezas ficticias, siendo improcedente la imposición sobre rentas aparentes o inexistentes, que no respondan directamente a una evidente capacidad económica del contribuyente obligado al pago, afectando de esta manera directamente al principio de capacidad contributiva, al pretender medirla previo a su exteriorización.

5.3 Al considerar al anticipo como presunción jurídica, es decir, la conclusión a la que se llega a partir de hechos considerados como base, conocidos y probados; debe especificarse mediante norma jurídica, el antecedente considerado como premisa que

servirá posteriormente para inferir la constatación de elementos que permitan el cobro del referido anticipo.

Nace otro problema con respecto a esta consideración; se refiere a la diferenciación que el código civil ecuatoriano establece entre las presunciones que admiten prueba en contrario y las que no lo permiten. De tal manera, se podría llegar a afectar el derecho constitucional de la defensa, al concebir el pago del anticipo en una presunción irrefutable que no es objeto de devolución.

5.4 Se puede producir varios problemas jurídicos al considerar al anticipo del impuesto a la renta como un nuevo impuesto, debido que doctrinariamente se plantea la existencia de una conexión entre el ingreso anticipado y el hecho generador del impuesto preexistente al cual se debe.

También es importante considerar que en virtud del principio de reserva de ley, todos los elementos constitutivos del tributo tienen que obrar por ley, de tal manera que al asemejarlo y considerarlo como un impuesto nuevo, se estaría afectando el principio en mención; puesto que en el Ecuador, el objeto en el cual recae la imposición del anticipo del impuesto a la renta, es el mismo que el del impuesto a la renta, es decir: *<la renta>*.

Es igualmente importante tomar en cuenta que gran parte de la doctrina, manifiesta que la declaración del anticipo del impuesto a la renta tiene carácter provisional, debido a que su declaración definitiva, donde se liquida el impuesto a la renta,

contiene el pago del anticipo, mismo que se imputa al pago final; se efectúa al finalizar el período impositivo en el cual se causa el impuesto.

6. Para calcular el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, se hace una diferenciación entre dos tipos de contribuyentes.

La técnica de liquidación del anticipo, con respecto a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, se efectúa tomando en consideración el patrimonio y el activo de los contribuyentes, siendo totalmente incoherente con lo establecido teóricamente, al plantear que su cálculo no puede realizarse, partiendo de parámetros económicos que no estén relacionados o vinculados al hecho generador del cual sirve de base.

Al ocurrir esto, se puede observar una fusión entre renta y patrimonio como objetos imposables, sin tomar en cuenta que los doctrinarios definen y delimitan con precisión cada uno de ellos. De tal manera, se desnaturaliza el objeto imponible del impuesto a la renta.

7. La devolución del anticipo del impuesto a la renta, con relación a las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, procede según lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento. El problema nace sin duda al no permitir su devolución; tomando en cuenta que la doctrina señala claramente que al existir un remanente, o al no configurarse la obligación principal, cualquier pago efectuado a título de anticipo,

debe ser objeto de reembolso y devolución, caso contrario se estaría trastocando la naturaleza jurídica del impuesto.

8. Después de analizar cada una de las figuras referidas anteriormente, considero que la figura del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, debe guardar coherencia con lo planteado por las diferentes escuelas que estudian esta institución.

Este anticipo debe constituirse como una institución propia, independiente y autónoma del derecho tributario; no debe confundirse ni asemejarse con otro tipo de figura que hemos analizado en esta investigación. De tal manera, es evidente que todos los regímenes tributarios están llamados a guardar esta coherencia con lo expuesto por la doctrina, para evitar distorsiones en los sistemas impositivos, evitando de este modo, la presencia de posibles problemas jurídicos que afecten derechos y principios constitucionales y tributarios del contribuyente.

Sin lugar a dudas, la estructura normativa que regula el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, produce una distorsión en la naturaleza jurídica primaria de dicho impuesto, produciendo por lo tanto incoherencias con los criterios doctrinarios homogéneos planteados en el desarrollo de esta investigación, afectando consecuentemente, derechos del contribuyente ecuatoriano.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

ALMEIDA GUZMÁN, DIEGO; *Curso de Legislación Tributaria Comparativa, Una aproximación jurídico práctica*, Quito, Editorial Ecuador, 2001.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO; “El sujeto contribuyente y la traslación tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Luis Manuel Alonso González, Instituto de Estudios Fiscales- Macial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997.

ARISTÓBULOS NAVARRO, PATRICIO; “Efectos económicos de los impuestos”; en *Manual de Finanzas Públicas*, Sarmiento, AZ Editora 1977.

ASOREY, RUBÉN O.; “Exigibilidad de los Anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila; Tomo III, LA LEY, Buenos Aires, 2010.

BLANCO, ANDRÉS; “La Traslación de los Tributos”, en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008.

BOCCHIARDO, JOSÉ CARLOS; “Derecho Tributario Sustantivo”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo I, Volumen 2, 2003.

BRAVO CUCCI, JORGE, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, en *La presunciones y Rentas Fictas, Aspectos Constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta*, Escribano, Francisco y otros; Perú, ARA Editores, 2010.

CALVO ORTEGA, RAFAEL; *Derecho Tributario (Parte General)*, Thomson Civitas, España, 2006.

CAZORLA PRIETO, LUIS M^a; *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones – Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid.

CERVERA TORREJÓN, FERNANDO; “Hecho imponible”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995.

COLLADO YURRITA, MIGUEL ÁNGEL; “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Acosta, Eugenio Simón; Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 1995.

CORTI, ARISTIDES HORACIO M.; “Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, dirigido por Navarrine, Susana Camila; Tomo II, LA LEY, Buenos Aires, 2010.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*, México, Primera edición, Tribunal Fiscal de la Federación.

DE LA GUERRA ZUÑIGA, EDDY; *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.

DIEZ-PICASO, LUIS; *Sistema de Derecho Civil*, vol I, Madrid, Tecnos, 1993.

EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA (Compilador), “Principios Constitucionales Tributarios”, Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, México, 1993.

FERNÁNDEZ, LUIS OMAR; “El impuesto a la renta”, en *Política y economía tributaria*, Vicente O Díaz, Buenos Aires, AR: Astrea, 2004.

FERREIO LAPATZA, JOSÉ JUAN; “Rendimientos del Trabajo Personal”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN; “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en *Tratado de derecho tributario y sus fuentes*, dirigido por Amatucci, Andrea, Bogotá, Editorial Temis, 2001.

GARCÍA MULLÍN, ROQUE; *Impuesto sobre la renta*, Santo Domingo, Alfa y Omega, 1980.

GARCÍA-MONCÓ, ALFONSO M; “Concepto de rendimiento del capital”; en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995.

GARCÍA-OVIES SARANDECES, ISABEL; “Rendimientos íntegros de actividades empresariales y profesionales”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Eugenio Simón Acosta, Pamplona, Editorial ARANZADI, 1995.

GRIZIOTTI, BENVENUTO; *Principios de ciencia de las Finanzas*, traducido por Dino Jarach, en Buenos Aires, DEPALMA, 1959.

HELSEN, ALBERT; *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, Montevideo, 2004.

JARACH, DINO, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 1999.

JARACH, DINO; *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Capital Federal, Cangallo editorial, 1978.

JARAMILLO VEGA, JORGE E.; *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1985.

JORGE BRAVO CUCCI, “El principio de no Confiscatoriedad”, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores, E.I.R.L., 2010.

LEICACH, JORGE; *Efectos económicos de los Impuestos*, Régimen Tributario, dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005.

LEJEUNE VALCARCEL, ERNESTO; *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, EDERSA, 1983.

LOPEZ CARBAJO, JUAN MANUEL Y CORDÓN EZQUERRO, TEODORO; *Manual práctico de los Impuestos Sobre Renta y Patrimonio*, 2ª edición actualizada, Ediciones Deusto S.A., Edición 1996, ejercicio fiscal 1995, Bilbao España.

MEDRANO CORNEJO, HUMBERTO; “Hecho imponible y objeto del tributo”, en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina; Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

MEJÍA SALAZAR, ÁLVARO RENATO; *Diccionario de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, “Constitución y Reformas al Régimen Tributario en el Ecuador”, en *Novedades Jurídicas*, revista de Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito, 2009.

MÚNERA CABAS, ALBERTO; BETANCOURT BUILES, LUIS ENRIQUE; “Tratamiento de las Rentas de Trabajo, de Capital y Mixtas”, en *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*. Reflexiones para Colombia, Coordinado por Mauricio Alfredo Plazas Vega y otros, Bogotá, Editorial Nomos S.A., 2008.

PAZ Y MIÑO, JUAN J. Y PAZMIÑO, DIEGO; “El proceso Constituyente desde una perspectiva histórica”, en Nueva Constitución, Editado por Raúl Borja, Instituto Latinoamericano de Investigación Social, Quito-Ecuador, 2008.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS; *Explicación de la técnica de los impuestos*, ADERSA, 1978.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS; GONZÁLEZ, EUSEBIO; *Derecho tributario*, TOMO I, Salamanca, Plaza universitaria Ediciones, 1994.

PÉREZ ROYO, FERNANDO; “Impuesto sobre el patrimonio”, en *Curso de Derecho Tributario: Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Manuel Queralt, Fernando Pérez Royo, José Manuel Tejerizo López, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2001.

PÉREZ ROYO, IGNACIO; *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid 1992.

PLAZAS VEGA, MAURICIO; “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, TEMIS, 2003.

PLAZAS VEGA, MAURICIO; *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, TEMIS.

PRADO M., MARIO A. Y OTROS; *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Editorial Processum Ediciones, 2008.

PUOTI, GIOVANNI; “Las Rentas del Trabajo en el Modelo OCDE”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coordinado por Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial TEMIS S.A. 2003.

QUERALT, JUAN MARTÍN Y OTROS; *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2005.

RIOFRÍO VILLAGÓMEZ, EDUARDO; *Manual de Ciencia de Hacienda*, Tomo I, Quito, Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO; “Concepto del hecho imponible”, en *Hacienda y derecho*, vol. IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961.

TELERMAN DE WURCEL, GRACIELA L.; “Principios y Garantías Constitucionales”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo I, Volumen 2, 2003.

TRIMELONI, MARIO; “Las Presunciones”, en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Amatucci, Andrea; Bogotá, Editorial Temis, 2001.

VALLEJO ARISTIZÁBAL, SANDRO; “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 11, Quito, Septiembre 2009.

VILLEGAS, HÉCTOR B; *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo I, Buenos Aires, AR: Ediciones Depalma, 1984.

VILLEGAS, HÉCTOR B; *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo Único, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 7a edición, 2001.

ZICCARDI, HORACIO; “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por García Belsunce, Horacio; Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo I, Volumen 2, 2003.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR PARA EL PERÍODO DE TRANSICIÓN, Juez ponente Dr. Patricio Pazmiño Freire, Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Caso No. 0069-09-IN, Quito 18 de Agosto de 2011.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ARGENTINA: CSJN, “Llobet de Delfino c/Prov. De Córdoba”, Fallos, 275:407

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ARGENTINA: CSJN, 12/9/56, “CADEPA SRL c/Fisco Nacional, s/repetición de importes”, Fallos, 285:794

OCDE, ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF (IFRS), Ecuador 2010, Herrera Carvajal & Asociados Cía. Ltda. Disponible en la web http://saf-software.com.ec/pdf/NIIF_2010.pdf. Visitado el 10 de Septiembre de 2012

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. SRI; información difundida en el portal web oficial. Disponible en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/34@public>. Visitado el 19 Agosto de 2012.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

LEGISLACIÓN INTERNA

- Constitución de la República del Ecuador, 2008. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008.
- Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Registro Oficial Suplemento 52 de 22-oct-2009
- Código Tributario, Codificación 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38 del 14-Junio-2005.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Codificación 2004-024, Registro Oficial 463-S, 17-Noviembre-2004), y sus reformas.
- Código del Trabajo. Registro Oficial Suplemento 167 de 16-diciembre-2005.