

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS A LA LUZ DE
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y
SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN RESPECTO AL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) E IMPUESTO A
LOS CONSUMOS ESPECIALES (ICE) EN EL PERIODO
2007 – 2011**

BLANCA LIDIA MORENO SUNTAXI

2013



CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Blanca Lidia Moreno Sntaxi, autora de la tesis intitulada “**Análisis de las Reformas Tributarias a la Luz de los Principios Constitucionales Tributarios y su Incidencia en la Recaudación respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en el periodo 2007 – 2011**”, 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 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 autora 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.

Quito, 05 de junio del 2013

Blanca Lidia Moreno Sntaxi

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN

**ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS A LA LUZ DE
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y
SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN RESPECTO AL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) E IMPUESTO A
LOS CONSUMOS ESPECIALES (ICE) EN EL PERIODO
2007-2011**

BLANCA LIDIA MORENO SUNTAXI

TUTOR: DR. JOSÉ SUING NAGUA

QUITO – ECUADOR

2013

ABSTRACTO

El presente trabajo consiste en realizar una revisión y análisis de las nueve reformas efectuadas al sistema tributario ecuatoriano a partir de la promulgación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007 hasta la publicación en el Registro Oficial N° 583 del 24 de noviembre del 2011 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

La promulgación de cualquier reforma legal, especialmente las de carácter tributario, genera un gran interés en las partes involucradas, debido a la incidencia que éstas pueden representar en sus actividades; los contribuyentes buscan conocer el texto de las reformas y familiarizarse con el mismo a fin de evitar los riesgos del desconocimiento e incumplimiento de sus nuevas responsabilidades tributarias.

La revisión de las reformas está en función de los cambios introducidos en los aspectos relacionados con los impuestos indirectos de recaudación nacional más representativos como son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Consumos Especiales; su incidencia recaudatoria comparándola con periodos anteriores y posteriores a la adopción de las nuevas normas; y, el apego de la nueva normativa a los Principios Tributarios Constitucionales.

El pagar los impuestos es nuestra contribución real a la economía del país, es un deber legal y moral que le permite al Estado cumplir con sus responsabilidades que van en beneficio de todos los ciudadanos; aunque en ciertas ocasiones el pago de impuestos puede ocasionar malestar es deber de todos formarnos en cultura tributaria, para de esta manera asegurar y mantener la estabilidad económica del Estado

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a Dios y a mi Padre que desde el cielo me colman de bendiciones, me proveen sabiduría y guían mis pasos en todo momento de mi vida.

A mi madre por regalarme la vida y con ello el profundo deseo de superación.

A mi amado esposo Milton por su amor, paciencia y apoyo incondicional brindado durante todo el tiempo compartido.

A mi pequeño hijo Julián quien con su inocencia y ternura es mi principal fuente de inspiración.

A mis hermanas Sandra e Irene por su valentía al enfrentar los momentos difíciles y constituirse en ejemplos de superación y perseverancia.

A mi cuñada Mercedes por su continuo apoyo en todos los momentos importantes de mi vida.

AGRADECIMIENTO

Agradezco al Dr. José Suing Nagua, Director de Tesis, cuya guía ha sido fundamental para el desarrollo de esta investigación.

Mi especial agradecimiento al Dr. Carlos Velasco Garcés por brindarme la oportunidad de emprender este proyecto.

A la Universidad Andina Simón Bolívar y todos sus distinguidos Docentes por los conocimientos transmitidos.

A todas las personas que de una u otra manera contribuyeron en la elaboración de este proyecto.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación pretende identificar las principales modificaciones que se han introducido al sistema tributario ecuatoriano a partir de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007 hasta la publicación en el Registro Oficial N° 583 del 24 de noviembre del 2011 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; en materia del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales; además busca determinar el impacto que las reformas planteadas han tenido tanto en los niveles de recaudación así como verificar si éstas se han expedido en apego a los Principios Constitucionales Tributarios rectores.

Para el desarrollo de la investigación se emplearon los métodos deductivo; debido a que el fenómeno de las Reformas Tributarias fue tratado con detenimiento para luego llegar a conclusiones específicas relacionadas con la pregunta central y cada uno de los temas planteados para el desarrollo de la investigación; y el método estadístico tomando como base los datos publicados por el Servicio de Rentas Internas, los mismos que se sometieron al respectivo análisis, síntesis y presentación a través de tablas y gráficos estadísticos. En cuanto a la técnica utilizada es la documental que permitió la recopilación de información contenida en fuentes bibliográficas y digitales.

Para el desarrollo de este estudio se contaron con fuentes de información primarias de carácter normativo contenidas en cuerpos legales tales como: la Constitución del Ecuador, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación; el Código Tributario y las nueve Reformas Tributarias aprobadas durante el periodo 2007 – 2011 y publicadas en los registros oficiales N° 242 de 29 de diciembre de 2007; N° 392 del

30 de julio del 2008; N° 497 del 30 de diciembre de 2008; N° 48 del 16 de octubre del 2009; N° 94 de 23 de diciembre de 2009; N° 247 del 30 de julio del 2010; N° 351 de 29 de diciembre de 2010; N° 444 del 10 de mayo del 2011 y N° 583 del 24 de noviembre del 2011; así como también se contó con informes de recaudación publicados por el SRI.

La investigación se desarrolla en tres capítulos; el primero, a manera introductoria, recoge aspectos generales sobre la tributación, en esta sección también se presenta la historia del sistema tributario ecuatoriano desde la década de los cincuenta hasta la presente además, se presenta un análisis de los principios constitucionales rectores del sistema tributario actual.

En el segundo capítulo se estudian conceptos claves respecto al Impuesto al Valor Agregado; su evolución a lo largo de los años; se presenta un análisis de las modificaciones introducidas con las reformas tributarias del periodo 2007-2011, la incidencia que estas reformas han tenido en los niveles de recaudación y el apego a los Principios Constitucionales.

En el tercer capítulo se presentan definiciones básicas respecto al Impuesto a los Consumos Especiales; su evolución en el sistema tributario ecuatoriano; se determinan los principales cambios introducidos con la promulgación de las reformas tributarias durante el periodo 2007 – 2011; se verifica si éstas reformas contribuyeron a fortalecer los Principios Constitucionales y cuál ha sido su incidencia en la recaudación fiscal.

Finalmente, se llegan a las conclusiones que sintetizan el cómo influyeron las reformas tributarias tanto en la recaudación como en los Principios Constitucionales rectores y recomendaciones a fin de mitigar los efectos negativos producto de las reformas.

INDICE

		PÁG.
CAPITULO I		
1	ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN	13
1.1	DEFINICIÓN DE TRIBUTO	13
1.2	CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS	14
1.2.1	Impuestos	15
1.2.2	Tasas	15
1.2.3	Contribuciones especiales	16
1.3	LOS IMPUESTOS	16
1.3.1	Características de los impuestos	16
1.3.2	Clasificación de los impuestos	17
1.3.2.1	Por la capacidad de pago	17
1.3.2.2	Por el tipo impositivo	19
1.3.2.3	Impuestos reales y personales	20
1.3.3	Finalidad de los impuestos	20
1.4	EL SISTEMA TRIBUTARIO	21
1.4.1	Características de un buen sistema tributario	22
1.4.2	Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano	23
1.4.2.1	Década de los 50-60	24
1.4.2.2	Década de los 70	25
1.4.2.3	Década de los 80	26
1.4.2.4	Década de los 90	29
1.4.2.5	El sistema Tributario a partir del año 2000	31
1.5	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS	31
1.5.1	Principio de Generalidad	32
1.5.2	Principio de Progresividad	33
1.5.3	Principio de Eficiencia	34
1.5.4	Principio de Simplicidad Administrativa	36
1.5.5	Principio de Irretroactividad	37
1.5.6	Principio de Equidad	38
1.5.7	Principio de Transparencia	39
1.5.8	Principio de Suficiencia Recaudatoria	41
1.6	EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD	42
1.7	EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD	44
1.8	EL SISTEMA ECONÓMICO SOCIAL Y SOLIDARIO	46
CAPITULO II		
2	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA	49
2.1	GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	50
2.1.1	Definición y Características	50

2.1.2	Objeto	51
2.1.3	Hecho Generador	52
2.1.4	Sujetos	52
2.1.5	Tarifas	53
2.1.6	Base Imponible	54
2.1.7	Crédito Tributario	55
2.1.8	Declaración y Liquidación	56
2.2	EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL ECUADOR	57
2.3	ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN EL PERIODO 2007-2011 RESPECTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	59
2.3.1	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	59
	Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno.	
2.3.2		64
	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	
2.3.3		65
2.3.4	Ley Orgánica de Empresas Públicas	65
	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	
2.3.5		67
	Nuevo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios	
2.3.6		69
2.3.7	Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones	70
2.3.8	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	73
2.4	ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FRENTE A LAS REFORMAS EN EL PERIODO 2007-2011 RESPECTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	74
2.4.1	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	75
	Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno.	
2.4.2		77
	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	
2.4.3		78
2.4.4	Ley Orgánica de Empresas Públicas	78
	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	
2.4.5		79
	Nuevo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios	
2.4.6		80
2.4.7	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones	80
2.4.8	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	81

2.5	COMPORTAMIENTO ESTADÍSTICO DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS A RAÍZ DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS	82
	CAPITULO III	
3	EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES - ICE	89
3.1	GENERALIDADES DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES	89
3.1.1	Definición y Características	90
3.1.2	Objeto	91
3.1.3	Hecho Generador	91
3.1.4	Sujetos	92
3.1.5	Tarifas	92
3.1.6	Base Imponible	93
3.1.7	Clausura	96
3.1.8	Declaración y Liquidación	96
3.2	EVOLUCIÓN DEL ICE EN EL ECUADOR	97
3.3	ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN EL PERIODO 2007- 2011 RESPECTO AL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES	99
3.3.1	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	99
3.3.2	Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno.	102
3.3.3	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	103
3.3.4	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	103
3.3.5	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	104
3.4	ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FRENTE A LAS REFORMAS EN EL PERIODO 2011 RESPECTO AL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES	105
3.4.1	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	106
3.4.2	Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno.	107
3.4.3	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	108
3.4.4	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	108

3.4.5	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	108
3.5	COMPORTAMIENTO ESTADÍSTICO DE LA RECAUDACIÓN DEL ICE Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS A RAÍZ DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS	109
3.6	PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	115
	CONCLUSIONES	117
	RECOMENDACIONES	120
	BIBLIOGRAFÍA	122

CAPITULO I

1. ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACION

Con la finalidad de que el Estado pueda cumplir con su obligación Constitucional de velar por el bien común de sus habitantes mediante la satisfacción de las necesidades de la colectividad, especialmente en la prestación de servicios públicos tales como educación, salud, vivienda, seguridad, vialidad, etc., requiere de recursos económicos los mismos que se obtienen a través de diferentes procedimientos internos y externos, entre los cuales el más importante constituye el ejercicio de la potestad imperativa del Estado a través de la imposición y recaudación tributaria.

1.1 DEFINICIÓN DE TRIBUTO

Para Montero Paladines, se considera tributos a los medios económicos de los que se vale el Estado y las instituciones que lo integran, para financiar sus obligaciones. Respecto a su etimología, el término tributo proviene de la voz latina “Tributum”, palabra utilizada en la primitiva Roma, para designar al impuesto que debían pagar todos los ciudadanos y que era recaudado por tribus; posteriormente, durante el Imperio Romano, este término fue utilizado para designar a distintos gravámenes fiscales que pesaban sobre los propietarios de tierras, diferenciándose de un gravamen similar denominado estipendio en que el primero se cobraba directamente a los contribuyentes a favor del fisco, mientras que el segundo lo satisfacía la ciudad, sometida a la autoridad del senado, que lo repartía luego entre sus habitantes especialmente entre los terratenientes.

Este término dio origen a la acción denominada “tributación”, utilizada para designar a la entrega de una cantidad por parte del vasallo al señor feudal, en reconocimiento de su señorío, este término es utilizado para designar a los pagos que

realizan ciudadanos, por disposición de la ley o de las autoridades, para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y desarrollo de la sociedad.¹

Manya Orellana y Ruiz Martínez, conciben a los tributos como las obligaciones comúnmente en dinero que el Estado exige sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley, y sirven para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. Esta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es un elemento fundamental en materia tributaria, basados en el principio que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor carga tributaria; mientras que la carga debe disminuir, e inclusive puede ser eliminada, en casos de menor capacidad económica²

De las definiciones analizadas se pueden destacar los elementos esenciales que configuran los tributos:

- Son prestaciones económicas que generalmente se satisfacen en dinero, aunque también se acepta el pago en especie en casos especiales,
- Son exigidos sobre la base de la capacidad contributiva de los obligados tributarios,
- Se someten al principio de legalidad, es decir; son establecidos y exigidos mediante la existencia de una ley.

1.2. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

La normativa ecuatoriana reconoce tres tipos de tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales de mejoras de acuerdo a lo establecido en el Art. 1 del Código Tributario “Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se

¹Hugo Monteros Paladines y otros, *El Derecho en la Actividad Financiera del Estado y sus Instituciones*, Loja, Universidad Nacional de Loja, 2011, p.15-17, en www.unl.edu.ec, 25-09-2012

²Marlon Manya y Miguel Ruiz, *Tax Ecuador 2010*, Guayaquil, Editorial Trenio, 2010, p.19

aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”

1.2.1 Impuestos.- Catalina García Vizcaíno define al impuesto como “[...] toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”³

Por su parte, Plazas Vega, define al impuesto como: “[...] la prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o de la Comunidad Supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación.”⁴

De lo expuesto se puede concluir que los impuestos son la prestación económica que realizan los contribuyentes obligados al pago por la fuerza de la ley y de acuerdo a su capacidad contributiva, sin que exista una contraprestación directa.

1.2.2 Tasas.- Blacio Aguirre define a las tasas como “[...] una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes. Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el

³ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 2006, p. 30.

⁴ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2005, p. 715.

Estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.”⁵

Es común confundir tasa con impuesto, pero existe una marcada diferencia así, mientras el impuesto es de pago obligatorio por todos los contribuyentes sobre quienes recae el hecho generador, la tasa la pagan solo aquellas personas que hagan uso de un servicio, por tanto, no es obligatorio; es decir, que la tasa se impone cuando el Estado satisface una necesidad colectiva.

1.2.3 Contribuciones Especiales.- Son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente.

Las contribuciones especiales son tributos cuya obligación tiene como fin imponible el beneficio que los particulares obtienen como consecuencia de la realización de una obra pública. Las contribuciones especiales son tributos puntuales en razón de beneficios particulares o colectivos que se emanan de la construcción o realización de una o más obras públicas o de actividades exclusivas y especiales de mejoras por parte del Estado. Se han establecido algunas contribuciones especiales, tales como: construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; plazas, parques y jardines; aceras y cercas; apertura, ensanche y construcción de vías de toda clase, etc.⁶

1.3 LOS IMPUESTOS

1.3.1 Características de los impuestos

⁵ Robert Blacio Aguirre, *El Tributo*, en <http://www.derechoecuador.com>, 22-09-2012

⁶ Robert Blacio Aguirre, *El Tributo*.

El impuesto, sin lugar a dudas; constituye la figura más importante dentro de la clasificación tributaria razón por la que requiere un análisis más detenido; a decir de Manya Orellana y Ruiz Martínez, el impuesto es una clase de tributo, que constituye un pago obligatorio, caracterizándose por no requerir una prestación directa o determinada por parte del acreedor tributario. Sus elementos característicos son los siguientes:

- a. La coactividad:** Son ingresos que se obtienen obligatoriamente como consecuencia del poder soberano del Estado, concretado en este caso, por su poder fiscal.
- b. La unilateralidad en el pago:** Es un pago obligatorio al Estado, realizado de una manera unilateral, es decir sin contraprestación por parte de éste hacia quien lo paga.
- c. Su carácter monetario:** El pago se materializa, generalmente, en una cantidad de dinero, es decir, normalmente es una transmisión monetaria.
- d. Su carácter normativo:** Con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, se exige que la regulación de los impuestos se haga mediante leyes.
- e. Concurrencia de dos sujetos:** El sujeto activo, el Estado, es el acreedor del impuesto. El sujeto pasivo, puede ser una persona natural o jurídica, es quien viene obligado por la ley a realizar la prestación económica que constituye el objeto del impuesto.⁷

1.3.2 Clasificación de los impuestos

Respecto a la clasificación de los impuestos ésta puede ser abordada de varias formas dependiendo de los criterios que se utilicen para el efecto, a continuación se presentan algunas alternativas de clasificación:

1.3.2.1 Por la capacidad de pago

Para Héctor Villegas "La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica

⁷Marlon Manya y Miguel Ruiz , *Tax Ecuador 2010*, p.19-20

de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".⁸

La capacidad de pago hace referencia a la posibilidad de contribuir de los sujetos pasivos con el financiamiento de los gastos públicos que realiza el Estado, es decir; los ciudadanos deben aportar en la medida que sus posibilidades económicas lo permitan; esta capacidad se puede estudiar desde dos vertientes la equidad horizontal y equidad vertical; en términos sencillos bajo la equidad horizontal se establece que las personas con igual capacidad de pago deben pagar lo mismo, mientras que en la equidad vertical las personas que tienen mayor capacidad contributiva deben pagar más.

Impuestos Directos.- “Gravan una fuente de riqueza que significa una manifestación inmediata de capacidad contributiva, determinando con certeza al sujeto obligado y sin transferir a un tercero la carga tributaria.”⁹

De la Garza manifiesta, impuestos directos son “aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio”¹⁰

Los impuestos directos son aquellos que se aplican sobre la renta y el patrimonio del contribuyente y que no son susceptibles de traslación, donde el sujeto pasivo está obligado en forma directa con la Administración Tributaria no solo en el pago del impuesto sino también en el cumplimiento de otros deberes formales establecidos.

Impuestos Indirectos.- “Gravan una manifestación mediata de la capacidad contributiva y el obligado tiene la posibilidad de transferir a un tercero la carga tributaria, el hecho imponible de los impuestos indirectos es el movimiento de rentas al salir de patrimonios privados.”¹¹

⁸Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, Editorial De Palma, Buenos Aires, 2000, p.203.

⁹Hugo Monteros Paladines y otros, *El Derecho....*, p.37

¹⁰Sergio De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994, p. 387.

¹¹Hugo Monteros Paladines y otros, *El Derecho....*, p.37

“Son aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.”¹²

Los impuestos indirectos gravan al consumo por lo tanto son susceptibles de traslación al consumidor final, donde el sujeto pasivo legal y el real no son la misma persona y la responsabilidad ante el Fisco la asume el agente de percepción o retención en calidad de responsable. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos:

- Multifásicos.- Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.
- Monofásicos.- Gravan solamente una etapa del proceso.

1.3.2.2 Por tipo impositivo

Los impuestos se calculan generalmente con base en porcentajes conocidos como tasas de impuestos o alícuota que se computan sobre la base imponible, de acuerdo al criterio de clasificación de los impuestos por tipo impositivo tenemos:

Impuestos Proporcionales.- “Es un sistema impositivo, donde cualquiera que sea el nivel de ingreso o renta de los contribuyentes, éstos se encuentran gravados en la misma proporción”.¹³ En este tipo de impuestos se puede identificar que la tasa se mantiene fija independientemente de los ingresos, es decir; que se mantiene una relación constante entre el impuesto y el valor de la riqueza gravada.

Impuestos Progresivos.- “Es un sistema impositivo en el que a medida que aumenta el ingreso o renta de los contribuyentes, estos se encuentran gravados cada vez en mayor proporción. Un ejemplo de esta progresividad es el Impuesto a la Renta”.¹⁴ En los impuestos progresivos cuando a medida que se incrementa la riqueza gravada, el impuesto

¹²Sergio De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, p.387

¹³Erika Franco, *Alternativas de Reforma Tributaria*, Tesis Escuela Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2000, p.16.

¹⁴Erika Franco, *Alternativas de Reforma Tributaria.*, p.16.

aumenta en forma sistemática, la mayor parte de países utiliza un sistema de impuesto progresivo para recaudar los impuestos por considerarse el modelo más equitativo.

Impuestos Regresivos.- “Es un sistema impositivo en el que a medida que aumente la renta o riqueza de los contribuyentes, estos se encuentran gravados cada vez en menor proporción.”¹⁵ es decir; a mayor ganancia o renta, menor porcentaje de impuestos sobre la base imponible, este tipo de impuestos son utilizados por los estados en actividades en las que es de interés nacional el que se trabaje con grandes volúmenes de capital, un ejemplo clásico lo constituyen las exportaciones de productos elaborados con materias primas del país.

1.3.2.3 Impuestos Reales y Personales:¹⁶

Impuestos Reales.- Son aquellos que directamente gravan un objeto o hecho prescindiendo de la situación de su titular. Este tipo de impuesto grava a las personas sin tomar en cuenta sus propias características personales, no admiten ningún tipo de descuento ni tampoco se preguntan los gastos de las personas para medir la riqueza y están en relación con el concepto de impuesto indirecto.

Impuestos Personales.- Son los que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva por ejemplo el impuesto sobre la renta personaliza este impuesto se calcula mediante la observancia de la riqueza y sus gastos; constituye en un impuesto directo.

1.3.3 Finalidad de los impuestos

Según Guzmán Díaz, la finalidad de los impuestos es satisfacer las necesidades colectivas, es decir; se utilizan en obras para el bienestar social, aunque también pueden

¹⁵Erika Franco, *Alternativas de Reforma Tributaria*, p.17.

¹⁶Adriana Díaz Guzmán, *Análisis de los Efectos Económicos en los Impuestos en el Ecuador*, Loja, Tesis de Grado Universidad Técnica Particular de Loja, 2012, p.20

tener fines fiscales, extrafiscales y mixtos.

- **Fines Fiscales:** Se refiere a aquellos impuestos que mediante su recaudación se financian las necesidades de la colectividad generadas por la prestación de servicios públicos.

- **Fines extrafiscales.-** Consiste en aplicar un impuesto para financiar gastos generados por el consumo de ciertos productos que a futuro pueden producir daños a la salud pública o contribuir a algún otro tipo de interés colectivo como por ejemplo el ICE.

- **Fines Mixtos.-** Puede ser establecido con el propósito de cumplir fines fiscales y extrafiscales que dependiendo de las circunstancias sea necesario aplicar.¹⁷

1.4 EL SISTEMA TRIBUTARIO

Ferreiro Lapatza, remitiéndose a su vez a varios autores, señala que cuando hablamos de sistema tributario nos referimos a un conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, ya que cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario; el cual, implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición.¹⁸

Troya Jaramillo manifiesta que “El sistema tributario de un país comprende el conjunto de tributos vigentes a determinada fecha”¹⁹

“Un sistema tributario es un conjunto sistemático e interrelacionado de impuestos que rige un país en un momento determinado, administrado por una serie de instituciones que garantizan la justicia en la aplicación de los tributos”²⁰

El sistema tributario no solo se refiere al conjunto sistematizado de gravámenes

¹⁷ Adriana Díaz Guzmán, *Análisis de los Efectos...*, p.16-17

¹⁸ José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 10.

¹⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *La evolución del sistema tributario del país a partir de 1830*, Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador 1830-1980, Segunda Parte, Quito, Corporación Financiera Nacional, 1980, p. 233.

²⁰ Enrique Langa, *Diccionario de Hacienda Pública*, Madrid, Ed. Pirámide 1990.

sino que también está integrado por una serie de principios y relaciones institucionales que son los que le permiten materializar y dar cumplimiento efectivo a sus cometidos que pueden resumirse en: favorecer el crecimiento económico, estimular la inversión y proveer los recursos necesarios para el financiamiento del presupuesto del Estado.

1.4.1 Características de un buen Sistema Tributario

Según Stiglitz, los impuestos son inevitablemente dolorosos por lo tanto el diseño de un sistema tributario siempre ha sido objeto de controversias, por decirlo de la forma más sencilla a todas las personas les gustaría pagar menos impuestos, por lo tanto los Gobiernos pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado lineamientos que debe cumplir un buen sistema tributario, a decir:

1. ***Eficiencia económica:*** el sistema tributario no debe ser distorsionador, es decir; no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
2. ***Sencillez administrativa:*** el sistema tributario debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
3. ***Flexibilidad:*** Debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
4. ***Responsabilidad política:*** Debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar que está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias, es decir; el sistema tributario debe ser transparente.
5. ***Justicia:*** Debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.²¹

En tanto que Villegas resume los requisitos de un sistema tributario racional como sigue:

1. ***Desde el aspecto fiscal:*** los tributos deben ser productivos, originando un rendimiento

²¹ Joseph Stiglitz, *La Economía del Sector Público 3ra Edición*, Barcelona, Antoni Bosh, 2000, p.483

- suficiente tanto en épocas normales como anormales.
2. ***Desde el punto de vista económico:*** el sistema ha de tener la flexibilidad funcional suficiente a efectos de servir como instrumento de promoción económica, sin trabar la producción nacional.
 3. ***Desde el aspecto social:*** los gravámenes deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente, y corresponderá que se los distribuya equitativamente entre los habitantes, según su capacidad contributiva.
 4. ***Desde el aspecto administrativo:*** es menester que el sistema sea lo más simple posible, proporcionando certeza en el modo de pago, lugar y fecha, etc.; que el pago resulte cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente esté en mejores condiciones económicas, y que el fisco recaude sus tributos con el menor costo posible.²²

En general, un buen sistema tributario debe estar diseñado de forma que satisfaga los requisitos de equidad en la distribución de la carga tributaria, eficiencia en el uso de los recursos y facilidad de administración. Asimismo es importante señalar que no necesariamente producen mayor recaudación los altos gravámenes; muchas veces, la disminución de las alícuotas tributarias incrementa la recaudación, debido a que puede constituir un estímulo para que más personas se dediquen a las actividades sobre las cuales recaen los tributos cuyo importe se redujo y sobre todo porque un tributo de monto elevado puede tentar a la evasión, en tanto que uno de monto bajo incentiva al cumplimiento.

1.4.2 HISTORIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO

Según un estudio realizado por el Centro de Estudios Fiscales del SRI el sistema tributario ecuatoriano, como muchos de la región, no ha sido una herramienta trascendental

²² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p.516-17.

de la política fiscal durante el siglo XX. La falta de decisión política; la poca cultura de la población en la materia; y, las fuertes presiones de los grupos económicos, fueron determinantes para que en Ecuador perduren Administraciones Tributarias con poco prestigio, con escasa capacidad de control que buscaban solucionar sus debilidades mediante un marco legal poco simplificado que favorecía a la evasión y a la elusión tributaria. El estudio realizado se dividió en cuatro décadas, donde se describe de forma breve las condiciones económicas y de la estructura fiscal existente en aquel entonces.

1.4.1 Década de los 50 -60

Aunque a partir de 1925 se inicia un proceso de reformas tributarias en Ecuador, no es sino hasta 1950 que se registran grandes cambios en este ámbito. La década de los 50-60 se caracterizó por un sistema tributario poco evolucionado que trató de estructurarse bajo las reformas propuestas por la Misión Técnica de las Naciones Unidas, sin embargo y pese a que las reformas propuestas no contribuyeron para cambiar drásticamente el sistema, existieron leves cambios para simplificar la Administración Tributaria.

En aquella época se encontraba que el sistema tributario venía adoleciendo de tres principales deficiencias que dificultaba tener una administración tributaria eficiente: a) Multiplicidad de gravámenes que dificultaban la regulación y recaudación; b) Evasión de impuestos; y, c) Deficiente sistema de fijar y recaudar los gravámenes.

Para tratar de solucionar estos problemas el Gobierno Nacional solicitó la ayuda a la Misión Técnica de las Naciones Unidas, en base al proyecto de Ley del Impuesto a la Renta elaborado por esta misión, se promulgó una nueva Ley de Impuesto a la Renta en 1962, cuyos aspectos a destacar fueron: a) Cambio en la incidencia del peso tributario a favor del contribuyente de menores ingresos mediante la introducción de nuevas rebajas; b)

Consolidación de las diferentes tasas impositivas vigentes en una sola; c) Clasificación de las rentas según el origen de los ingresos; d) Consolidación de los múltiples impuestos que gravaban al mismo acto y se ordenó la legislación transformándola en uno solo cuerpo.

En conclusión, las décadas de los cincuenta y sesenta fueron exitosas en el ámbito tributario comparadas con el panorama tributario existente antes de aquellos años. Casi en todos los años se obtuvieron crecimientos en la recaudación, llegando a registrarse incrementos de hasta 8% anual; dichos crecimientos fueron producto de varios aspectos: la articulación del comercio exterior, las reestructuraciones en el campo de las leyes tributarias y una mejora en el control y la administración.²³

1.4.2 Década de los 70

Tras el descubrimiento del yacimiento petrolífero de Lago Agrio en la Amazonía ecuatoriana y el inicio de las exportaciones de crudo en agosto de 1972, el aparato productivo nacional se desarrolló a gran velocidad, esto permitió generar ahorro interno, reservas internacionales e inversión, así como grandes niveles de crecimiento económico, a éstos se sumaron diversos factores asociados al mercado internacional como el incremento en los precios del petróleo que incentivaron la explotación y exportación de este recurso.

El notable crecimiento y desarrollo económico de la década de los 70 tuvo también sus implicaciones sobre el sistema impositivo ecuatoriano; si bien existieron reformas a la estructura tributaria del país que simplificaron de alguna manera sus procesos, el auge económico postergó los cambios radicales que necesitaba el sistema.

Entre los aspectos más representativos del sistema tributario para los años 70 encontramos que: a) Las escalas del impuesto a la renta cobrado a personas naturales se

²³ Diana Arias y otros, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, Centro de Estudios Fiscales del SRI, p.86-98, en www.cef.sri.gov.ec, 08-10-2012

mantuvieron estáticas hasta 1981, del 10% al 42% en 9 tramos de ingreso; en tanto que el impuesto aplicado a las personas jurídicas constituyó el 20% sobre la utilidad gravable para empresas nacionales y el 40% para las que contaban con capital extranjero; b) En 1970, el Impuesto a las Ventas fue reemplazado por el Impuesto a la Producción y Ventas, el cual diferenciaba su tarifa a la transacción de bienes y prestación de servicios; c) Entre 1972 y 1976, la política tributaria se orientó a aliviar la carga impositiva, mediante el incremento de las rebajas y deducciones para las Personas Naturales; d) Como punto de partida para la unificación y esquematización de la política tributaria se expende por Decreto Supremo en Diciembre de 1975 el Código Tributario, que planteó la normativa para la regulación de las relaciones jurídicas, obligaciones tributarias y administración de los impuestos existentes.

En conclusión durante la época de los setenta y según las puntualizaciones anteriores, no existieron cambios sustanciales en el ámbito de reforma y estructura tributaria, a excepción de la expedición del código tributario; esto debido a la enorme cantidad de excedentes como consecuencia del ingreso del Ecuador a la época de bonanza petrolera, hecho postergó los cambios que requería el sistema tributario.²⁴

1.4.3 Década de los 80

Si bien en la década de los setenta el Ecuador experimentó un efecto ingreso que provocó un aumento considerable del tamaño de Estado, los años ochenta se caracterizaron por seguir con el mismo vicio de incrementos en el gasto, pero con la diferencia de que en los años ochenta el financiamiento fue escaso debido a que el petróleo que tuvo precios promedio de 1980 a 1985 de 30 dólares por barril, para luego registrar un precio promedio

²⁴ Diana Arias y otros, *Op. Cit.* 98-108.

de 14 dólares por barril de 1986 a 1989, a esto sumado la destrucción del oleoducto en 1987 que paralizó la producción de petróleo por 6 meses.

En el campo tributario, para 1980 la diversificación de impuestos continuaba siendo importante, lo que dificultaba la recaudación y el control, a más de los impuestos principales como el Impuesto a la Producción y Ventas y el Impuesto a la Renta, existían más de cien impuestos pequeños que su recaudación representaba un ingreso marginal. La mayor parte de los años ochenta se mantuvo la estructura impositiva de la década anterior con algunos cambios pequeños hasta la gran reforma de 1989.

Entre las principales reformas que se dieron durante la década de los 80 tenemos: a) La tarifa del impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios (ITM) en 1983 pasó de 5% a 6% y en 1986 alcanzó el 10%; b) En 1988 nace el concepto de “Pequeño Contribuyente”, el cual trataba de aplicar una tarifa fija a aquellos contribuyentes que registraran ventas menores a un millón de sucres durante el año; c) El Impuesto a la Renta de Sociedades mantuvo su estructura poco simplificada, donde se distinguía entre las sociedades jurídicas, sociedades de personas y sociedades de capital, mientras que el Impuesto a la Renta de Personas Naturales se clasificaba entre impuestos progresivos, proporcionales y adicionales que tenía un rango de tarifa del 8% al 40%; d) En 1983 se crea el impuesto a los consumos selectivos que fue el origen del ICE y que gravaba a bienes suntuarios como las armas de fuego, caballos de raza y bisutería.

La Gran Reforma de 1989

A finales de 1988 el gobierno decidió impulsar una reforma que ayudara a reducir el déficit fiscal; este proceso contemplaba dos fases la reforma administrativa y la reforma de estructura tributaria. La reforma administrativa fue aprobada a finales de 1988 e incluyó la simplificación de los formularios para las declaraciones, la eliminación de cerca de cien

impuestos menores que reportaban ingresos mínimos al fisco, el incremento de las sanciones y de las multas, entre otros aspectos.

La reforma de la estructura tributaria fue aprobada 1989 con la expedición de Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el R.O. 341 del 22 de diciembre de 1989, ésta reforma buscó la simplificación del sistema tributario mediante la consolidación del sistema a través de los tres grandes impuestos Renta, IVA e ICE; disminución de las tasas del impuesto a la renta personal en un rango del 10% al 25% y disminución de exenciones y deducciones; se impone la tarifa única de impuesto a la renta de sociedades en el 25%; se fortaleció el régimen de sanciones mediante el aumento de las multas y la imposición de intereses mayores a las tasas de mercado; implantación del IVA en sustitución del ITM donde se mantuvo la tarifa del 10% pero se amplió la base tributaria; se cancela el impuesto a los consumos selectivos y se da paso a la creación del ICE donde se agruparon los impuestos a los cigarrillos, gaseosas, licores, entre otros rubros.

En conclusión, la caída del precio del petróleo provocó una escasez de recursos para el Fisco; en ese momento el Estado volvió la mirada a la fuente más segura y estable de ingresos, los impuestos; sin embargo faltó un verdadero compromiso político para reestructurar a la administración tributaria, no existieron mecanismos para ampliar la base de los contribuyentes ni mejorar los mecanismos de control es así que la evasión y elusión fiscal para esos años estaba generalizada, los años ochenta se caracterizaron por el incremento del peso sobre los tributos indirectos ya que esta estrategia era más fácil de implementar y generaba mayor cantidad de recurso, además se hicieron intentos por

simplificar el sistema con la eliminación de impuestos menores y una serie de reformas que concluyeron con la gran reforma de 1989 que sería el inicio del actual sistema tributario.²⁵

1.4.4 Década de los 90

Los primeros años de la década de los noventa transcurrió con ligeros cambios, entre los principales hechos en el ámbito tributario tenemos que: a) Organización de la DGR dotándole de autonomía institucional; b) Se emitió procedimientos para notificación de omisos y clausuras, auditoría dirigida, formularios y actas de determinación, cálculo de intereses; c) Se estableció el sistema de declaraciones sustitutivas; d) En 1999 la tarifa del IVA se incrementó al 12%; y e) Se instituyó el Impuesto a la Circulación de Capitales que reemplazó al Impuesto a la Renta.

En cuanto a la composición de la recaudación del Ecuador en la década de los 90, los impuestos indirectos como el IVA y el ICE representaban más del 50% de la recaudación, mientras que los impuestos directos como el Impuesto a la Renta y a los vehículos tenían una participación de aproximadamente un 30%.²⁶

Para los autores Manyá Orellana y Ruíz Martínez, si bien la reforma de 1989 trazó líneas importantes para la década de los noventa, el aumento de la recaudación no fue el esperado, pues pese a lo acertado de las reformas estructurales efectuadas, la debilidad del sistema y la poca credibilidad de los contribuyentes en la labor de la Administración Tributaria descartaron cualquier posibilidad de éxito..

Pese a que existieron reformas intermedias hasta la de 1997, ninguna de ellas logró romper con la tendencia en la recaudación, ni cambiar la percepción que sobre la DGR tenía la ciudadanía, fue con la creación de Servicio de Rentas Internas, en la Ley N°41 publicada

²⁵ Diana Arias y otros, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, p.108-117.

²⁶ Diana Arias y otros, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, p.119-122.

en el R.O. 206 del 2 de diciembre del 1997 que se dio un cambio radical en cuanto a la forma tradicional de gerencia en la Administración Tributaria, cambios que tuvieron resultados exitosos en términos de la recaudación, es así que la década cerró con el 8.3% de carga tributaria respecto al PIB en comparación del 5.3% con el que se contaba en 1990. Los aspectos más relevantes que incidieron en este cambio se pueden resumir en dos líneas de acción: en la parte administrativa y en las reformas al modelo tributario.

En la parte administrativa se hicieron importantes inversiones en infraestructura y capital humano; se efectuó una reingeniería de procesos adecuando los mismos de acuerdo a estándares de eficiencia y; se mejoraron los sistemas de control a través de controles extensivos, intensivos y de facturación.

Sobre las principales reformas al modelo tributario podemos citar: a) La implantación del Impuesto a la Circulación de capitales, impuesto reconocido como de fácil recaudación; b) Reducción de las exoneraciones y deducciones en el impuesto a la renta y reducción de exoneraciones en el IVA; c) Se creó el sistema de facturación, elemento clave para el control; d) Se creó la figura de los precios de transferencia.²⁷

Para concluir, se puede señalar que la reforma de 1989 trazó a líneas sólidas para la década posterior, sin duda el sistema había mejorado, pero aún no era suficiente como para romper con la tendencia en la recaudación ni para disminuir los altos niveles de evasión y elusión, y la poca conciencia social de la población respecto a los impuestos, a estos hechos se les suma la percepción negativa que tenía la ciudadanía hacia la gestión de la Dirección General de Rentas, es solo a partir de 1997 con la creación del Servicio de Rentas Internas cuando el sistema tributario ecuatoriano da un cambio radical.

²⁷ Marlon Manyá Orellana y Miguel Ruíz Martínez, *Tax Ecuador 2010*, p.38-39.

1.4.3 El Sistema Tributario a partir del año 2000

A partir del 2007 y con el Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre del mismo año, entra en vigencia la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria que marca el inicio de una serie de reformas, que buscan fortalecer el cobro de impuestos directos persiguiendo así la progresividad que debe seguir un buen sistema tributario; un análisis sobre políticas económicas publicado por la Escuela Politécnica Nacional, sostiene que la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador pretende que el sistema tributario se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social; por ese motivo la Administración Tributaria busca aumentar la presión fiscal, primando los impuestos directos respecto a los indirectos y los progresivos respecto a los proporcionales y regresivos, así como reducir la evasión y la elusión tributarias.”²⁸

En el entorno de una búsqueda de equidad tributaria a raíz de la promulgación de la reforma de diciembre del 2007 y las posteriores reformas, se busca aumentar el grado de participación de los impuestos directos, pero esta debilidad tributaria no puede ser abordada tan solo con medidas legales de control, con fuertes sanciones económicas y penales, debido a que en parte obedecen a una cultura tributaria históricamente débil e inexistente, y que con la creación del SRI, recién se ha podido ir cultivando; sino que involucra también el compromiso del gobierno central, empresarios y actores económicos diversos, que mediante el sinceramiento y transparencia de las actividades económicas.

1.5 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

28 Escuela Politécnica Nacional, *Políticas Económicas*, p. 8, en <http://aula.virtualepn.edu.ec>, 30-10-2012

Jarach, considera principios tributarios a “[...] aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”.²⁹

Todos los Estados sin excepción, necesitan de la contribución de sus habitantes para poder cumplir con su fin supremo, dichas contribuciones se consiguen por medio de la imposición de tributos, el Estado tiene poder tributario por medio del cual se crean tributos y se exige el cumplimiento de la obligación tributaria, pero es necesario que se establezcan límites a este poder de imperio a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes.

En la mayoría de Estados modernos los principios tributarios se encuentran establecidos en la Constitución, este hecho se debe a que de acuerdo a la pirámide jurídica, los principios deben orientar y regir el ordenamiento jurídico tributario, al respecto Queralt afirma que: “Precisamente, de la ubicación de esos principios en un precepto constitucional procede su particular eficacia y valor normativo, irradiándose sobre el resto del ordenamiento tributario”³⁰

Enfocándonos a los principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador del 2008 exhorta: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

1.5.1 Principio de Generalidad

El principio de generalidad, como lo señala Casás, consiste en que todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su

²⁹ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1999, p. 297.

³⁰ Martín Queralt, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 106.

capacidad contributiva³¹; Sainz De Bujanda, aclara que no significa que todos deban pagar tributos, sino que deben hacerlo aquéllos con la necesaria capacidad contributiva que se refleja en la realización de los hechos imposables establecidos en la Ley.³²

El principio de generalidad está relacionado con los de igualdad y equidad, pues hace referencia a que los tributos deben alcanzar a todas las personas que tienen capacidad contributiva, es decir; que nadie se vea exonerado del pago por privilegios personales, de clase o etnia a fin de salvaguardar la igualdad y equidad del sistema tributario

Sobre los límites del principio de generalidad, García Vizcaíno manifiesta que “El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios...y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.... La generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra,”³³ por ende la generalidad se ve amenazada por figuras tales como las exenciones, por lo que es necesario que éstas se otorguen con el propósito de alcanzar una efectiva justicia social o de promover ciertas actividades en busca del desarrollo de determinados sectores.

1.5.2 Principio de Progresividad

“El principio de progresividad que establece que no solamente los integrantes del Estado que tengan capacidad contributiva han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto, así mientras más grande es la operación o negocio gravado la tarifa aplicable para cuantificar la obligación es progresivamente mayor como en el caso del impuesto a la

³¹ José Oswaldo Casás, *El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado, Notas preliminares en torno de la justicia tributaria*, en García Noboa César, *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 254.

³² F. Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993, p. 104.

³³ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario.....*, p.279

renta.”³⁴

Respecto al principio de progresividad Plazas Vega sostiene que “El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.”³⁵ y por su lado Patiño Ledesma señala “Hay autores que sostienen que la progresividad, no sería un principio de justicia sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio a favor de los ineficientes. Considero, respetando cualquier otro criterio, que la proporcionalidad como la progresividad es fundamental dentro del sistema tributario, porque hace efectivo un concepto que es parte de la vida social: la solidaridad; y en ese sentido la ley debe incluir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos, como único medio, para posibilitar, en nuestras comunidades, un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza.”³⁶

La progresividad tributaria refleja un concepto político más claro que los demás, debido que se busca un sistema tributario sea social y económicamente más justo y equitativo, pues implica que la carga tributaria sea soportada por aquellos que mayores recursos poseen; es preciso señalar, que la progresividad se vincula estrechamente con la capacidad contributiva que busca que los tributos no solo sean proporcionales sino que sean progresivos para de esta manera lograr que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva satisfagan mayores obligaciones tributarias.

1.5.3 Principio de Eficiencia

A decir de Vallejo Aristizábal el principio de eficiencia, con un fuerte contenido económico, puede ser entendido como una asignación económica que no puede ser

³⁴Hugo Monteros Paladines y otros, *El Derecho...*, p.31

³⁵Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Temis, Bogotá, 1998, p. 9.

³⁶Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Loja, Editorial UTPL, 2004, p. 28.

reemplazada por otra que mejore la situación relativa de algún individuo sin empeorar la de otros. En el ámbito tributario, esto quiere decir que se debe procurar que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos; se busca que los impuestos no sean distorsionadores y que por sí mismos no influyan en las conductas socioeconómicas de los contribuyentes. Sin embargo, como señala el propio Stiglitz, todos los impuestos afectan la conducta económica. La aplicación práctica de este principio resulta difícil, considerando que por regla general los tributos más justos resultan más complejos de administrar y por tanto suelen resultar menos eficientes desde la perspectiva económica, por sus debilidades en materia de recaudación y por sus afectaciones en la presión fiscal indirecta.³⁷

Existen dos posiciones con respecto al principio de eficiencia introducido a nivel Constitucional. La primera, causa algún problema pues se considera que se contrapone en cierta medida con principios como el de progresividad, equidad e igualdad así lo manifiesta Lewin Figueroa “El principio de la eficiencia es más de carácter técnico tributario que político y, posiblemente por esa razón, no está contemplado en la mayoría de Constituciones de los respectivos países. El concepto de eficacia y su conflicto o relación con la equidad, son aspectos centrales en los estudios relacionados con las corrientes de pensamiento acerca de la relación entre el Derecho y la Economía.”³⁸

La segunda posición planteada por Bravo Arteaga, en cambio sostiene que la introducción de este principio a nivel constitucional si era necesario, pues miran la eficacia en el sentido que los impuestos son eficaces si procuraran al Estado la mayor recaudación posible con los menores costos; ya que un impuesto que demande un excesivo gasto y deje un beneficio marginal, no es eficiente; es claro entonces que para que se cumpla el

³⁷ Sandro Vallejo Aristizábal, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, ponencia presentada en el Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario N°11, Cuenca, Septiembre 2009, p.6, en www.iedt.org.ec/index.php, 07-04-2012

³⁸ Juan Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era edición, Bogotá, Legis, 1999, p. 117.

principio de eficiencia, el costo de administración del tributo no puede ser desproporcionado con su producto final.³⁹

Para concluir, el principio de eficiencia se puede enfocar en términos económicos que se refiere al costo-beneficio en la recaudación, es decir que el costo sea el menor posible tanto para el sujeto activo como pasivo, y en términos de eficiencia administrativa se puede traducir con la eficiencia de recurso humano y tecnológico con que cuente la institución encargada de gestionar los tributos.

1.5.4 Principio de Simplicidad Administrativa

Villegas refiriéndose al principio de simplicidad administrativa manifiesta: "el principio se refiere a la simplicidad, claridad y sencillez que deben tener las normas jurídicas tributarias"⁴⁰ como el mecanismo de cobro de los tributos. Esta simplicidad debe reflejarse en la accesibilidad y facilidad que debe brindar el sistema tributario al contribuyente para que éste pueda cumplir con sus obligaciones fiscales.

Para Vallejo Aristizábal la simplicidad administrativa es un elemento esencial que rige el quehacer administrativo en general y tributario en particular. A decir de Stiglitz, este se refiere a que debe ser fácil y económico administrar los impuestos, aun considerando que la administración tributaria de por sí tiene un costo alto por el nivel de especialización y tecnología que requiere. Su importancia radica en buscar los mecanismos más ágiles para el ejercicio de sus facultades de la administración tributaria, que condiciona el quehacer de sus funcionarios y guarda relación con lo que se denomina la presión fiscal indirecta, que representa los costos que debe asumir el contribuyente por efecto del sistema tributario, pero que no forman parte de la recaudación fiscal. Es menester citar la estrecha relación

³⁹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales de Derecho Tributario*, Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, .118

⁴⁰Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 524.

que guardan los principios de simplicidad administrativa con aquel de eficiencia.⁴¹

En resumen la simplicidad administrativa tiene que ver con el proceso tributario para dar cumplimiento a este principio la Administración Tributaria debe adecuar sus procedimientos con elementos sencillos y amigables con el contribuyente para de esta manera incentivar el cumplimiento de las obligaciones.

1.5.5 Principio de Irretroactividad

En materia tributaria el principio de irretroactividad tiene dos aplicaciones. En primer lugar las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general rigen exclusivamente para el futuro según el Art.11 del Código Tributario que expresa: “Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”

En segundo lugar, las normas tributarias penales, es decir aquellas referentes a delitos, contravenciones y faltas reglamentarias rigen también para el futuro, pero excepcionalmente tendrán efecto retroactivo de acuerdo al Art.3 y 311 del Código Tributario Art. 3.- “[...] No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.” Art. 311.- “Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan

⁴¹ Sandro Vallejo Aristizábal, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, p.6.

sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.”

En la Constitución de 1998, el artículo 257 preveía tanto el principio de legalidad, como el de irretroactividad, señalando que "Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes". Únicamente con la última frase, quedaba esclarecido, que sí era posible dictar normas retroactivas, siempre y cuando beneficien al contribuyente, sin embargo en la Constitución actual no se precisa la retroactividad de las leyes tributarias, lo que genera dudas al respecto a la aplicación de los Arts. 3 y 311 del Código Tributario, las que podrían ser subsanadas mediante una regulación constitucional expresa.

1.5.6 Principio de Equidad

Uno de los problemas más arduos es determinar en qué medida cada persona debe contribuir con el pago de tributos, al logro de ese bienestar general que constituye el objetivo fundamental del Estado, entonces el consenso general es que cada individuo debe contribuir en una proporción justa y equitativa. La equidad tributaria no significa pagar tributos exactamente iguales, es decir que cada persona tribute la misma cantidad, la equidad tributaria tampoco significa igualdad matemática, sino que consiste en un trato igual para circunstancias iguales y en un trato desigual ante circunstancias desiguales.

Vallejo Aristizábal manifiesta que, es necesario aclarar que un sistema tributario debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos. Desde la perspectiva económica tributaria, existen dos acepciones distintas sobre el alcance de la equidad. La

equidad horizontal que se refiere a que quienes están en situaciones objetivas similares reciba un tratamiento similar, es decir evitando cualquier tipo de discriminación por razón de raza, sexo, edad, etc. La equidad vertical, por su parte, se refiere a que quien se encuentra en mejores condiciones pague más que quien está en condiciones inferiores, esta guarda relación con el concepto de progresividad. La equidad vertical, se califica sobre la base de tres aspectos: mayor capacidad de pago; mayor nivel de bienestar económico y quien recibe mayores prestaciones del estado. Esto presenta una serie de dificultades para los analistas, pues no deja de tener una carga subjetiva el concepto de bienestar, y como debe medirse.⁴²

De lo manifestado se puede entender a la equidad como el hecho de que quien se encuentre en un mismo supuesto deberá pagar un mismo tributo, y que quien posee una capacidad contributiva diferente no se encuentra en un mismo supuesto por lo tanto la única excepción para admitir un trato desigual, es la capacidad contributiva. Cabe mencionar que la equidad está estrechamente relacionada con otros principios tributarios así lo sostiene García Vizcaíno “La proporción justa o equitativa de los tributos (principio de equidad) se halla indiscutiblemente ligada, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.”⁴³

1.5.7 Principio de Transparencia

Villegas señala que para cumplir con el principio de transparencia tributaria, la ley debe cumplir con varios postulados entre los que nombra: Sujeto pasivo, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que producen frente a una actuación ilegal de la Administración. El cumplimiento del principio exige que estos

⁴² Sandro Vallejo Aristizábal, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, p.7

⁴³ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*....., p.49

datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos, otro elemento importante, a los fines de este principio es la difusión de las normas.⁴⁴

Para Altamirano, el principio de transparencia, dirigido tanto a las normas como a la administración tributaria en general, implica una rendición de cuentas periódica y clara, no sólo de lo recaudado sino también del gasto público, es decir, en lo que se utilizó los recursos provenientes del pago de tributos. Sin duda alguna, la intención del constituyente, al incluir este principio, fue el obligar a la administración a crear los mecanismos idóneos para informar a los contribuyentes del destino final de sus aportes, logrando así, transparentar el proceso y dar certeza a la ciudadanía sobre el gasto público.⁴⁵

A decir de Vallejo Aristizábal el principio de transparencia es complementario al principio de simplicidad administrativa y este guarda relación con el principio general de la Seguridad Jurídica que ha sido ampliamente desarrollado y sobre el cual resulta interesante la mención que hace el tratadista Gerardo Ataliba,⁴⁶ quien manifiesta que la transparencia se plasma a través de: La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal; la certeza del Derecho; el consentimiento en la formación de la ley; la representatividad de los gobernantes; la lealtad del Estado; la previsibilidad del Derecho, la protección de la confianza y la interdicción de la arbitrariedad.⁴⁷

⁴⁴ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas...*, p. 525.

⁴⁵ Fabián Altamirano, *Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, Revista Novedades Jurídicas Número 31, Ediciones Legales, Quito, Enero 2009, p. 10.

⁴⁶ Citado por Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, p.6

⁴⁷ Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, p.6

La gestión administrativa como actividad dirigida al servicio de la comunidad, debe imponer un sistema de control y de resguardo público, esto entraña reconocer la necesidad de un control constante sobre el actuar de la administración y la normativa tributaria, es decir; de la aplicación del principio de transparencia, el cual en suma, supone una garantía para todos los individuos.

1.5.8 Principio de Suficiencia Recaudatoria

El cobro de tributos, significa para el Estado, uno de los mecanismos más importantes para la recaudación de recursos para el sostenimiento de su estructura e inversión gubernamental. Es de interés general no sólo que la transparencia sea un elemento fundamental en el sistema tributario o que tanto el cobro, como el gasto sea eficaz y equitativo, sino también que la tributación sea, el instrumento efectivo para dotar a las arcas fiscales de los fondos suficientes para desempeñar su labor básica.

El principio de suficiencia recaudatoria consiste en que el conjunto de impuestos debe ser capaz de generar los recursos necesarios para cubrir los gastos del Estado; la tributación en un país debe incrementarse de acuerdo al crecimiento del país, es decir; de acuerdo a este principio, la evolución de los ingresos debe ser coherente con los cambios del gasto, lo cual implica que si existen circunstancias extraordinarias en las que se produce un incremento del nivel del gasto público, el sistema tributario debe ser flexible para satisfacer dicho incremento. Al margen de que se cumpla lo estimado en el presupuesto, o de que se vea una gestión eficiente por parte de la administración tributaria, que sí ha existido, principalmente por parte del SRI en los últimos años al manejar un rango de recaudaciones positivo, la preocupación que surge es que exista una adecuada redistribución de estos recursos a fin de lograr un desarrollo integral y sostenible.

La ausencia de una cultura tributaria a nivel general, imposibilita que la

administración tenga certeza sobre el eficaz pago de tributos por parte de sus ciudadanos y todavía existen altos niveles elusión y evasión tributarias que hasta cierto punto serían el resultado de los altos niveles de corrupción, el mal manejo de los fondos públicos y la desconfianza sobre la verdadera utilización que se le da a los recursos estatales.

Para concluir el análisis de los Principios Constitucionales Tributarios se puede acotar que los Estados a lo largo de su historia necesitan de recursos económicos para poder satisfacer las necesidades básicas insatisfechas de su población y así alcanzar un desarrollo sostenible en el tiempo; uno de los principales ingresos dentro de un país son los tributarios, sin embargo el Estado no puede ejercer su potestad tributaria en forma desmedida y arbitraria en su afán de obtener mayores recursos, esta potestad debe estar limitada y se lo hace a través del establecimiento de principios tributarios que rijan el sistema. En el Ecuador, la Constitución de 1998, vigente hasta el año 2008, señalaba como principios tributarios constitucionales la igualdad, proporcionalidad, generalidad y legalidad; la actual Constitución, además de haber incorporado otros principios jurídicos como son los de progresividad, irretroactividad y equidad, por primera vez ha incorporado también principios de carácter económico y político, como son los de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Citando las palabras del Profesor Brito referidas a los principios constitucionales en su conjunto manifiesta que constituyen “piedras sillares, basamentos firmes del Estado de Derecho, y roca segura para la operación del régimen administrativo”⁴⁸

1.6 EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD

⁴⁸ Mariano Brito “*Principio de legalidad e interés público en el Derecho Administrativo*”, LJU T. 1985, pág. 11.

Si bien el principio de igualdad no forma parte de los Principios Constitucionales Tributarios recogidos en la Constitución del 2008, objeto de la presente investigación; su estrecha vinculación con los mismos especialmente con los principios de equidad y generalidad, requiere un breve análisis de la igualdad que permita un mejor entendimiento de la promulgación de ciertas reformas tributarias.

“ Hay que tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual”⁴⁹ para entender el sentido de la frase citada tomaremos el estudio realizado por González Alarcón; donde manifiesta que la Constitución de la República del Ecuador del 2008, es una Constitución que incorpora las tendencias filosóficas modernas sobre el derecho partiendo del hecho que existe desigualdad en la realidad y que existen grupos vulnerables, en riesgo o en desigualdad para lo cual prevé mecanismos de “igualación” a favor de los desiguales; así por ejemplo tenemos que todas las personas son iguales, ya fueren ecuatorianos, extranjeros, naturales o jurídicas; la Constitución inclusive otorga esta igualdad a favor de ciertas abstracciones creadas por el asambleísta para que tengan capacidad de reclamar sus derechos, así lo son las comunidades pueblos y nacionalidades .

El Art. 11 segundo numeral de la Constitución dispone que el ejercicio de los derechos constitucionales, entre otros, se regirá por el principio de igualdad y lo hace extensivo a sus derechos, deberes y responsabilidades e inmediatamente hace una prohibición extensiva a toda forma de discriminación. Este mismo artículo señala “*El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad*” como podemos observar la norma constitucional incorpora la obligación del Estado de materializar la

⁴⁹ Platón, citado por Robert Alexy “*Teoría de los Derechos Fundamentales*”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 385

igualdad para hacer reales los derechos a favor de aquellas personas que se encuentran en una situación desigual; de esta manera no queda en el enunciado de la igualdad formal (ante la Ley) sino de procurar una igualdad material (real) en la sociedad; debemos entender entonces que la Constitución reconoce formas de desigualdad que obliga a equipararlas a través de las llamadas “acciones afirmativas”.

Otro aspecto importante sobre la igualdad es la diferenciación constitucional respecto de personas y grupos de atención prioritario; es así que a partir del Art. 35 la Constitución hace diferenciación de tratamiento a las personas, pues considera que en algunos casos existen individuos que necesitan no un trato igual, sino prioritario como el caso de las personas adultas mayores, niños y adolescentes, personas con discapacidad, entre otros; estas disposiciones lo que buscan es fomentar la igualdad de desiguales.

Para citar un ejemplo sobre las acciones afirmativas partamos del hecho que la norma constitucional ha validado la situación diferente de los discapacitados; es más lo ha considerado en una situación de desventaja frente a las personas que tienen todas sus capacidades, por lo cual el Estado ha hecho énfasis en procurar que puedan tener iguales oportunidades para incrementar su integración al desarrollo de la sociedad con esta intención se han desarrollado políticas públicas tales como facilidades para su acceso a la educación y empleo; estas son formas de acciones afirmativas que aseguran su igualdad.⁵⁰

1.7 EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD

A decir de Aguirre Castro, el principio constitucional de legalidad es uno de los principios fundamentales sobre los cuales descansa el Derecho Tributario; puesto que

⁵⁰ Hugo González Alarcón, *Análisis del Principio de Igualdad ante la Doctrina y la Jurisprudencia Comparada*, en <http://www.revistajuridicaonline.com>, 15-05-2013, p. 12-16

representa lo que los ingleses llamaron “*without representation no taxation*”, es decir los representantes democráticos del pueblo son los únicos capaces de establecer los tributos, son a los órganos parlamentarios los que las constituciones de los distintos países les otorgan la potestad tributaria -creación de tributos-, mientras que a la administración le corresponde la potestad de imposición -aplicación de los tributos-, así la importancia del principio radica que tanto en la creación como aplicación de los impuestos, tasas y contribuciones especiales debe observarse irrestricto respeto al principio de legalidad.⁵¹

Respecto al principio de legalidad la Constitución señala: Art. 301.- “*Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones*”; Art. 264.- “*Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: [...] 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras*”.

En este mismo esquema el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización en los Arts. 179 y 181 otorga la facultad tributaria a los gobiernos autónomos descentralizados regionales y provinciales para que puedan crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales y provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial. Cabe mencionar que no gozan de facultad tributaria los gobiernos parroquiales rurales.

⁵¹ Pamela Aguirre Castro, “*El Principio Constitucional de Legalidad Tributario y la Facultad Normativa del Servicio de Rentas del Ecuador*” Tesis Maestría Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2009, p. 9

De lo expuesto se puede concluir que el principio de legalidad se ha venido flexibilizando en tanto que solo el impuesto mantiene el principio de reserva de ley, ya que las tasas y contribuciones especiales de mejoras se pueden establecer, modificar, exonerar y extinguir por actos normativos de los gobiernos autónomos descentralizados y municipales por expresa disposición constitucional.

Conforme a esta realidad Troya Jaramillo señala que el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado; que ya no cabe, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos seccionales provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.⁵²

1.8 EL SISTEMA ECONÓMICO SOCIAL Y SOLIDARIO

En los últimos años se han desarrollado graves crisis económicas alrededor del mundo tales como la burbuja inmobiliaria que desencadenó una fuerte recesión para la economía de los Estados Unidos y el mundo; y en la Comunidad Europea que actualmente desencadena un alto nivel de desempleo; ante esta situación miles de personas han realizando fuertes protestas en contra del sistema económico capitalista, surge entonces la necesidad de estructurar un modelo económico más equitativo que construya las bases necesarias para evitar estas afectaciones económicas.

El sistema económico ecuatoriano pasó de ser “social de mercado”, como lo indicaba la Constitución de 1998 en el Art. 244, a “social y solidario” así se establece en la Constitución de la República del 2008 en su capítulo cuarto, artículo 283 sobre Soberanía

⁵² José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo Derecho constitucional tributario ecuatoriano*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 451.

Económica que define al sistema económico como uno de carácter “*social y solidario que reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir [...]*”

Este marco constitucional reconoce y legitima las prácticas y experiencias solidarias de hacer economía y se establecen las condiciones necesarias para propiciar la construcción de un sistema social basado no solamente en el crecimiento económico a toda costa sino acorde a la realidad de nuestros pueblos y en equilibrio con la naturaleza.

Para Coraggio, el término economía social y solidaria puede tener dos significados principales: 1) Es un sistema económico cuyo funcionamiento asegura la base material integrada a una sociedad justa y equilibrada; 2) Es un proyecto de acción colectiva dirigido a contrarrestar las tendencias socialmente negativas del sistema existente, con la perspectiva actual o potencial de construir un sistema económico alternativo.⁵³

Elena Zambrano sostiene que la economía social y solidaria está basada en valores humanos y principios de solidaridad, que propugnan el reconocimiento de la otra persona como fundamento de la acción humana y eje de la renovación de la política, la economía y la sociedad. Incluye al conjunto de actividades y organizaciones de carácter comunitario, asociativo, cooperativo, mutualista y demás formas colectivas creadas para responder a las necesidades de empleo y de bienestar de los pueblos.

⁵³ José Luis Coraggio, “*Economía Social y Solidaria el Trabajo antes que el Capital*, Ediciones Abya - Yala, Quito, 2011, pág. 380 - 381

Conceptualmente, esta economía alternativa se diferencia de la economía de capital por varios motivos: la economía de capital define la riqueza como valor de cambio, no contabiliza en el crecimiento la destrucción de valores de uso ni recursos no renovables, y está centrada en la lógica de la acumulación privada ilimitada. Por su parte la economía social y solidaria está centrada en el valor de uso y en el trabajo humano en sus múltiples formas, combinado con el trabajo de la naturaleza, que busca calidad de vida antes que calidad de posesiones.⁵⁴

Los principios y orientaciones marcadas en la Constitución dieron vida al Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013 desarrollado por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES y que detalla dentro de sus objetivos “Establecer un sistema económico social, solidario y sostenible” mediante 12 estrategias estructurales a saber: democratización (de los medios de producción) y redistribución de la riqueza; sustitución estratégica de importaciones y diversificación de exportaciones, exportadores y destinos; inserción estratégica y soberana en América Latina y el mundo; transformación de la educación superior e inversión en investigación, desarrollo e innovación; consolidación de la conectividad y telecomunicaciones; cambio de la matriz energética; inversión para una macroeconomía sostenible; inclusión, protección y garantía de derechos; conservación del patrimonio y fomento al turismo comunitario; ordenamiento territorial, desconcentración y descentralización; y, finalmente, el poder ciudadano y protagonismo social de todas y todos los ecuatorianos.

⁵⁴ Elena Zambrano, “Economía Social y Solidaria”, artículo publicado en www.miradoreconomico.com/economia-social-y-solidaria, 17-05-2013

CAPITULO II

2. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA

El Impuesto al Valor Agregado, se ha convertido en el principal impuesto de los sistemas tributarios latinoamericanos, desplazando a la imposición sobre la renta; y su importancia se incrementó a medida que los países aumentaron la tasa, ampliaron su base imponible, y mejoraron la administración del tributo. Como una crítica reiterada a este impuesto se ha manifestado su carácter regresivo, esto es; que son pagados en mayor proporción por los sectores de la población de menores ingresos y en medida menor por los de mayores ingresos. A fin de mitigar dicho efecto regresivo, algunos países aplican alícuotas más elevadas a los bienes suntuarios o de lujo, o por el contrario, excluyen del ámbito impositivo o aplican una tasa reducida o la tasa del 0% a los alimentos o medicinas, a servicios como los educación o salud, entre otros.⁵⁵

Como ya se mencionó, el IVA es uno de los principales impuestos indirectos en América Latina, y Ecuador no está fuera de esa realidad, es así; que el IVA es uno de los pilares más importantes del Sistema Tributario Ecuatoriano, que según datos publicados por el SRI a diciembre del 2012 (cifras provisionales sujetas a revisión, en razón que la información no se encuentra totalmente cargada) ; la incidencia de los impuestos indirectos ascendió al 55% del total recaudado, de donde el 88,72% proviene del Impuesto al Valor Agregado; de éstas cifras se concluye que el IVA constituye el impuesto de mayor recaudación para la Administración Tributaria y por lo tanto la trascendencia que mantiene en el financiamiento del Presupuesto Nacional.

⁵⁵ Darío González y otros, *Sistemas Tributarios de América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales de España, 2009, p.183-186, en www.eurosocalfiscal.org , 31-12-2012

2.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al Valor Agregado está regulado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno – LORTI en el Título Segundo, en los artículos del 52 al 74 y el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Título Segundo del Art. 140 a Art 196, de donde se han extraído en forma general los principales conceptos que se presentan en los párrafos siguientes.

2.1.1 Definición y Características

2.1.1.1 Definición: “El Impuesto al valor agregado IVA es un impuesto indirecto que grava al valor añadido en cada fase del proceso de producción y distribución y se genera el momento de realizar la transacción de bienes y servicios. Desde un punto de vista económico es considerado como un impuesto regresivo ya que la tasa que se paga por este impuesto es la misma independientemente del nivel de ingresos de las personas que compran el producto o adquieren el servicio.”⁵⁶

A decir del autor Bustos; la esencia del IVA radica en que es un tributo cuyo mecanismo permite utilizar como crédito el impuesto pagado por los insumos adquiridos para descontar el impuesto cobrado, es decir; que si bien se exige a los vendedores que cargue el impuesto sobre sus ventas, se puede deducir los impuestos cargados sobre los insumos adquiridos.⁵⁷

2.1.1.2 Características: A decir de Dino Jarach, citado por López Martínez; el Impuesto al Valor Agregado presenta las siguientes características:

- “El IVA es un impuesto indirecto.
- Es un impuesto real, ya que no tiene en cuenta la realidad o capacidad económica

⁵⁶ Escuela Politécnica Nacional, *Políticas Económicas*, p. 8.

⁵⁷ Javier Bustos, *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*, Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007, p. 25-26

- Es un impuesto neutral, pues grava las ventas en todas las etapas con una tarifa uniforme.
- La característica principal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es que constituye un tributo plurifásico no acumulativo.
- El IVA presenta un efecto de regresividad frente a los ingresos totales, ya que al tener una misma tarifa afecta en mayor grado a pobres que a ricos.”⁵⁸

En adición a lo manifestado Rivero manifiesta que el IVA se caracteriza por ser un gravamen nacional, coparticipable y plurifásico. Pese a esta última característica, incide una sola vez en el precio de los bienes o servicios.⁵⁹

En términos generales el IVA es un impuesto indirecto, real, regresivo, neutral y plurifásico que grava al consumo y que tiene que ser satisfecho por las personas en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado del producto, así como sobre la prestación de servicios.

2.1.2 Objeto

El Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en adelante LORTI; respecto al objeto del impuesto establece que el IVA grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados.

En el Art. 53 del mismo cuerpo legal, proporciona el concepto de transferencia para efectos de aplicación del impuesto y la define como todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes

⁵⁸ Carmen del Rocío López Martínez, Op. Cit., p. 24

⁵⁹ Susana Rivero, El impuesto al Valor Agregado Manual Práctico, Buenos Aires, Ediciones Desalma, 2000, p. 1

muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, y aclara que se entiende también como transferencia a la venta de bienes muebles de naturaleza corporal, que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; así como al uso o consumo personal de los bienes muebles.

2.1.3 Hecho Generador

El IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios; el Art. 61 de la LORTI dispone que el hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

Transacción	Hecho Generador del IVA
1. Transferencias locales de bienes al contado o a crédito	El momento de la entrega del bien o del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero
2. Prestación de servicios	El momento en que se preste efectivamente el servicio, o el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente.
3. Prestación de servicios por avance de obra o etapas	Se verificará el hecho generador con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa
4. Uso de consumo personal de bienes objeto de su producción o venta	Fecha en que se produzca el retiro de los bienes
5. Introducción de mercadería al territorio nacional	En el momento de su despacho por la aduana
6. Transferencia de bienes o prestación que se adopten en la forma de tracto sucesivo.	Al cumplirse las condiciones para cada periodo
Nota: En las transacciones 1, 2, 3 y 6 obligatoriamente se deberán emitir los respectivos comprobantes de venta.	

2.1.4 Sujetos

2.1.4.1 Sujeto Activo: En forma general el Art. 23 Código Tributario define al sujeto activo como “el ente público acreedor del tributo”; en forma específica en el Art. 62 de la

LORTI establece que “el sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).⁶⁰

2.1.4.2 Sujeto Pasivo: El Art. 24 del Código Tributario define al sujeto pasivo como: “La persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.”

El Art. 63 de la LORTI señala que se considera sujetos pasivos del IVA:

- a. En calidad de contribuyentes: Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y en calidad de agentes de percepción las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes o presten servicios gravados con una tarifa.
- b. En calidad de agentes de retención: Los contribuyentes especiales; las empresas emisoras de tarjetas de crédito; las empresas de seguros y reaseguros; los exportadores; los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país; las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados; y, Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

2.1.5 Tarifas

El Art. 65 de la LORTI se establece que “la tarifa del impuesto al valor agregado es del 12%”; ésta a su vez, se aplica a todos aquellos bienes o servicios que no se

⁶⁰ El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito; fue creada mediante Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial No. 206, de 2 de diciembre de 1997, y que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente.

encuentren citados en los artículos 55 y 56 de la misma Ley que son considerados como bienes y servicios con tarifa 0%. Entre los bienes y servicios gravados con tarifa 0% y en términos generales podemos citar: los productos alimenticios en estado natural, productos de la canasta básica, medicamentos, productos de uso agropecuario, servicios de transporte, salud, educación, alquiler de inmuebles para vivienda, servicios públicos, los prestados por artesanos calificados, entre otros. Como ya se mencionó, el hecho de gravar con tarifa 0% a ciertos bienes y servicios busca mitigar el efecto regresivo del impuesto.

Así mismo, deben considerarse que por disposición de la ley existen siete transferencias que no son objeto del IVA y que se detallan en el Art. 54 de la LORTI.

2.1.6 Base imponible

La base imponible del IVA se establece en los Arts. 58 al 60 de la LORTI; señala que constituye el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado sobre la base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio. Del precio así establecido sólo podrán deducirse los valores correspondientes a descuentos y bonificaciones, el valor de los bienes y envases devueltos; y, los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado.

Respecto a la base imponible del IVA en la prestación de servicios el Art. 145 del Reglamento de aplicación de la LORTI aclara que no forma parte de ésta base la propina legal, esto es el 10% del valor de servicios de hoteles y restaurantes calificados.

2.1.7 Crédito Tributario

El crédito tributario representa una compensación en favor del sujeto pasivo que vende o transfiere bienes y servicios gravados con el IVA 12%, por la adquisición de bienes gravados siempre que sean comercializados; o por la adquisición de insumos gravados siempre que se produzca el nuevo bien o servicio. El crédito tributario resulta de la diferencia entre el IVA cobrado en ventas menos el IVA pagado en compras; en aquellos casos en los que la declaración arroje saldo a favor (el IVA en compras es mayor al IVA en ventas), dicho saldo será considerado crédito tributario para la declaración del mes siguiente; la base legal se encuentra contemplada en los Arts. 66 y 69 de la LORTI y Arts. 153 al 157 del Reglamento de aplicación y que en términos generales señala:

Los sujetos pasivos que se dediquen a la producción o comercialización de bienes o servicios gravados con tarifa 12%; los que se dediquen a la comercialización de paquetes de turismo receptivo facturados dentro y fuera del país brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador; a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores; o a la exportación de bienes y servicios tendrán derecho a crédito tributario por la totalidad del IVA pagado.

En tanto que los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa 0% y en parte con tarifa 12% tendrán derecho a un crédito tributario proporcional; sin embargo, si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar

inequívocamente las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifa 12% empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados 12% y 0% podrán utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa 0%, así como también las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

2.1.8 Declaración y Liquidación

En términos generales y de conformidad con lo establecido en los Arts. 67 y 68 de la LORTI y 158 al 160 del Reglamento de aplicación; el IVA se declara de forma mensual si los bienes que se transfieren o los servicios que se presten están gravados con tarifa 12%; y de manera semestral cuando exclusivamente se transfieran bienes o se presten servicios gravados con tarifa cero o exentos, así como aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, a menos que sea agente de retención de IVA en cuyo caso la declaración será obligatoriamente mensual. También se prevé declaraciones anticipadas para los contribuyentes que estén obligados a presentar declaraciones semestrales y que por cualquier motivo suspendan actividades antes de las fechas previstas para la presentación de las declaraciones semestrales.

Respecto a la liquidación del impuesto, los sujetos pasivos del IVA obligados a presentar la declaración; efectuarán la correspondiente liquidación del impuesto sobre el

valor total de las operaciones gravadas; en aquellas ventas por las que se haya concedido plazo de un mes o más para el pago, el sujeto pasivo deberá declarar esas ventas en el mes siguiente y pagarlas en el siguiente o subsiguiente de realizadas, de la suma del IVA generado se deducirá el valor correspondiente al crédito tributario.

2.2 EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL ECUADOR

El IVA en el Ecuador, empieza a regir a partir de 1989 sin embargo sus orígenes datan desde 1970 con su antecesor el Impuesto a las Transacciones Mercantiles, impuesto que desde su implementación en 1970 hasta su sustitución en 1989 presentó importantes cambios que se resumen como sigue:

Mediante Decreto No. 466 publicado en Registro Oficial No. 429 el 12 de mayo de 1970 se crea el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios ITM con una tarifa del 4%, gravaba a las transacciones mercantiles de bienes nuevos o usados en todas las etapas de comercialización y a la prestación de servicios; en sus inicios el ITM tenía una definición mercantilista, es decir; no gravaba a las transferencias gratuitas.

Con el Decreto Ejecutivo No. 124 publicado en el Registro Oficial No. 27 del 29 de julio de 1970 se expide la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios la misma que se mantuvo en vigencia hasta 1981. Este tributo gravaba a la transferencia de mercaderías en todas las etapas de comercialización con una tarifa del 4% y a la prestación de servicios con tarifas del 4% y 10%; la principal característica del impuesto se basó en que incluyó por primera vez, el derecho a descontar el impuesto pagado en las adquisiciones.

Mediante la Ley No. 83 publicada en Registro Oficial No. 83 del 31 de diciembre de 1981, se unifica la tarifa del 5% tanto para la transferencia de mercaderías como para la

prestación de servicios, se introducen exenciones a determinados productos, aparece la figura de no sujeción al tributo y se reconoce el crédito tributario por la adquisición de materias primas e insumos empleados en la fabricación de productos para exportación.

Con la Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno publicada en Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989, se crea el Impuesto al Valor Agregado IVA con características similares al ITM y en sustitución de éste, pero con una variante importante que consiste en que se deja atrás la remisión al término de transferencias de tipo mercantil y se precisa que el IVA grava a las transferencias de dominio y a las importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas las etapas de su comercialización; cabe mencionar que con la inclusión del término transferencia se incluye al objeto del impuesto las transferencias gratuitas de bienes y el autoconsumo. La tarifa se estableció en el 10%.

Mediante Ley No. 93 publicada en Registro Oficial No. 764 - S el 22 de agosto de 1995 se establece el IVA con dos tarifas 0% y 10%, se incluye la obligación de declarar aún cuando se haya efectuado transacciones tarifa cero, se instituye la presentación de la declaración mensual para los sujetos que efectúen transacciones gravadas con tarifa 10% y la declaración semestral para aquellos que realicen las transacciones tarifa 0%.⁶¹

Con la Ley No. 99-41 publicada en Registro Oficial No. 321 - S el 18 de noviembre de 1999 se incrementa la tarifa del impuesto al 12% que es el importe actual; más es necesario precisar; que durante el periodo junio y julio del 2001 se incrementó la tarifa del 12% al 14% cuya reforma entró en vigencia por el Ministerio de la Ley, ya que el Gobierno de Gustavo Noboa, consideró que los legisladores no se habían pronunciado sobre el contenido de la misma; sin embargo, el 15 de agosto del 2001 se publicó una resolución del

⁶¹ Carmen del Rocío López Martínez, *Análisis de la Incidencia de la Recaudación del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador*, Quito, Tesis Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, p.46-51

Tribunal Constitucional en la que se declaró inconstitucional el incremento, por la forma de la Resolución Presidencial en la que se disponía el aumento de la tarifa

2.3 ANALISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN EL PERIODO 2007-2011 RESPECTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA

Durante el quinquenio 2007 – 2011 se promulgaron nueve reformas tributarias, ocho de ellas contienen modificaciones referentes al Impuesto al Valor Agregado, estas ocho reformas se analizan a continuación.

2.3.1 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR – LRETE

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada el tercer suplemento del Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre de 2007, constituye una de las reformas más importantes introducidas en el quinquenio 2007-2011, la misma introdujo cambios substanciales en materia del IVA; entre las principales reformas podemos citar:

- 1.** Con el Art. 105 de la LRETE se elevó a rango de ley la norma que constaba en el Art. 128 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – RALRTI, respecto a las cuotas de los condóminos en el mantenimiento de los condominios en régimen de propiedad horizontal o las cuotas para el financiamiento de urbanizaciones que constituyen aportes no objeto del IVA.
- 2. Reformas al Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI relativas a la transferencia e importación de bienes gravados con tarifa 0%.**
 - a) El Art. 106 de la LRETE introduce dos cambios: excluye de la tarifa 0% del IVA a los alimentos preparados que se utilizan para el consumo de animales que no forman parte de la alimentación humana; y, faculta al Presidente de la

República para elaborar, mediante Decreto Ejecutivo, la lista de los bienes cuya importación o transferencia está gravada con tarifa 0%.

- b) El Art. 107 de la LRETE incluye a la tarifa 0% del IVA a partes y piezas para maquinarias de uso agrícola y al igual que la reforma anteriormente citada, otorga la facultad al Presidente de la República para elaborar el listado de elementos de uso agrícola, partes y piezas gravados con tarifa 0% del IVA.
- c) El Art. 108 de la LRETE deroga la facultad del Ministro de Salud para establecer la lista de medicamentos, insumos y materias primas gravados con tarifa % otorgándole esta potestad al Presidente de la República.
- d) El Art. 109 de la LRETE agrega tres casos adicionales de transferencias e importaciones gravadas con tarifa 0%: 1) Los adquiridos por instituciones del Estado distintas a aquellas que pagan impuesto a la renta, con esta reforma se pretende que el sector público destine sus recursos a las actividades relativas a su existencia y evitar los procesos de devolución que en ocasiones se tornan complejos. 2) Los de energía eléctrica, cabe señalar que la energía eléctrica es considerada como un servicio así lo establece el Art. 56 num. 4 de la LRTI; por lo tanto la reforma hace alusión a los bienes como los insumos, maquinarias y otros componentes para la generación de energía eléctrica. 3) Las lámparas fluorescentes, con esta medida se pretende incentivar el uso de este tipo de bombillas por el menor consumo energético que generan

3. Reformas al Art. 56 de la LRTI respecto a los servicios gravados con tarifa 0%

- a) Con el Art. 111 se incluye a la tarifa 0%, el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos pero; con esta misma disposición se excluye de

esta tarifa al transporte de derivados de petróleo que anteriormente era considerado como transporte de carga por el Art. 155 del RALRTI.

- b) El Art. 112 eleva a rango de ley la tarifa 0% del IVA tanto a los servicios de medicina prepagada y de fabricación de medicamentos así como a los servicios de educación en todos los niveles, especificaciones que ya constaban en los Arts. 156 y 153 del RALRTI, respectivamente.
- c) El Art. 113 elimina de la tarifa 0% a los servicios prestados por profesionales con título de instrucción superior hasta un monto de \$ 400,00; considero que este cambio buscó disminuir los índices de elusión y evasión fiscal debido que con la disposición anterior, los profesionales podían aprovecharse de este beneficio, emitiendo por ejemplo, varias facturas por montos de \$ 400 o inferiores con tarifa 0% del IVA en un mismo periodo fiscal pero a nombre de clientes diferentes aunque se relacionaban con el mismo servicio; o emitir comprobantes de venta por el monto señalado, a un mismo cliente pero en periodos fiscales diferentes, para así evitar el pago del impuesto.
- d) El Art. 115 incluye a los servicios gravados con tarifa 0% a: 1) Los prestados a las instituciones del estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de impuesto a la renta; esta reforma complementa a la del Art. 109 donde los bienes adquiridos por éstas instituciones también gozan de la tarifa 0%. 2) Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres; a fin de abaratar los costos para que este tipo de seguros sea accesible para la mayoría de la población. 3) Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas

o cuotas que no excedan de \$ 1.500 en el año; es decir, las cuotas que sobrepasen el monto señalado tendrán una tarifa del 12%.

4. Reformas al Art. 63 de la LRTI respecto a los sujetos pasivos del IVA

- a) El Art. 118 de la LRETE reformó el Art. 63 de la LRTI para que los porcentajes de retención de IVA que eran establecidos mediante la ley, pasen a ser fijados por el Director General del SRI, mediante resolución de carácter general.
- b) Con el mismo Art. 118 se incorporó como agentes de retención a los exportadores quienes deben retener el 100% del IVA a sus proveedores.
- c) Se incorpora la sujeción de los agentes de retención del IVA las mismas obligaciones y sanciones establecidas para los agentes de retención del impuesto a la renta lo cual resulta coherente pues estaría fuera de lugar que se impongan obligaciones y sanciones diferentes a una misma actividad.

5. Reformas al Art. 66 de la LRTI referentes al uso del Crédito Tributario del IVA

- a) Debido a que la LRETE grava con tarifa cero las transferencias de bienes y servicios prestados a entidades del sector público y a empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta, los Arts. 119 y 122 aclaran que los proveedores del sector público tienen derecho al 100% del crédito tributario por el IVA pagado y en el caso que este crédito no pueda ser compensado en seis meses se solicitará la devolución de dichos valores.
- b) El Art. 120 de la LRETE modifica la fórmula para el cálculo del crédito tributario que se determinará relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las exportaciones, más las ventas a las instituciones del Estado y empresas públicas, con el total de las ventas.
- c) Con el Art. 121 se otorga el derecho a crédito tributario por las adquisiciones

realizadas por terceros con la figura de reembolso de gastos.

6. Reformas al Art. 67 de la LRTI relativas a la declaración del impuesto

a) El Art. 123 de la LRETE introduce la opción para que los sujetos pasivos que otorguen crédito de un mes o más en sus ventas, puedan declararlas al mes subsiguiente al que se facturaron.

b) Respecto a la periodicidad, la reforma incorpora la declaración semestral para los contribuyentes que estén sujetos a la retención total del IVA, siempre y cuando no hayan sido constituidos en agentes de retención del IVA.

7. El Art. 124 de la LRETE modifica al Art. 69 de la LRTI estableciendo que cuando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario originado por retenciones no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución o la compensación del crédito tributario originado, además se puntualiza que la devolución no constituyen pagos indebidos, por lo tanto no causarán intereses.

8. Reformas al Art. 72 de la LRTI respecto al IVA pagado en actividades de exportación

a) El Art. 127 de la LRETE aclara que el IVA a ser devuelto no solo abarca el tributo pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, sino también el IVA pagado en la adquisición de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten; lo cual constituye un beneficio real para los exportadores, otorgándoles mayor competitividad.

b) Respecto al reintegro del IVA, la norma establece que no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo

crudo; tampoco será aplicable este beneficio tributario a cualquier otra actividad relacionada con la explotación de recursos no renovables.

9. El Art. 129 de la LRETE modifica el Art. 73 de la LRTI al añadir un inciso en el que se indica que la Administración Tributaria se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto por concepto de IVA, sea el correcto y si hubiere una diferencia se compensará automáticamente estos valores contra futuras devoluciones.

2.3.2 LEY ORGANICA REFORMATORIA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

La Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la ley de Régimen Tributario Interno se publicó en el segundo suplemento del Registro Oficial N° 392 del 30 de julio del 2008, la principal característica de esta ley aprobada por la Asamblea Constituyente el 21 de julio del 2008 es que asume el rango de Ley Orgánica, alcanzando de esta manera un escalón intermedio entre la norma constitucional y las leyes ordinarias; respecto al IVA se introdujeron dos reformas que se presentan a continuación:

1. El Art. 9 de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la LRTI modifica al Art. 55 de la LRTI al incorporar como bienes gravados con tarifa 0% del IVA a las transferencias e importaciones de aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y a los vehículos híbridos.
2. El Art. 10 reforma al Art. 66 de la LRTI respecto al uso del crédito tributario originado por ventas a instituciones del Estado y empresas públicas que no pagan impuesto a la renta; dispone que los proveedores de estas instituciones que no puedan compensar el crédito tributario hasta en la declaración del mes siguiente, podrán solicitar la devolución a la Administración Tributaria.

2.3.3 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

La reforma publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 497 del 30 de diciembre del 2008, en su Art. 3 agrega a las transferencias e importaciones con tarifa 0% del IVA citadas en el artículo 55 de la LORTI, a los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.

2.3.4 LEY ORGANICA DE EMPRESAS PÚBLICAS - LOEP

El Art. 41 de la LOEP referente al régimen tributario dispone que para las empresas públicas se aplicará el Régimen Tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previstos en la normativa tributaria; y como complemento a este artículo en la décima transitoria se deja sin efecto todo proceso de determinación directa, complementaria o presuntiva que se hubiere iniciado en contra de cualquiera de las personas jurídicas que como consecuencia de la expedición de esta Ley, están sujetas a su ámbito de aplicación, así como también dispone que las sociedades que venían realizando adquisiciones de bienes y servicios con tarifa 12% de IVA pasan a beneficiarse de la devolución del IVA que paguen en sus adquisiciones por lo tanto darán de baja de su contabilidad el crédito tributario de IVA pendiente de recuperación y que conste como tal en la declaración de IVA del mes de octubre 2009.

Enfocándonos a los cambios a la LORTI producto de la promulgación de la LOEP y en los aspectos relativos al IVA tenemos que la principal reforma radicó en que a partir del 01 de noviembre del 2009, las adquisiciones de bienes y servicios realizados por parte de las entidades y organismos del sector público y de empresas públicas, están gravadas con tarifa 12% de IVA, derogando de esta manera las disposiciones que las gravaban con tarifa 0%, las mismas que fueron implantadas por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador; y que se presentan a continuación:

1. Se deroga el numeral 10 del Art. 55 y numeral 21 del Art. 56 mediante los cuales se establecía la tarifa 0% del IVA a las transferencias e importaciones de bienes y prestación de servicios realizados por las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta.
2. Se modificó el Art. 66 de la LRTI referente al uso del crédito tributario, como era lógico, debido a que las transferencias de bienes y servicios a las instituciones del sector público volvieron a estar gravados con tarifa 12% la legislación quedaba obsoleta en aspectos tales como el derecho a la totalidad del crédito tributario, la fórmula para establecerlo y la devolución por la no compensación hasta dentro del mes siguiente a la declaración, para los proveedores del Estado.
3. Respecto al reintegro del IVA a las entidades y empresas públicas se añadió a continuación del Art. 73 de la LRTI que el IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado; con esta medida el derecho al reintegro del IVA, deberá ser ejercido ahora directamente por las instituciones del Estado y las empresas públicas, antes de la reforma, este trámite lo debían gestionar los proveedores del sector público.

Otra reforma introducida; aunque sin obvia relación con las empresas públicas, es que se elimina del Art. 72 de la LORTI la obligatoriedad de los exportadores de acompañar a las solicitudes de devolución de IVA las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

2.3.5 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria se publicó en el Suplemento del Registro Oficial N°94 del 23 de diciembre del 2009, entre los principales reformas a la LORTI están:

1. Los Arts. 17 y 18 de la reforma agregan como objeto del IVA, las transferencias de derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos y los incluye dentro del concepto de transferencia para efectos del impuesto.
2. Con el Art. 20 se modifica el numeral 7 del Art. 55 gravando con tarifa 12% del IVA a las transferencias e importaciones de papel periódico, periódicos y revistas que antes estaban sujetas a tarifa 0%, esta disposición generó polémica, pues hubo quienes calificaron a la reforma como un atentado a la libertad de expresión y que lo que realmente se buscaba era que la población este desinformada.
3. El Art. 24 otorga rango de Ley a la norma del Reglamento para la Aplicación a la LRTI (Art. 139), que definía a los servicios que se exportan como gravados con tarifa 0%.
4. Se incluye en el Art. 56 de la LRTI como servicios gravados con tarifa 0% del IVA a los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador, este tipo de servicios antes de la reforma, eran incluidos entre los servicios exportados; adicional se dispone que a más

de los servicios prestados personalmente por los artesanos calificados, también están gravados con tarifa 0% los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos.

5. El Art. 27 de la reforma ha reestructurado al Art. 61 de la LRTI referente al presupuesto que genera la obligación de pagar el IVA o hecho generador; con esta medida los conceptos generales de causación del IVA quedan claramente establecidos para cada una de las transacciones existentes y que se detallaron en el punto 2.1.3
6. Se considera nuevos agentes de retención del IVA a:
 - Los operadores de turismo que facturen paquetes de turismo receptivo, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de estos servicios.
 - Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado.
7. El Art. 30 modifica al Art. 66 de la LORTI sobre el crédito tributario de IVA para contribuyentes que se dediquen a la comercialización de paquetes de turismo receptivo; y a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa 0% a exportadores; tengan derecho a crédito tributario por la totalidad el IVA pagado en sus compras de bienes y servicios; así como también se modifica la fórmula para determinar el factor de proporcionalidad de crédito tributario.
8. Se añade al Art. 70 de la LRTI normativa referente al IVA sobre servicios importados, mediante la cual se grava con tarifa 12% de IVA al valor de los servicios que se importen, entendiéndose por éstos a los que se presten por parte de una persona o sociedad sin residencia en el Ecuador, a favor de una persona o sociedad residente en el Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el Ecuador,

aún cuando la prestación del servicio se realice en el exterior. El importador del servicio está obligado a emitir una liquidación de compra de bienes y prestación de servicios y retener el 100% del IVA generado.

9. Se modifica el Art. 72 de la LORTI aclarando que el IVA pagado por personas con discapacidad, en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos y otros aparatos médicos especiales; tienen derecho a que ese impuesto les sean reintegrados en un tiempo no mayor a 90 días, la reforma aclara que el reintegro del IVA aplica tanto para las compras locales como para la importación de los ítems mencionados.

2.3.6 NUEVO REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA, RETENCIÓN Y DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS

El nuevo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial N° 247 del 30 de julio del 2010, deroga al anterior reglamento y si bien no realizó modificaciones a la LORTI, porque este hecho implicaría vulnerar el principio de legalidad; constituye un cuerpo normativo de relevancia, ya que es el que regula, entre otros; los requisitos y características que deben tener los comprobantes, las normas generales para su archivo, disposiciones para los establecimientos gráficos autorizados, procedimientos para la baja y anulación. Las reformas reglamentarias más relevantes se resumen en:

1. Se amplía el concepto de comprobantes de venta al incluir como tales a las guías aéreas o cartas de porte aéreo, físicas o electrónicas y los conocimientos de embarque; documentos emitidos por instituciones del Estado en la prestación de servicios administrativos; la declaración aduanera y demás documentos recibidos en las operaciones de comercio exterior.
2. Las notas de venta serán emitidas exclusivamente por contribuyentes RISE.

3. En este nuevo reglamento además se indica que cada tipo de contribuyente deberá imprimir en los comprobantes de venta según corresponda las leyendas: "Contribuyente Especial"; "Contribuyente RISE o Contribuyente Régimen Simplificado" "Obligados a Llevar Contabilidad", lo cual es favorable porque facilita la identificación del tipo de contribuyente.
4. Se faculta al SRI para suspender la vigencia de los comprobantes de venta, retención y otros documentos complementarios previa notificación, por razones tales como: el no cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la falta de pago de obligaciones declaradas o si la información del RUC no puede ser verificada.
5. Se amplía el periodo de vigencia de la autorización para imprimir y emitir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención de uno a dos años siempre que se cumpla con las condiciones que se establezcan para el efecto tanto en el Reglamento de Aplicación como en Resolución de carácter general.
6. Se incluye dentro de las causales para dar de baja documentos a la suspensión por parte del SRI de la autorización para emitir los documentos; falta de retiro, por parte del contribuyente, luego del plazo de tres meses, de los trabajos de impresión solicitados; cambio del régimen impositivo del contribuyente; impresión de documentos sin solicitud del contribuyente; y, la no utilización de boletos o entradas en el espectáculo público para el que fueron autorizados.
7. Respecto al tiempo de archivo de los comprobantes de venta, retención y documentos complementarios deberán conservarse durante el plazo mínimo de 7 años, según lo establecido en el Código Tributario para los plazos de prescripción.

2.3.7 CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES - COPCI

El COPCI se publicó en el Suplemento del Registro Oficial N°351 del 29 de diciembre del 2010, el mismo que en su Art. 4 considera como sus fines principales: la transformación de la Matriz Productiva; fomentar la producción nacional; utilizar y disfrutar de bienes y servicios en condiciones de equidad, calidad y armonía con la naturaleza; incentivar y controlar toda forma de inversión privada; regular la inversión productiva en sectores estratégicos de la economía; impulsar el desarrollo productivo en zonas de menor desarrollo económico; entre otros.

Para cumplir con los objetivos señalados, la normativa implementó una serie de incentivos tributarios tanto en Impuesto a la Renta como en Impuesto al Valor Agregado; estos incentivos se clasificaron en: a) Generales que son de aplicación para las inversiones que se ejecuten en cualquier parte del territorio nacional; b) Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo para los sectores que contribuyan al cambio a la matriz energética, a la sustitución estratégica de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, y las zonas urbanas; y, c) Para zonas deprimidas.

Una de las herramienta del COPCI para impulsar la transformación productiva son las zonas económicas de desarrollo especial (ZEDES), las mismas que sustituyen al régimen especial de Zonas Francas; y que pueden ser de tres tipos: de transferencia tecnológica, de desarrollo industrial para la exportación y logísticas; los Arts. 34 y 35 del COPCI señalan que el Gobierno Nacional podrá autorizar el establecimiento de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), como un destino aduanero, en espacios delimitados del territorio nacional, para que se asienten nuevas inversiones, las ZEDES estarán sujetas a un tratamiento especial de comercio exterior, tributario y financiero.

Enfocándonos en las reformas a la LORTI motivo de la promulgación del COPCI en materia del Impuesto al Valor agregado tenemos:

1. Se incorpora al numeral 9 del Art. 55 de la LRTI como transferencias e importaciones con tarifa 0% del IVA a los que introduzcan al país los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada.
2. Se incluye en el Art. 57 de la LORTI el derecho a crédito tributario del IVA a los contribuyentes que tengan como giro de su negocio el transporte de carga al extranjero, que hayan pagado IVA en la adquisición de combustible aéreo.

En el mismo Art. 57 de la LORTI y siguiendo el esquema anterior se dispone a los operadores y administradores de ZEDES tienen derecho a crédito tributario, por el IVA pagado en la compra de materias primas, insumos y servicios provenientes del territorio nacional, que se incorporen al proceso productivo de los operadores y administradores ZEDES.

3. Se dispone que en toda disposición de la LORTI en la cual diga: “valor FOB” y “valor CIF”, se sustituya por “valor en aduana” con lo que se modificó el numeral 15 del Art. 55 respecto a los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos y el Art. 59 de la LORTI respecto a la base imponible en los bienes importados la misma que es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes; en este punto es necesario aclarar que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas más los costos del transporte y seguro.

2.3.8 LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Mediante Decreto Ley publicado en el suplemento del Registro Oficial N° 583, del 24 de noviembre del 2011, se expidió la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; esta nueva normativa incluyó reformas a la LORTI en materia de Impuesto a la Renta, IVA e ICE e incorporó nuevas disposiciones sobre impuestos ambientales, sobre este último tema lo que se pretende es frenar las externalidades por contaminación y consumo de sustancias nocivas mediante la entrega al ciudadano, de un incentivo para que recicle sus desperdicios, de tal forma que no se deje huellas ambientales de difícil solución y para desestimular las prácticas más contaminantes y nocivas partiendo del principio básico de la legislación ambiental que quien contamina, paga.

Centrándonos en el tema de análisis de la presente investigación a continuación se mencionan las reformas relativas al IVA introducidas a la LORTI, a efectos de la promulgación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

1. Se modifica el Art. 55 numeral 14 de la LORTI al establecer que los vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta \$ 35.000, están gravados con tarifa 0% el IVA y en el caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa 12%; es decir, que la reforma limita la base imponible que anteriormente era abierta y además incluye a los vehículos eléctricos, en este tratamiento.
2. Se incluyen dos modificaciones al artículo 66 de la LRTI respecto al crédito tributario:
 - No tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y

organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados

- Se dispone que los contribuyentes que tengan como giro de su actividad económica el transporte terrestre público de pasajeros en buses de servicio urbano, tendrán derecho a crédito tributario por el IVA que hayan pagado en la adquisición local de chasis y carrocerías, que sean utilizados exclusivamente dentro del giro de su negocio y directamente relacionados con el mismo.
3. Se deroga el Art. 71 de la LORTI referente al régimen de devolución del IVA a las universidades, escuelas politécnicas, Junta de Beneficencia de Guayaquil, SOLCA, Fe y Alegría, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor, las agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales, así como los gobiernos autónomos descentralizados, a quienes por disposición del reformado Art. 73 de la LORTI, el IVA les será restituido vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado para lo cual el SRI verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de compensación presupuestaria.

2.4 ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FRENTE A LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

En base al estudio realizado de las ocho reformas tributarias en el periodo 2007-2011 relacionados con el IVA y presentados en el punto 2.3; a continuación se desarrolla un breve análisis, a criterio de la autora; de la relación que estas reformas guardan con los

Principios Constitucionales Tributarios y otros Principios Constitucionales vinculados, a fin de verificar el cumplimiento de los mismos.

2.4.1 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR – LRETE

La LRETE elevó a la categoría de ley normas que constaban en el Reglamento de Aplicación de la LRTI; mi percepción sobre este tipo de reformas es que contribuyen al principio de eficiencia y legalidad al permitir que sea la ley que regule ciertos aspectos y no una norma de categoría inferior.

La inclusión a la tarifa 0% del IVA de bienes tales como los implementos de uso agrícola y bienes, insumos, maquinaria y otros componentes para la generación de energía eléctrica obedece al cumplimiento de uno de los objetivos de la política económica establecido en la Constitución que busca asegurar la soberanía alimentaria y energética.

La inserción a la tarifa 0% del IVA de los bienes y servicios adquiridos por instituciones del Estado distintas a aquellas que pagan impuesto a la renta, a decir de Licto Garzón la reforma puede deberse a la complejidad del proceso de devolución, la mora en la entrega de los recursos, así como los errores cometidos por los solicitantes al reportar la información solicitada y que en los años 90, cuando ya existía esta disposición; ocasionó que la Administración negara la devolución de este tributo, provocando que las entidades públicas establezcan demandas judiciales en contra del SRI con lo que se enfrentaba Estado contra Estado⁶² con este reflexión podemos concluir que la medida se adhiere al principio de simplicidad administrativa.

La eliminación de la tarifa 0% del IVA a los servicios prestados por profesionales

62 Mario Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Valarezo; *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008, p. 176- 177

con título de instrucción superior hasta un monto de \$ 400; apoya a los principios de generalidad y suficiencia recaudatoria y como la norma ayuda a reducir los índices de evasión y elusión tributaria también estaría enfocada en el principio de eficiencia.

La LRETE facultó al poder ejecutivo para que establezca el listado de productos veterinarios, medicamentos y drogas de consumo humano y productos y piezas de uso agrícola cuya importación o transferencia está gravada con tarifa 0%, esta norma afecta a los principios de: Eficiencia porque debería ser la misma ley que fije las tarifas del impuesto; Equidad porque el gravamen podría carecer de una medida justa; y, Legalidad ya que no existe una norma preestablecida mediante ley, lo cual puede afectar a la seguridad jurídica; al respecto es oportuno citar lo establecido en el Art. 4 del Código Tributario que señala “Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla [...]”

Dentro del mismo esquema de la reforma anterior, se otorgó la facultad al Director General del SRI para que establezca los porcentajes de retención del IVA y que eran establecidos mediante la ley; la norma iría en contra de los principios de eficiencia, equidad y legalidad.

La incorporación como agentes de retención del IVA a los exportadores, quienes deben retener el 100% del IVA a sus proveedores de bienes y servicios, si bien; esta medida favorece al principio de suficiencia recaudatoria por el lado de la Administración Tributaria, afecta al contribuyente, en este caso los proveedores de los exportadores que ven afectada su liquidez y por lo tanto atenta al principio de equidad.

Se equiparó a los agentes de retención del IVA con los del impuesto a la renta respecto a las obligaciones y sanciones a las que están sujetos; con lo cual se

contribuye al principio de igualdad ante la ley.

Respecto a las reformas relativas a la declaración del impuesto, se introdujo la opción para que los sujetos pasivos que otorguen crédito en sus ventas puedan declararlas al mes subsiguiente al que se facturaron; esta medida favorece al contribuyente que ve mejorada su liquidez y por lo tanto se apega al principio de equidad; así mismo se incorporó la declaración semestral para los contribuyentes que estén sujetos a la retención total del IVA con lo cual se contribuye al principio de simplicidad administrativa.

Se estableció que la Administración Tributaria se reserva el derecho de verificar la veracidad del monto devuelto por concepto de IVA y de no ser correcto las diferencias serán compensadas con futuras devoluciones, esta disposición se apega a los principios de suficiencia recaudatoria por el lado de la Administración y de transparencia por el lado del sujeto pasivo.

2.4.2 LEY ORGANICA REFORMATORIA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

La reducción del plazo de seis meses a un mes para la devolución del IVA no compensado a los proveedores del Estado se apega a los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, debido a que con esta disposición los distribuidores del sector público, no tendrán mayor impacto en términos de liquidez y la Administración Tributaria al reducir los plazos de atención, mejora la calidad de sus servicios.

En referencia a la inclusión de los vehículos híbridos a la tarifa 0% del IVA; si bien la medida afecta al principio de suficiencia recaudatoria, ésta se apega al cumplimiento de un fin extrafiscal de los impuestos que radica en el cuidado del medio ambiente, debido a

que uno de los objetivos de la política económica establecidos en la carta magna, radica en impulsar el consumo social y ambientalmente responsable.

2.4.3 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

La reforma que introduce a la tarifa 0% del IVA a los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos con los limitantes establecidos en la ley; en mi consideración la norma contraviene a los principios de suficiencia recaudatoria, en vista que el Fisco verá disminuidas las recaudaciones de IVA; y generalidad porque la medida favorece a un determinado grupo de ciudadanos.

2.4.4 LEY ORGANICA DE EMPRESAS PÚBLICAS - LOEP

La LOEP publicada el 16 de Octubre del 2009 contribuye a los principios constitucionales de legalidad, transparencia y eficiencia al recoger en un solo cuerpo legal la normativa respecto a la constitución, organización, funcionamiento, fusión, escisión y liquidación de las empresas públicas.

Respecto al trámite para devolución del IVA a las entidades y empresas públicas, que con la reforma debe ser realizado por estas mismas instituciones; se adhiere al principio de transparencia debido que anterior a la reforma, el trámite lo asumía el proveedor.

Finalmente, al eliminar la obligatoriedad de los exportadores de adjuntar copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado para efecto del trámite de devolución del IVA corresponde al principio de simplicidad administrativa, por la reducción de costos y tiempo que implica para el contribuyente.

2.4.5 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

El hecho de que la reforma agregara como objeto del IVA las transferencias de derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos y los grave con la tarifa 12% se enmarca en los principios de generalidad, equidad y suficiencia recaudatoria.

La disposición de gravar con tarifa 12% a las transferencias e importaciones de papel periódico, periódicos y revistas tomó un tinte político en contra de la prensa escrita por los múltiples enfrentamientos que ésta ha mantenido con el ejecutivo y sobre los que no haré mayor hincapié; lo que si merita reconocerse es que esta medida contribuirá con el principio de suficiencia recaudatoria, debido a que las recaudaciones se incrementarán gracias a la inclusión de los bienes mencionados a la tarifa 12% del IVA.

La reforma relativa a la tarifa 0% aplicable a los paquetes de turismo receptivo y que anterior a la reforma estaban inmersos en los servicios exportados contribuye al principio de transparencia ya que provee información clara sobre uso del crédito tributario, la responsabilidad como agentes de retención y demás normativa referente a estos servicios.

La inclusión a la tarifa 0% del IVA de los servicios prestados y bienes producidos por los operarios de los artesanos calificados así como la reforma respecto al hecho generador del IVA con la cual se concentra y aclara en un mismo artículo el momento en el que se genera el impuesto se apegan al principio de transparencia.

La disposición respecto a la tarifa 12% de IVA al valor de los servicios que se importen se enmarca en los principios de generalidad, debido a que si los bienes que se exportan, con las excepciones previstas en la ley, tienen tarifa 12%, no existían razones

fundadas para que los servicios no lo estén; al principio de suficiencia recaudatoria por los ingresos adicionales que percibirá el Fisco con esta medida.

2.4.6 NUEVO REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA, RETENCIÓN Y DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS

El sistema de facturación constituye el proceso a través del cual la Administración autoriza la emisión de los documentos que acrediten la transferencia de bienes o la prestación de servicios; este sistema constituye el elemento más importante de control masivo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, por lo cual es fundamental que se encuentre adecuadamente reglamentado, la promulgación del nuevo reglamento con normativa más clara y específica contribuye a alcanzar los principios constitucionales de eficiencia, transparencia y suficiencia recaudatoria.

2.4.7 CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES - COPCI

Es necesario señalar que el Código de la Producción Comercio e Inversiones no crea ni incrementa ningún impuesto sino que su objetivo es implantar nuevos incentivos tributarios a fin de estimular inversiones nuevas, en sectores que han sido definidos como estratégicos, en zonas vulnerables y con responsabilidad ambiental y laboral; de esta manera se da cumplimiento a uno de los objetivos fiscales establecidos en la Constitución de la República que dispone la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Respecto al derecho al crédito tributario por el IVA pagado en sus compras locales, a favor de los administradores y operadores de ZEDES así como por el combustible adquirido por los contribuyentes cuyo giro de su negocio el transporte de carga al

extranjero; se apega al principio de equidad debido a que sus ventas se encuentran gravadas con tarifa 0% por lo que el IVA pagado no podía ser compensado.

El hecho de sustituir la frase valor FOB y CIF por valor en aduana (valor de transacción más los costos del transporte y seguro) y unificar este término a lo largo de la ley, para efectos de aplicar la base imponible del impuesto; se enmarca en el principio de transparencia debido a que unifica los criterios para establecer la base imponible.

2.4.8 LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

El hecho de fijar un límite de \$ 35.000 en la base imponible de los vehículos eléctricos e híbridos para mantener la tarifa 0% del IVA, introducidos con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, constituye un aporte al principio de suficiencia recaudatoria, además mi percepción es que resulta favorable establecer límites para acogerse al beneficio tributario, caso contrario la normativa puede ser objeto de abusos.

Un aporte al principio de simplicidad administrativa, constituye la restitución y compensación vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado de las entidades descritas en el Art. 73 de la LORTI, de los valores pagados de IVA, el mismo que se realizará a través del Ministerio de Finanzas.

El reconocer el derecho a la devolución del IVA a los transportistas, por el impuesto pagado en la adquisición local de carrocerías y chasis se enmarca en el principio de equidad, debido a que los servicios de transporte de pasajeros se encuentran gravados con tarifa 0% del IVA por lo que no era posible que este tipo de contribuyentes puedan compensar el IVA pagado en sus adquisiciones.

2.5 COMPORTAMIENTO ESTADÍSTICO DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS A RAÍZ DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

En el presente apartado, se realiza un análisis del comportamiento estadístico de la recaudación del IVA en el periodo 2006-2012 a fin de tratar de determinar la influencia que las reformas tributarias analizadas en el punto 2.3, han tenido en la recaudación, para lo cual se han obtenido datos de estadísticas de recaudación del IVA publicadas por el SRI del periodo mencionado, cifras que se presentan por actividad económica; en este punto es importante señalar que, cada uno de los sectores que conforman el sistema tributario refleja una heterogeneidad entre ellos; es así que existen sectores que agrupan una considerable cantidad de contribuyentes, en tanto que otros poseen relativamente pocos; razón por la cual su contribución en el pago de impuestos también presenta grandes diferencias.

Además, es preciso señalar que las actividades económicas asignadas a un contribuyente se determinan conforme el clasificador de actividades CIU (Clasificador Internacional Industrial Único). El CIU es un clasificador establecido por la Organización de las Naciones Unidas ONU, que tiene como finalidad establecer una división uniforme de las actividades económicas productivas, ofreciendo un conjunto de categorías que se pueden utilizar en las estadísticas de acuerdo con esas actividades.

CUADRO N° 1
RECAUDACION EFECTIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
En Miles de US\$ Dólares
Periodo (2006 - 2012)

N.	ACTIVIDAD ECONOMICA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (Prov.)
1	SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	17,705.86	20,852.50	19,441.27	19,902.02	28,748.70	35,914.24	-
2	INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	126,633.94	158,025.71	181,023.29	189,440.47	242,519.74	302,985.07	-
3	ADMINISTRACION PUBLICA Y DEFENSA	106,358.82	409,110.37	177,320.60	76,771.77	205,636.50	220,171.43	-
4	AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y SILVICULTURA	21,797.25	27,724.03	41,390.03	38,156.01	40,243.22	44,454.39	-
5	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PRIVADO	9.44	47.15	27.55	46.00	35.49	54.89	-
6	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PUBLICO	2.74	3.15	3.83	3.92	4.22	4.36	-
7	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	359,398.56	1,066,673.09	1,402,911.33	1,480,119.53	1,544,940.95	1,748,799.62	-
8	CONSTRUCCION	32,470.52	47,229.63	65,886.59	73,537.09	79,813.71	121,745.41	-
9	ENSEÑANZA	14,627.68	21,893.67	19,650.85	35,408.12	37,929.34	34,522.78	-
10	EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	61,188.09	113,157.09	122,085.06	129,526.34	276,059.20	477,210.27	-
11	HOGARES PRIVADOS CON SERVICIO DOMESTICO	106.28	124.85	137.41	93.83	104.49	119.80	-
12	HOTELES Y RESTAURANTES	35,661.02	397,230.50	46,299.84	50,700.21	58,415.57	66,994.18	-
13	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	298,101.31	712,321.45	898,801.64	827,005.80	992,536.43	1,162,222.87	-
14	INTERMEDIACION FINANCIERA	122,478.11	143,093.65	133,506.88	133,585.09	157,220.28	193,143.74	-
15	ORGANIZACIONES Y ORGANISMOS EXTRATERRITORIALES	193.41	241.91	291.76	290.81	396.79	321.05	-
16	OTRAS ACTIVIDADES TIPO SERVICIOS	28,478.50	33,297.16	36,629.54	40,474.13	51,232.87	65,702.66	-
17	PESCA	4,619.06	7,945.41	11,418.06	10,877.58	11,496.04	12,535.13	-
18	SIN ACTIVIDAD ECONOMICA - CIU	3.63	4.41	33.36	23.30	18.51	398.77	-
19	SUMINISTROS DE ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	31,705.06	38,857.45	44,441.85	35,748.76	48,989.25	63,169.59	-
20	TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	150,259.90	235,229.96	247,534.09	276,640.54	386,759.90	382,409.08	-
	IVA EN IMPORTACIONES	1,279,610.00						2,043,631.50
	IVA EN OPERACIONES INTERNAS							3,454,608.40
	TOTAL RECAUDACION	2,691,409.18	3,433,063.14	3,448,834.82	3,418,351.30	4,163,101.19	4,932,879.35	5,498,239.90
	CRECIMIENTO / DISMINUCIÓN		21.60%	0.46%	-0.89%	17.89%	15.61%	10.28%

Notas:

Para el año 2012 no se cuenta con información detallada por actividad económica

La información del año 2012 es provisional, sujeta a verificación y validación

A partir del año 2007 se incluye el IVA en Importaciones dentro de la actividad económica correspondiente

Fuente: Base de Datos del Departamento de Planificación y Coordinación del SRI publicada en enero 2013

Elaboración: La Autora

Enfocándonos en el crecimiento / disminución de la recaudación del IVA y a criterio de la Autora, se presentan las posibles causas del comportamiento de la recaudación del IVA, las mismas que se presentan a continuación:

Durante el año 2007 se produjo un incremento en la recaudación efectiva del 21.60% con respecto al año 2006 sin embargo en ese periodo todavía no se reflejaban resultados en términos de recaudación de la reforma introducida con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria LRETE de diciembre del 2007 y siguientes, estos resultados se hacen evidentes a partir del año 2008 donde apenas se alcanza un crecimiento en la recaudación del 0.46% respecto al año 2007, resultado que se puede asociar con la introducción a la tarifa 0% del IVA de los bienes y servicios adquiridos por las Entidades del Estado que no perciben ingresos gravados con el impuesto a la renta, además de otros bienes y servicios tales como el transporte de petróleo crudo y gas natural, los seguros y reaseguros de salud, vida y accidentes de tránsito obligatorios.

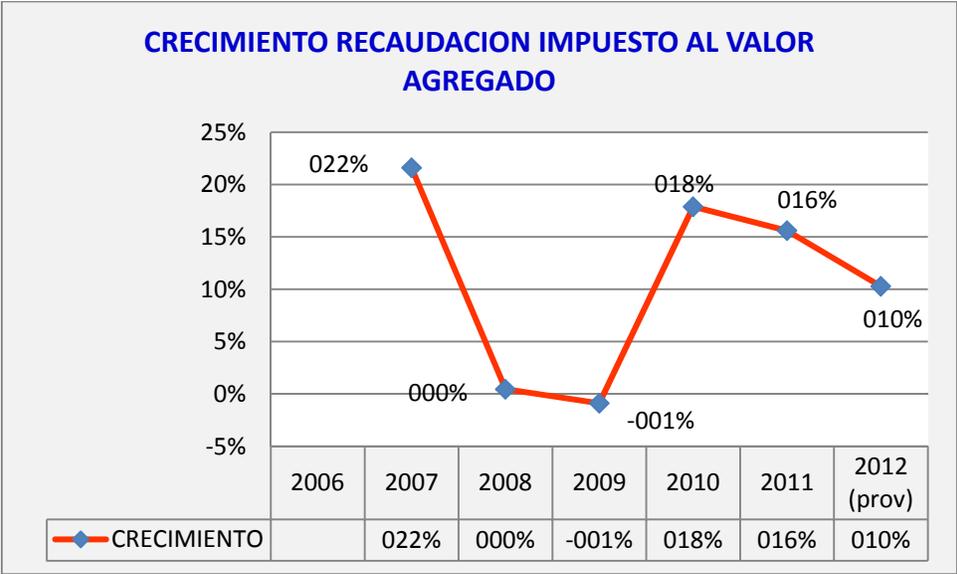
Para el año 2009 se observa una disminución del 0.89% respecto a la recaudación del 2008 en mi percepción como secuelas de la promulgación de la LRETE y otras dos reformas que se dieron durante el 2008 y que introdujeron a la tarifa 0% del IVA a la transferencia e importación de aviones, avionetas para el transporte público de pasajeros y carga; a los vehículos híbridos y artículos introducidos bajo el régimen de tráfico postal.

Durante el año 2010 se visualiza como la recaudación del IVA se reactiva y se obtiene un crecimiento del 17,89% respecto al año anterior producto de la reforma del 16 de octubre del 2009 mediante la cual se dispone que nuevamente y a partir del 1 de noviembre del mismo año, los bienes y servicios adquiridos por las Entidades del Estado estarán gravados con la tarifa 12% ; amplió el objeto del IVA gravando a los derechos de autor, propiedad industrial y derechos conexos; dispuso la tarifa 12% al papel periódico, periódicos y revistas e incluyó como nuevos agentes de retención a los operadores de turismo receptivo e importadores de servicios.

En el año 2011 permanece la tendencia hacia la alza en los niveles de recaudación alcanzando un crecimiento del 15,61% respecto al año 2010, a mi criterio este crecimiento es producto del propio dinamismo de la economía, en vista que el único cambio introducido con la reforma del 29 diciembre 2010 radicó en la incorporación a la tarifa 0% las transferencias e importaciones realizadas por los administradores y operadores de ZEDES.

Finalmente durante el año 2012 se alcanzó un incremento en la recaudación del IVA del 10,28% respecto al año 2011 un aporte a la obtención de resultados positivos puede darse por el lado de la reforma del 24 de noviembre del 2011 que gravó con tarifa 12% a los vehículos híbridos y eléctricos cuya base imponible sea superior a \$ 35.000. Es necesario señalar que la información correspondiente al año 2012 es provisional y sujeta a revisión y validación debido a que los datos de recaudación, a la presente fecha; no se encuentra totalmente cargada por lo que estas cifras pueden incrementarse.

Graficando los resultados mencionados tenemos:



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

Según cifras publicadas por el SRI; la recaudación efectiva total del IVA (sin considerar devoluciones) del periodo comprendido entre el 2006 y el 2012, alcanzó a los \$ 27.585 millones; esta cifra es superior en 249% a la recaudación lograda en un periodo similar entre 1999 y el 2005 que fue de \$ 11.072 millones; respecto al cumplimiento de la meta de recaudación fijada por la Administración Tributaria tenemos que en el 2006 ésta se cumplió en un 110%; en el 2007 en un 105.20%; en el 2008 en un 109.60%; en el 2009 en un 101.60%; en el 2010 en un 100,40%; en el 2011 en un 108,30% y en el 2012 en un 99,30%; considerando que la recaudación del año 2012 es provisional, podemos concluir que durante el periodo 2006-2012 la recaudación del IVA superó la meta establecida por el Organismo Tributario.

GRÁFICO N° 2



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

En este punto es preciso señalar que no solo las reformas tributarias contribuyen al incremento o disminución en los niveles de recaudación puesto que, también existen otros factores determinantes en el comportamiento recaudatorio, así por ejemplo entre los hechos que dificultaron el crecimiento en las recaudaciones en el periodo 1999 – 2000 podemos

citar el fenómeno de El Niño que en 1998 afectó la producción agrícola; la baja del precio del petróleo entre 1998 y 1999; a estos eventos se suma la crisis bancaria en los años 1999 y 2000 donde, a decir de Cerda; el sistema financiero nacional fue afectado por el cierre o transferencia al Estado de más de la mitad de los principales bancos del país y para enfrentarla se adoptaron medidas tales como declarar el feriado bancario, en el que se congelaron las cuentas de depósitos bancarios para evitar que la gente sacara todo el dinero y una fuga masiva del capital. La crisis se manifestó en una vertiginosa expansión del desempleo, el subempleo y la pobreza, además de una masiva migración internacional.⁶³

Así mismo hay que señalar que existieron factores que favorecieron al incremento de la recaudación en el periodo 2007 – 2011, entre los que podemos destacar la adopción de políticas para activar la economía implantadas por el Gobierno del Eco. Rafael Correa tales como: la importante inversión pública en obras de infraestructura, salud, educación y vivienda; el incremento en la participación del Estado del 50% al 99% en los ingresos petroleros extraordinarios; la inyección de recursos destinados al consumo como el incremento del bono de la pobreza de \$15 a \$30, la devolución de los fondos de reserva y la concesión de préstamos quirografarios por parte del Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; entre otras medidas que han contribuido a mantener un crecimiento estable en la recaudación tributaria.

Enfocándonos en la recaudación del IVA por actividad económica y como se mencionó anteriormente, la relevancia tributaria por sectores económicos es heterogénea debido a que ciertos sectores abarcan más contribuyentes que otros por lo tanto su aporte

⁶³ Eduardo Cerdas, Federico Jiménez y Miriam Valverde, *Crisis de Ecuador en los años 1999 -2000*, Universidad Nacional de Educación a Distancia UNED, 2006 , en www.auladeeconomia.com , 13-03-2013

tributario también presenta diferencias, a fin de visualizar estas diferencias y determinar la participación de cada actividad económica, se procedió a totalizar la recaudación efectiva del periodo 2007-2011 (no se considero el año 2012 debido a que no se cuenta con cifras detalladas por actividad económica) y a obtener el porcentaje de participación de cada actividad obteniendo los siguientes resultados:

CUADRO N° 2
PARTICIPACIÓN POR ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA RECAUDACION DEL IVA
En Miles de US\$ Dólares
Periodo (2007 - 2011)

N.	ACTIVIDAD ECONOMICA	RECAUDACION	%
1	SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	124,858.74	0.64%
2	INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	1,073,994.28	5.54%
3	ADMINISTRACION PUBLICA Y DEFENSA	1,089,010.67	5.61%
4	AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y SILVICULTURA	191,967.68	0.99%
5	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PRIVADO	211.08	0.00%
6	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PUBLICO	19.49	0.00%
7	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	7,243,444.52	37.34%
8	CONSTRUCCION	388,212.42	2.00%
9	ENSEÑANZA	149,404.75	0.77%
10	EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	1,118,037.95	5.76%
11	HOGARES PRIVADOS CON SERVICIO DOMESTICO	580.37	0.00%
12	HOTELES Y RESTAURANTES	619,640.30	3.19%
13	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	4,592,888.19	23.68%
14	INTERMEDIACION FINANCIERA	760,549.65	3.92%
15	ORGANIZACIONES Y ORGANISMOS EXTRATERRITORIALES	1,542.31	0.01%
16	OTRAS ACTIVIDADES TIPO SERVICIOS	227,336.35	1.17%
17	PESCA	54,272.23	0.28%
18	SIN ACTIVIDAD ECONOMICA – CIU	478.36	0.00%
19	SUMINISTROS DE ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	231,206.91	1.19%
20	TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	1,528,573.57	7.88%
	TOTAL RECAUDACION EFECTIVA ACUMULADA 2007 - 2011	19,396,229.80	100%

Fuente: Base de Datos del Departamento de Planificación y Coordinación del SRI
Elaboración: La Autora

Como se puede apreciar lidera la tabla de recaudaciones por actividad económica el Comercio al por Mayor y Menor con el 37.34% de participación respecto al total recaudado seguido por las Industrias Manufactureras y Actividades de Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones con el 23,68% y 7.88% respectivamente.

CAPITULO III

3. EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES - ICE

A decir de Mendoza y Navarrete, los orígenes del Impuesto a los Consumos Especiales, datan desde la antigua Roma y Grecia, inclusive siendo más antiguos que los impuestos generales al consumo. Pese a la mayor importancia de estos últimos, la utilización y establecimiento de impuestos al consumo selectivo o específico toman gran importancia en los sistemas tributarios modernos.⁶⁴

El ICE es un impuesto que grava a la transferencia de determinados bienes y servicios considerados como nocivos para la salud y bienes de lujo; en sus inicios en el Ecuador, gravó a los vehículos, cigarrillos, cerveza, bebidas alcohólicas y gaseosas luego se amplió a bienes suntuarios como yates, aviones, avionetas entre otros; actualmente también grava a los perfumes, video juegos, armas, focos incandescentes y cuotas, membresías o afiliaciones.

El ICE, constituye un importante aporte a la recaudación, es así que según cifras de la Autoridad Tributaria a diciembre del 2012 (cifras provisionales sujetas a revisión); la incidencia de los impuestos indirectos ascendió al 55% del total recaudado, de donde el 10,8% proviene del Impuesto a los Consumos Especiales, ubicándose de esta manera, en el tercer impuesto de mayor recaudación luego del IVA e Impuesto a la Renta.

3.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

El impuesto a los Consumos Especiales está regulado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el Título Tercero, en los artículos del 75 al 89 y el

⁶⁴ Verónica Mendoza y Chavely Navarrete, *Impacto en el Sector Automotriz y en la Recaudación de Servicio de Rentas Internas (SRI), del incremento en las tarifas del Impuesto al Consumo Especial (ICE) a los vehículos, en la Ley de Equidad*, Tesis Escuela Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2009, p.26

Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Título Tercero del Art. 197 al Art 214, de donde se han extraído en forma general los aspectos más relevantes y que se presentan a largo del presente capítulo.

3.1.1 Definición y Características

3.1.1.1 Definición: El Autor Queralt, al referirse al impuesto a los consumos especiales sostiene que “Los impuestos especiales sobre la fabricación, son tributos indirectos, reales, objetivos, instantáneos y monofásicos, ya que se someten a gravamen solamente la fase de producción, aunque por el objeto de gravamen, el consumo, se exige la translación de estos impuestos hacia delante, en busca del consumidor final que es el destinatario, elegido por el legislador, para soportar el peso material del consumo” ⁶⁵

Pérez de Ayala citado por Prado, al tratar sobre la imposición a las ventas señala: “Son impuestos que se recaudan sobre los vendedores de los bienes y servicios y en función del volumen de sus ventas o de la cifra de sus negocios. Ahora bien los sujetos destinatarios de la imposición, es decir, aquellos cuya capacidad económica justifica el gravamen, no son dichos vendedores, sino los consumidores finales de los productos.” ⁶⁶

De lo expuesto se puede concluir que el ICE es un tributo indirecto, real y monofásico que grava a la transferencia de determinados productos y servicios nacionales o importados, considerados como suntuarios o nocivos para la salud y aunque se gravan en la fase de fabricación, prestación del servicio o desaduanización, son objeto de traslación hacia los consumidores finales.

3.1.1.2 Características: Entre las características generales del ICE podemos citar:

⁶⁵ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, Madrid, Aranza Editorial, 6ª.ed.,2001, p. 505-506

⁶⁶ Mario Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Valarezo; *Comentarios a la Ley...*, p. 185

- Se trata de un impuesto indirecto ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva; real, pues no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos; y regresivo porque los individuos con menor nivel de renta dedican más porcentaje de su renta a pagar impuestos que las personas con mayor nivel de renta ya que estas últimas tienen una mayor capacidad de ahorro.
- Es un impuesto estructurado para trasladarse al consumidor final.
- Al tratarse de un impuesto monofásico se aplica en una única fase del proceso, sea la fabricación, desaduanización o prestación de servicios.
- Mantiene diferentes tarifas de acuerdo a la naturaleza de los bienes o servicios.
- Es considerado un impuesto de fácil administración y recaudación.

3.1.2 Objeto

El Art. 75 de la LORTI, establece que el impuesto a los consumos especiales ICE se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el Art. 82 del mismo cuerpo legal. Para el caso de bienes y servicios gravados con ICE, se podrán aplicar tres tipos de imposición: Específica, Ad valorem o Mixta.

En términos generales el ICE se aplicará a la importación y fabricación de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, perfumes y aguas de tocador, video juegos, armas, focos incandescentes, alcohol, vehículos híbridos o eléctricos, aviones, avionetas, entre otros; de procedencia nacional o importados y la prestación de los servicios de televisión pagada; de casinos, salas de juego; las cuotas que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, con las tarifas que se presentan en el punto 3.1.5

3.1.3 Hecho Generador

Los Arts. 78 de la LORTI y 198 del Reglamento manifiestan que el hecho generador del ICE será la transferencia, a título oneroso o gratuito, de los bienes y

servicios gravados con el impuesto en su presentación o prestación, al consumidor final.

- Bienes nacionales y servicios.- El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional se configura en la transferencia efectuada por el fabricante y en la prestación del servicio dentro del período respectivo.
- Bienes importados.- El hecho generador en el caso del consumo de bienes importados, será su desaduanización.

3.1.4 Sujetos

3.1.4.1 Sujeto Activo: El sujeto activo o ente acreedor de este impuesto es el Estado, que lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

3.1.4.2 Sujeto Pasivo: Son sujetos pasivos del ICE: Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y, Quienes presten servicios gravados.

3.1.5 Tarifas

El Art. 82 de la LORTI establece los bienes y servicios gravados con el ICE, a los mismos se les otorga una tarifa diferente. Los siguientes productos y servicios gravan ICE sin diferenciación por ser producidos en el Ecuador o ser importados.

GRUPO I (TARIFA AD VALOREM)	
Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé)	150%
Bebidas gaseosas	10%
Perfumes y aguas de tocador	20%
Videojuegos	35%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	300%
Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos Automotrices	100%
GRUPO II (TARIFA AD VALOREM)	
1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000	5%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000	5%
Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al	10%

público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000	
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000	15%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	20%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	25%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	30%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	35%
2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga:	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35.000 0	0%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000	8%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	14%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	20%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	26%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	32%
3. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricases, cuadrones, yates y barcos de recreo	15%
GRUPO III (TARIFA AD VALOREM)	
Servicios de televisión pagada	15%
Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar	35%
GRUPO IV(TARIFA AD VALOREM)	
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales	35%
GRUPO V (TARIFA AD VALOREM / ESPECIFICA)	
Cigarrillos	0,0810 USD por unidad *
Bebidas alcohólicas incluida la cerveza	6,93 USD por litro de alcohol puro 75% *
<ul style="list-style-type: none"> Tarifas vigentes a partir del 1 de enero del 2013 según Resolución NAC-DGERCGC12-00834 del 26 de diciembre del 2012 	

3.1.6 Base Imponible

El Art. 76 de la LORTI y 197 del Reglamento de aplicación de la LORTI dispone que la base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio venta al público PVP, sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem establecidas. La base imponible obtenida mediante el cálculo del PVP sugerido por los fabricantes o

importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. El ICE no incluye el Impuesto al Valor Agregado y será pagado, por el fabricante o importador en una sola etapa.

Para los casos en los que no se apliquen precios referenciales, las operaciones matemáticas a realizarse para identificar la base imponible mayor sobre la cual se deberá calcular el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, son:

En base al PVP:

$$\text{Base Imponible} = \text{PVP} / ((1 + \% \text{ IVA}) * (1 + \% \text{ ICE Vigente}))$$

En base al precio Ex – Fábrica o Ex – Aduana

$$\text{Base Imponible} = (\text{Precio Ex Fábrica o Ex Aduana}) * (1 + 25\%)$$

Un ejemplo de la aplicación de las formulas expuestas a las bebidas gaseosas, a fin de determinar la base imponible mayor para el cálculo del ICE se presenta a continuación:

<p>FORMULA A</p> <p>Bebidas Gaseosas PVP 10.3 Tarifa AD-V 10%</p> <p>Base Imponible = $\frac{\text{PVP}}{(1 + \% \text{ IVA}) * (1 + \% \text{ ICE})}$</p> <p>Base Imponible = $\frac{10.30}{1.12 * 1.100}$</p> <p>Base Imponible = 8.36</p> <p>Sobre esta base se calcula la tarifa ad valorem vigente:</p> <p>ICE Calculado = B.I. * 10%</p> <p style="padding-left: 40px;">8.36 * 10%</p> <p style="padding-left: 40px;">0.84</p> <p>Sobre el valor de la Base Imponible mas ICE calculamos el IVA</p> <p>IVA = (BI + ICE) * 12%</p> <p style="padding-left: 40px;">(8.36 + 0.84) * 12%</p> <p style="padding-left: 40px;">1.10</p> <p>El precio de venta al público será:</p> <p>PVP = BI + ICE + IVA</p> <p style="padding-left: 40px;">10.30</p>	<p>FORMULA B</p> <p>Precio ex fábrica 7.25</p> <p>Base Imponible = $\frac{\text{Precio Ex fabrica} * 1 + 25\%}{}$</p> <p>Base Imponible = 7.25 * 1.25</p> <p>Base Imponible = 9.06</p> <p>ICE Calculado = B.I. * 10%</p> <p style="padding-left: 40px;">9.06 * 10%</p> <p style="padding-left: 40px;">0.91</p> <p>Sobre el valor de la Base Imponible mas ICE calculamos el IVA</p> <p>IVA = (BI + ICE) * 12%</p> <p style="padding-left: 40px;">9.06 + 0.91 * 12%</p> <p style="padding-left: 40px;">1.20</p> <p>La Base Imponible para efectos del ICE corresponde a la resultante de aplicar la fórmula B</p>
---	---

Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.

El precio ex-aduana es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la Secretaria Nacional de Aduanas, al momento de desaduanizar los productos importados, al valor en aduana de los bienes.

El PVP es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los PVP serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto.

De manera específica, la base imponible en los casos de Cigarrillos y Bebidas alcohólicas incluida la cerveza será:

Cigarrillos	La tarifa específica vigente a partir de enero 2013 es de \$ 0.0810 por unidad.
Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza	<p>La tarifa específica vigente a partir de enero 2013 es de \$ 6,93 por litro de alcohol puro y para establecer el valor del ICE se considerará:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La tarifa específica de \$ 6,93 se aplicará sobre el total de litros de alcohol puro que contiene cada bebida alcohólica, para lo cual se multiplicará el volumen en litros de licor, por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac de la bebida detallado en el registro sanitario correspondiente. - Adicionalmente, si el precio ex fábrica o ex aduana por litro de bebida alcohólica supera los \$ 3,60; se deberá aplicar directamente la tarifa ad valorem del 75% sobre dicho valor, Si el precio ex aduana o ex fábrica es inferior al monto referido, no se realizará dicho cálculo. - El ICE que se deberá pagar al momento de la desaduanización o en primera etapa de comercialización, será la sumatoria de las operaciones detalladas.

Para el caso de los servicios, la base imponible a aplicar será:

Servicios	El valor con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA e ICE.
Servicios de casinos, salas de juego y otros juegos de azar	Corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas
Servicios prestados por clubes sociales por cuotas, membrecías, afiliaciones, acciones y similares, superiores a \$ 1.500 anuales	Corresponderá al valor de estos conceptos sin incluir impuestos.

Ejemplo cálculo ICE para los Servicios de TV pagada	
SUBTOTAL	21,74
ICE (15%)	3,26
Base Imponible	25,00
IVA (12%)	3,00
TOTAL	28,00

3.1.7 Clausura

El Art. 88 de la LORTI establece que los sujetos pasivos del ICE que se encuentren en mora de declaración y pago del impuesto por más de tres meses serán sancionados con la clausura del establecimiento(s) de su propiedad, previa notificación, requiriéndoles el pago de lo adeudado dentro de 30 días, bajo prevención de clausura, la que se mantendrá hasta que los valores adeudados sean pagados.

3.1.8 Declaración y Liquidación

Los sujetos pasivos del ICE sobre productos y servicios nacionales, presentarán mensualmente una declaración por las operaciones gravadas con el impuesto, realizadas dentro del mes calendario inmediato anterior, los plazos de vencimiento para presentar la declaración son los mismos establecidos para declarar y pagar el IVA. En el caso de importaciones, la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.

Si los productos son de fabricación nacional, el ICE debe ser declarado y pagado por el fabricante y si se trata de productos importados por el importador.

3.2 EVOLUCIÓN DEL ICE EN EL ECUADOR

A decir de Zaida Carlos y Estefanía Crespo, en los años 80 Ecuador atravesó por lo que se conoce como la crisis de la deuda externa, entrando así en una etapa de graves desequilibrios internos ya que normalmente el Estado cubría sus gastos con endeudamiento externo. Las severas restricciones financieras internacionales hicieron insostenible el modelo proteccionista y de subsidios imperante, obligando así a buscar una estrategia económica distinta. A la crisis de la deuda externa se sumó una serie de sucesos coyunturales tales como el incidente fronterizo con el Perú y las inundaciones de 1983 que permitieron que la crisis se agravara. Para hacer frente a estos sucesos se tomaron ciertas medidas tales como el incremento de las tasas de interés, concesión de subsidios e insumos a los agricultores en un intento por incrementar las exportaciones, además se introdujo una política de austeridad del gasto público, eliminando así algunos subsidios, reduciendo otros e incrementando la base tributaria; es así que se promulgó la reforma tributaria de 1982 que entre otros, creó el impuesto al consumo de cervezas y cigarrillos y el impuesto a la matriculación de vehículos de lujo.⁶⁷

El Impuesto a los Consumos Selectivos, antecesor del Impuesto a los Consumos Especiales; se creó en 1983 y gravaba a bienes suntuarios como las armas de fuego, caballos de raza y bisutería; más adelante se incluyó en este impuesto la cerveza, los cigarrillos y el alcohol, sin embargo el Impuesto a los Consumos Selectivos fue cancelado

⁶⁷ Zaida Carlos y Estefanía Crespo, *Impacto del Nivel de Compensación en los Ingresos Tributarios de los Impuestos a los Consumos Especiales ante una Reducción del Impuesto al Valor Agregado del 12% al 10%*, Tesis Escuela Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2008 , p. 119- 120

con la gran reforma tributaria de 1989, debido a la poca recaudación que éste reportaba; para dar paso al Impuesto a los Consumos Especiales.⁶⁸

Mediante Registro Oficial 341 del 22 de diciembre de 1989 se creó el Impuesto a los Consumos Especiales que en sus inicios gravó a la transferencia a título oneroso o gratuito de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, aguas minerales y purificadas, alcohol y productos alcohólicos de procedencia nacional o importada, con las tarifas que se detallan a continuación:

Tabaco rubio	200%; 220%; 240% y 260%
Tabaco negro	10%; 30% y 70%
Cervezas	85%
Bebidas Gaseosas	20%
Aguas minerales y aguas purificadas	5%
Alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza	100%

Con el Registro Oficial 463 del 17 de noviembre del 2004 se modificaron las tarifas del ICE así: cigarrillos rubio 77,25%, negro 18,54%; cerveza 30,90%; bebidas gaseosas 10,30%; alcohol y productos alcohólicos distintos a la cerveza 26,78%; adicionalmente se incluyó al objeto del ICE a los bienes suntuarios tales como los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos con el 15%; vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga el 5,15%; y, aviones, avionetas y helicópteros (excepto los destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios) el 10,30%.

Durante los años siguientes se implementaron variaciones menores al ICE hasta la promulgación de la Ley de Equidad Tributaria de diciembre 2007 y posteriores, donde se introdujeron cambios radicales al impuesto cuyo análisis constituye la esencia del presente capítulo.

⁶⁸ Diana Arias y otros, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, p.113

3.3 ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARAS EN EL PERIODO 2007-2011 RESPECTO AL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

En el país, la tendencia en los últimos años ha sido incrementar la presión tributaria, debido a las necesidades permanentes del Estado para satisfacer las necesidades básicas de la población. En efecto, a partir de la reforma tributaria de diciembre del 2007 hasta la de noviembre 2011 se promulgaron nueve reformas, cinco de las cuales recogieron modificaciones al ICE, cuyos aspectos más relevantes se resumen a continuación.

3.3.1 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR – LRETE

La reforma tributaria del 29 de diciembre del 2007, si lugar a dudas; introdujo los mayores cambios a las disposiciones legales relativas al Impuesto a los Consumos Especiales; entre las principales modificaciones tenemos:

1. Se reformó el Art. 75 de la LORTI sobre el objeto del ICE, eliminando la idea de que el impuesto se aplica al consumo, a decir de Prado; con la reforma se corrigió un error conceptual de asociar el nacimiento del impuesto al consumo o adquisición de los bienes gravados, error que desnaturaliza el sentido técnico del ICE pues el impuesto no nace cuando se consumen los bienes gravados sino cuando se produzca la transferencia, la desaduanización o la prestación del servicios.⁶⁹
2. Se modificó el Art. 76 de la LORTI respecto a la forma de establecer la base imponible del impuesto; recordemos que previa a la reforma la base imponible sobre la que se aplicaba el ICE era la mayor resultante de: a) Sumar al precio ex fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podía ser inferior al precio de venta al

⁶⁹ Mario Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Valarezo; *Comentarios a la Ley....*, p.187

público fijado por el fabricante o autoridades competentes, menos el IVA e ICE; para los productos importados la base imponible se determinaba incrementando al valor ex –aduana un 25%; b) Incrementar , tanto a los productos nacionales o importados, al valor ex – fábrica o ex –aduana un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Sobre la mayor de estas bases imponibles se aplicaban las tarifas ad valorem establecidas.

Con la reforma, se modificó la manera de establecer la base imponible la misma se determinará con base en el PVP sugerido por el fabricante o importador, o en base a precios referenciales establecidos anualmente mediante resolución por el SRI, a esta base se aplica las tarifas ad valorem fijadas, la misma que no puede ser inferior al resultado de incrementar al precio ex – fábrica o ex – aduana un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización y en el caso de serlo se calculará el ICE sobre la base imponible mayor. Para las bebidas alcohólicas de producción nacional, exceptuando la cerveza, la base se determinará a través del valor unitario referencial que mediante resolución establezca el SRI, el mismo que se obtendrá multiplicando el valor referencial en dólares por litro de alcohol absoluto que corresponda a la categoría del producto por el volumen real expresado en litros y multiplicado por el grado alcohólico expresado en escala de Gay Lussac⁷⁰, que conste en el registro sanitario otorgado al producto, dividido para cien.

En conclusión, por una parte la reforma estableció que la base imponible será el PVP sugerido por el fabricante o importador menos el IVA e ICE pero además estableció la alternativa de que la base imponible se establezca por medio de precios referenciales fijados anualmente mediante resolución; y para el caso de las bebidas alcohólicas, excepto la cerveza; no aplica el PVP sugerido sino aquel resultante de aplicar un valor unitario referencial establecido mediante resolución.

⁷⁰ Los grados Gay-Lussac es la medida de alcohol contenida en volumen, es decir, la concentración de alcohol contenida en una bebida.

Respecto a la base imponible para los servicios, se aclara que será el valor con el que se facture por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE; mientras que la base imponible para servicios de casinos, salas de juego y otros juegos de azar corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas.

3. Se eliminó del hecho generador del ICE a los servicios prestados por las empresas de telecomunicaciones y radioelectrónicas.
4. Se reformó el Art. 82 de la LORTI, mediante la cual se incrementaron las tarifas ya existentes, excepto para el caso de las bebidas gaseosas y cerveza; y se introdujeron nuevos bienes y servicios al objeto del impuesto, estos cambios se resumen en:

1. INCREMENTO Y REDUCCIÓN DE TARIFAS		
ITEM	Antes de la LRETE	Después de la LRETE
Cigarrillos	98%	150%
Bebidas alcohólicas distintas a la cerveza	32%	40%
Cerveza	30.90%	30%
Bebidas Gaseosas	10.30%	10%
Aviones, avionetas y helicópteros	10,30%	15%
2. INCLUSIONES		
ITEM	Tarifa	
Perfumes y aguas de tocador	20%	
Videojuegos	35%	
Armas de fuego, deportivas y municiones	300%	
Focos incandescentes	100%	
Servicios de televisión prepagada	15%	
Servicios de casinos, salas de juego (bingos –mecánicos) y otros juegos de azar	35%	
Cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios clubes sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los \$ 1.500 anuales	35%	

Respecto a los vehículos, hasta el 2007 la tarifa del ICE fue del 5,15%; con la reforma se estableció una tarifa que aumente conforme se incremente el PVP de los vehículos, sin embargo se hace una distinción para el caso de camionetas y furgonetas

considerando que generalmente utilizadas para el trabajo. El ICE en los vehículos grava la adquisición de vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de acuerdo al siguiente detalle:

DESDE	HASTA	CAMIONETAS Y FURGONETAS	OTROS VEHICULOS
0.00	20,000.00	5%	5%
20,000.00	30,000.00	5%	15%
30,000.00	40,000.00	25%	25%
40,000.00	EN ADELANTE	35%	35%

5. Se agregó a continuación del Art. 89 de la LORTI, la facultad determinadora de la Administración Tributaria sobre el ICE.

3.3.2 LEY ORGÁNICA REFORMATORIA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

La reforma del 30 julio del 2008, modificó el Art. 77 respecto a las exenciones, la disposición introdujo a los bienes exentos de ICE el alcohol destinado a la producción de perfumes y aguas de tocador, los vehículos híbridos y los vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al traslado de personas con discapacidades; y se eliminó de las exenciones del ICE al aguardiente destinado a la producción de bebidas alcohólicas.

En relación a las tarifas del ICE se realizaron modificaciones a ciertos productos establecidos en el Art. 82 de la LORTI así:

- Se gravó al alcohol con la tarifa del 40% (excepto el que se destine a la producción farmacéutica, de perfumes y aguas de tocador y a la producción de bebidas alcohólicas);
- Se exceptúa de ICE a las armas de fuego, deportivas y municiones adquiridas por la fuerza pública y los focos incandescentes utilizados como insumos automotrices;
- En el caso de los vehículos se mantuvo la tarifa del 5% al 35% sin embargo se amplió la base respecto al PVP de \$ 40.000 a \$ 70.000 y además se incluyó a los camiones y

vehículos de rescate con un PVP de hasta \$ 30.000 a la tarifa 5% y para los mayores a \$30.000 tarifas graduales hasta llegar al 35%, las tarifas establecidas fueron:

DESDE	HASTA	CAMIONETAS, FURGONETAS, CAMIONES Y VEHICULOS DE RESCATE	OTROS VEHICULOS
0.00	20,000.00	5%	5%
20,000.00	30,000.00	5%	10%
30,000.00	40,000.00	15%	15%
40,000.00	50,000.00	20%	20%
50,000.00	60,000.00	25%	25%
60,000.00	70,000.00	30%	30%
70,000.00	EN ADELANTE	35%	35%

3.3.3 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

La reforma del 30 de diciembre 2008 introdujo una modificación en materia del ICE respecto a las exenciones contempladas en el Art. 77 de la LORTI, la norma incluye dentro de las exenciones el alcohol, los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; el alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que como insumos o materia prima, se destinen a la producción.

3.3.4 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

Con la reforma del 23 de diciembre 2009 se modifica una vez más el Art. 77 de la LORTI respecto a las exenciones, la norma aclara que la exoneración del ICE a los vehículos híbridos y los vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al traslado y uso de personas con discapacidad aplica tanto para los vehículos importados como para los

adquiridos localmente, especificación que no constaba en la disposición anterior.

3.3.5 LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

La reforma del 24 de noviembre del 2011, incluyó importantes cambios a la normativa referente al ICE, en aspectos tales como el objeto del impuesto, la base imponible y las tarifas, dichos cambios que se resumen a continuación:

1. En el Art. 75 de la LORTI respecto al objeto del impuesto, se introducen dos nuevas formas de imposición la específica y mixta; es menester señalar que previa la disposición se contaba únicamente con el tipo de imposición Ad-valorem. El texto de la reforma conceptualiza a los tipos de imposición como:
 - **Específica.**- Es aquella en la cual se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida o importada.
 - **Ad-valorem.**- Es aquella en la que se aplica una tarifa porcentual sobre la base imponible determinada de conformidad con las disposiciones legales;
 - **Mixta.**- Es aquella que combina los dos tipos de imposición anteriores.
2. Se modificó el Art. 76 referente a la base imponible, la reforma estableció una imposición específica para el consumo de cigarrillos y una imposición mixta (específica y ad-valorem) para el consumo de bebidas alcohólicas, mientras que para el resto de bienes y servicios gravados con el ICE se mantuvo la tarifa ad-valorem.
3. Como complemento a la disposición anterior, se crea dentro de las tarifas del ICE establecidas en el Art. 82 de la LORTI, el Grupo V, con los siguientes conceptos:

GRUPO V	TARIFA ESPECIFICA	TARIFA AD VALOREM
Cigarrillos	0.08 USD por unidad	N/A
Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza	6.20 USD por litro de alcohol puro	75%

La tarifa específica de cigarrillos se ajustará semestral y acumulativamente a mayo y a noviembre de cada año, en función de la variación de los últimos seis meses del índice de precios al consumidor (IPC).con vigencia desde el primer día calendario del mes siguiente.

La tarifa específica de bebidas alcohólicas se ajustará anual y acumulativamente en función de la variación anual del Índice de precios al consumidor (IPC), a noviembre de cada año con vigencia desde el primero de enero del año siguiente.

4. A las exenciones del Art. 77 de la LORTI se incluye las armas de fuego deportivas y las municiones que en éstas se utilicen, siempre que su importación o adquisición local, se realice por parte de deportistas debidamente inscritos y autorizados y que cuenten con la respectiva autorización.
5. Se elimina de la exoneración al ICE a los vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga cuyo PVP sea superior a \$ 35.000 gravándolos progresivamente según el PVP y de acuerdo a la siguiente tabla:

Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga	Tarifa Ad-Valorem
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de hasta \$ 35.000	0%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de hasta \$ 35.000 y hasta 40.000	8%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de hasta \$ 40.000 y hasta 50.000	14%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de hasta \$ 50.000 y hasta 60.000	20%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de hasta \$ 60.000 y hasta 70.000	26%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea de superior a \$ 70.000	32%

3.4 ANALISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FRENTE A LAS REFORMAS EN EL PERIODO 2007- 2011 RESPECTO AL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

En los párrafos siguientes se presenta un breve análisis sobre la correlación que ha mantenido la promulgación de las reformas tributarias con los Principios Constitucionales Tributarios, Principios Constitucionales relacionados y otras disposiciones establecidas en la Constitución de la República en materia del Impuesto a los Consumos Especiales.

3.4.1 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR – LRETE

1. Se puede destacar como acertada la reforma al Art. 75 de la LORTI que eliminó el texto que señalaba que el ICE grava al consumo, sin embargo la redacción de la reforma tampoco es clara pues señala que “*se aplicará a los bienes y servicios de procedencia nacional o importados detallados en el Art. 82 de esta Ley*”, el objeto del impuesto sigue causando confusión pues debería especificar que el ICE grava a la “*transferencia*” de bienes y servicios contemplados en la ley; esta imprecisión atenta contra el principio de transparencia que requiere la redacción de normas claras.
2. Respecto a la manera de establecer la base imponible del ICE, la reforma dispuso un tratamiento diferenciado para el sector de las bebidas alcohólicas, para el cual se creó un “valor unitario referencial”, con esta medida se pretende alcanzar un fin extrafiscal que radica en la disminución del consumo alcohol por los efectos negativos que ocasiona en la salud y en las relaciones sociales y familiares; además se busca incrementar las recaudaciones tributarias a fin de financiar gastos en que incurre el Estado para afrontar los efectos negativos ocasionados por el consumo de alcohol.
3. Resulta favorable para el principio de equidad, la eliminación del hecho generador del ICE a los servicios prestados por las empresas de telecomunicaciones y radiocomunicaciones, en vista que los servicios telefónicos no pueden ser considerados como un privilegio sino como una necesidad básica para la población; y además,

porque dentro de las estrategias para alcanzar el sistema económico social y solidario dispuesto con la Constitución del 2008, se establece la consolidación de la conectividad y telecomunicaciones.

4. Los cambios introducidos al Art. 82 de la LORTI, en mi criterio, constituyen los más trascendentales de la reforma, debido a que se introdujeron nuevos bienes y servicios al hecho generador del impuesto, así como se dio un importante incremento a la tarifa de los bienes ya gravados, hecho que sin duda, ha permitido a la Administración Tributaria un incremento considerable en los niveles de recaudación.
5. Considero positivo para los principios de suficiencia recaudatoria y transparencia el otorgar a la Administración Tributaria, la facultad determinadora sobre el ICE.

3.4.2 LEY ORGÁNICA REFORMATORIA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Contribuye con el principio de equidad el hecho de introducir a las exenciones del ICE al alcohol destinado a la producción de perfumes y aguas de tocador, considerando que el producto final ya se encuentra gravado con el impuesto.

La inclusión a las exenciones del ICE de los vehículos híbridos, y los vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al traslado de personas con discapacidades; contribuye con la conservación del medio ambiente y favorece a un grupo prioritario de la población por lo que la reforma se encuentra apegada al principio de igualdad.

La exoneración del ICE a las armas de fuego, deportivas y municiones adquiridas por la fuerza pública busca abaratar los costos de adquisición de éstos bienes considerando que tanto la Policía Nacional como las Fuerzas Armadas son instituciones estratégicas que tienen a su cargo la seguridad nacional, por lo que requieren un tratamiento tributario diferenciado; con esta reflexión, la reforma enunciada se apegada al principio de igualdad.

Resulta positivo ampliar la base de \$ 40.000 a \$ 70.000 a efectos de gravar el ICE a los vehículos, disposición que se enmarca al principio de equidad debido a que se grava paulatinamente con el impuesto según incrementa el costo del bien.

3.4.3 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

La inclusión dentro de las exenciones del ICE a los insumos o materia prima para la producción de bebidas alcohólicas, constituye un factor favorable para el principio de equidad debido a que las bebidas alcohólicas que constituyen el producto final ya se encuentran gravadas con el impuesto.

3.4.4 LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

Las reformas que contribuyen a aclarar aspectos que pueden generar confusión en su interpretación contribuyen a fortalecer el principio tributario Constitucional de transparencia, tal es el caso de la reforma de diciembre 2009 que aclara que la exención del ICE en vehículos híbridos y destinados al traslado y uso de personas con discapacidad se aplica tanto para los vehículos importados como para los adquiridos localmente.

3.4.5 LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Con la promulgación de la reforma del 24 de noviembre 2011, el Estado buscó básicamente dos propósitos: aumentar la recaudación tributaria e impulsar un consumo social y ambiental responsable; para lo cual se modificó la forma de imposición para los cigarrillos y bebidas alcohólicas, medidas con las que se pretende disminuir el consumo de

productos nocivos para la salud así como alcanzar mayores ingresos fiscales para contrarrestar los efectos nocivos provenientes del consumo de este tipo de productos.

Al incluir a las exenciones del ICE a las armas de fuego deportivas y municiones adquiridas localmente o importadas por parte de deportistas debidamente inscritos y autorizados se busca contribuir al cumplimiento al Art. 381 de la Constitución que dispone que *“El Estado protegerá, promoverá y coordinará la cultura física que comprende el deporte, la educación física y la recreación, como actividades que contribuyen a la salud, formación y desarrollo integral de las personas”*.

Resulta enmarcado en los principios de equidad y suficiencia recaudatoria gravar con el ICE a los vehículos motorizados híbridos o eléctricos con PVP superiores a \$ 35.000, debido a que al dejar una base ilimitada para la exención del impuesto, existía el riesgo de que se presenten abusos a la normativa al adquirir con exoneración del impuesto vehículos excesivamente costosos que sólo pueden ser satisfechos por un grupo selecto de la población.

3.5 COMPORTAMIENTO ESTADÍSTICO DE LA RECAUDACIÓN DEL ICE Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS A RAÍZ DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

En el presente acápite, se analiza el comportamiento estadístico de la recaudación del Impuesto a los Consumos Especiales en el periodo 2006-2012 a fin de tratar de establecer, a criterio de la autora; cómo han influido las reformas tributarias analizadas en el punto 3.3, en la consecución de los resultados alcanzados, las cifras obtenidas que se presentan por rubro en el siguiente cuadro:

CUADRO N° 3
RECAUDACION DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES
En miles de US\$ dólares
Periodo (2006 - 2012)

CONCEPTOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (1)
ICE de Operaciones Internas	347,029.64	380,773.22	334,117.56	350,866.63	392,058.66	455,443.94	506,986.58
ICE Cigarrillos	75,521.82	73,938.55	98,421.52	118,572.77	116,768.14	149,399.19	155,839.58
ICE Cerveza	72,335.83	81,163.01	87,532.33	100,097.18	118,918.70	135,066.43	152,415.81
ICE Bebidas Gaseosas	13,435.13	15,858.92	36,395.72	34,499.48	39,510.52	43,041.06	51,086.15
ICE Aguas Minerales y Purificadas	0.00	0.00	0.00	0.00	1.34	0.00	0.00
ICE Alcohol y Productos Alcohólicos	10,282.55	10,883.63	19,246.20	21,098.63	23,049.22	23,760.33	33,673.89
ICE Vehículos	5,995.51	11,241.88	27,156.00	39,378.26	54,922.63	55,979.60	73,030.17
ICE Telecomunicaciones	169,451.74	187,674.70	39,667.56	6,379.19	6.18	1,984.38	231.70
ICE Aviones, tricares,etc. y otros NEP	7.06	12.53	13.34	106.68	120.11	194.84	140.74
ICE Armas de Fuego	0.00	0.00	102.17	230.31	218.29	105.45	240.07
ICE Cuotas Membresías Clubes	0.00	0.00	510.37	324.26	412.59	472.95	447.56
ICE Perfumes, Aguas de Tocador	0.00	0.00	12,415.81	12,235.57	16,515.99	19,625.65	14,354.03
ICE Servicios Casino - Juegos Azar	0.00	0.00	3,065.12	5,327.03	7,609.72	8,031.08	2,018.35
ICE Focos Incandescentes	0.00	0.00	6.89	2.76	0.91	2.13	2.25
ICE Videojuegos	0.00	0.00	3.28	2.20	0.06	19.24	0.05
ICE Servicios Televisión Prepagada	0.00	0.00	9,581.25	12,612.30	14,004.28	17,761.62	23,506.24
ICE de Importaciones	69,933.12	75,966.33	139,785.45	97,263.67	138,182.38	162,426.70	177,516.25
TOTAL NETO	416,962.76	456,739.55	473,903.01	448,130.29	530,241.04	617,870.64	684,502.83
CRECIMIENTO/ DISMINUCIÓN		9%	4%	-6%	15%	14%	10%

Nota (1): Información Provisional sujeta a revisión y validación

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

Como se puede apreciar durante el 2007; año el cual todavía no podían visualizarse los resultados de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador LRETE, de diciembre el mismo año y que constituye la primera reforma tributaria implantada por el Gobierno del Eco. Correa, se alcanzó un incremento en la recaudación del ICE del 9% respecto al 2006 siendo el principal rubro el ICE en telecomunicaciones con una participación del 41% respecto al total de la recaudación.

Para el año 2007 el crecimiento alcanza el 4%, para esta fecha ya se refleja la influencia de la LRETE en términos de recaudación, el crecimiento es inferior al año precedente debido a que si bien la LRETE realizó importantes cambios tanto en la forma

de determinar la base imponible del impuesto, incrementó la tarifa de ciertos bienes como los cigarrillos, el alcohol, vehículos terrestres, aviones, avionetas y helicópteros e incluyó al objeto del impuesto bienes y servicios como los perfumes y aguas de tocador, videojuegos, armas de fuego, focos incandescentes, servicios de televisión prepagada, de juegos de azar, y cuotas y membresías de clubes sociales superiores a \$ 1500 anuales, con tarifas que iban desde el 15% al 300%; por otro lado eliminó del objeto del ICE a los servicios de telecomunicación que como se mencionó constituía el rubro más importante en términos de recaudación; sin embargo y a pesar de la eliminación del ICE a las telecomunicaciones el crecimiento del impuesto continuó, lo cual refleja que los cambios introducidos con la LRETE compensaron de alguna manera la eliminación de este rubro tan representativo.

En el 2009 se observa una disminución en el crecimiento del ICE del 6% respecto al año 2008 secuela, a mi criterio, de la eliminación del ICE a las telecomunicaciones y a la introducción, con las reformas de julio y diciembre 2008; a las exenciones del ICE a los vehículos destinados al traslado de personas con discapacidad; a las armas de fuego deportivas adquiridas por la fuerza pública; a los focos incandescentes utilizados como insumos automotrices; y, al alcohol y ciertos insumos destinados a la producción de bebidas alcohólicas.

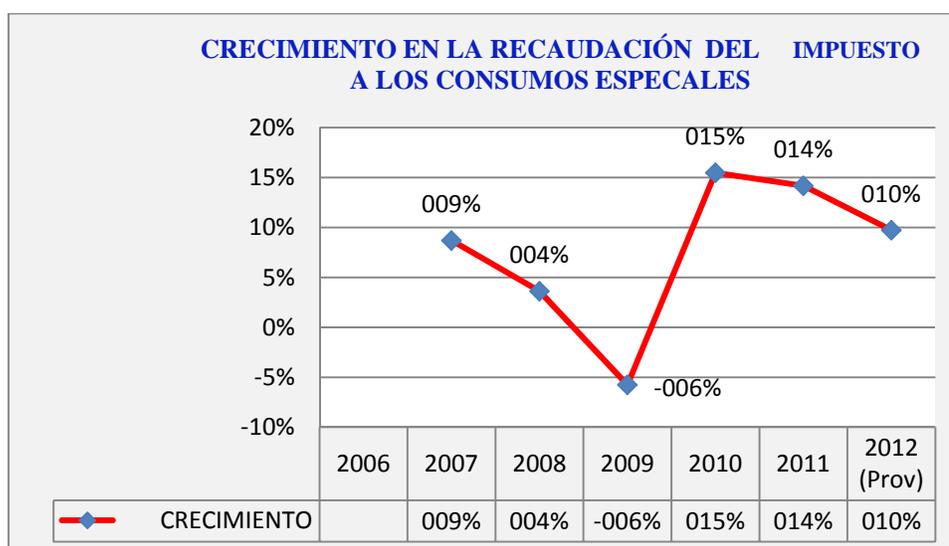
Durante los años 2010 y 2011 se visualiza una reactivación en el crecimiento del ICE alcanzando el 15% y 14% respectivamente y en relación al 2009 y 2010; años durante los cuales no se introdujeron cambios materiales al ICE por lo que se puede concluir que los resultados alcanzados son producto del dinamismo en la economía del país.

Finalmente para el año 2012 se alcanza un crecimiento del 10% respecto al año inmediato anterior, más es preciso señalar que las cifras del 2012 son provisionales debido a que la información no ha sido cargada en su totalidad, por lo que las cifras pueden variar

positivamente; además hay que mencionar que contribuye al logro de los resultados obtenidos las reformas introducidas con la promulgación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado del 24 de noviembre del 2011 que modificó las formas de imposición para los cigarrillos y bebidas alcohólicas proporcionándoles una imposición específica; y específica y ad-valorem respectivamente; medida con la cual el impuesto para estos rubros es más oneroso, otro aspecto de la reforma que eliminó de las exenciones del ICE a los vehículos híbridos o eléctricos cuyo PVP sea superior a \$ 35.000.

El crecimiento/ disminución en la recaudación del ICE durante el periodo 2006 – 2012 se grafica a continuación:

GRÁFICO N° 3



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

Según cifras publicadas por el SRI tenemos que la recaudación neta total del ICE del periodo comprendido entre el 2006 y el 2012, alcanzó a los \$ 3.628 millones; monto superior en un 273% a la recaudación obtenida en un periodo similar entre 1999 y el 2005 que fue \$ 1.331 millones. Respecto al cumplimiento de la meta de recaudación se constató que durante el 2006 se alcanzó el 101,20% de la meta; en el 2007 el 98,60%; en el 2008 el

95,30%; en el 2009 el 106,80%; en el 2010 el 104,30%; en el 2011 el 111,30%; y en el 2012 cuya información es provisional, se alcanzó el 92,10%; de lo expuesto podemos concluir que si bien durante todos los años del periodo 2006-2012 no se ha cumplido con la meta recaudatoria al 100%; ésta ha alcanzado niveles satisfactorios de cumplimiento.

GRÁFICO N° 4



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

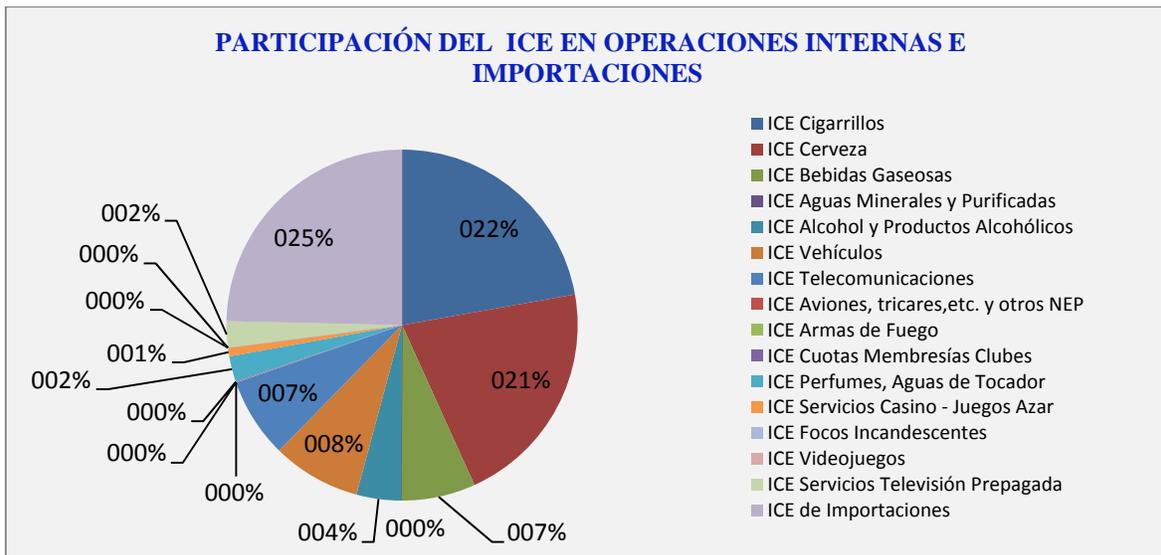
Con la finalidad de determinar la participación en la recaudación de los diferentes bienes y servicios gravados con el impuesto, se procedió a totalizar la recaudación del ICE del periodo 2007- 2012 de donde se desprende que el ICE en importaciones internas alcanza el 75.35% de participación mientras que el ICE en importaciones alcanza el 24.64%; respecto al ICE en operaciones internas tenemos que el ICE en cigarrillos constituye el rubro de mayor aporte a la recaudación con un 22.20% seguido del ICE a la cerveza con un 21.02%; ICE a los vehículos motorizados con el 8.15% e ICE las bebidas gaseosas con el 6.86%. Los resultados obtenidos se ilustran a continuación:

CUADRO N° 4
RECAUDACION NETA ACUMULADA DEL ICE
 En miles de US\$ dólares
 Periodo (2007 - 2012)

CONCEPTOS	2007 - 2012	%
ICE de Operaciones Internas	2,420,246.59	75.36%
ICE Cigarrillos	712,939.74	22.20%
ICE Cerveza	675,193.46	21.02%
ICE Bebidas Gaseosas	220,391.85	6.86%
ICE Aguas Minerales y Purificadas	1.34	0.00%
ICE Alcohol y Productos Alcohólicos	131,711.89	4.10%
ICE Vehículos	261,708.54	8.15%
ICE Telecomunicaciones	235,943.71	7.35%
ICE Aviones, tricares,etc. y otros NEP	588.24	0.02%
ICE Armas de Fuego	896.30	0.03%
ICE Cuotas Membresías Clubes	2,167.74	0.07%
ICE Perfumes, Aguas de Tocador	75,147.04	2.34%
ICE Servicios Casino - Juegos Azar	26,051.31	0.81%
ICE Focos Incandescentes	14.93	0.00%
ICE Videojuegos	24.83	0.00%
ICE Servicios Televisión Prepagada	77,465.68	2.41%
ICE de Importaciones	791,140.78	24.64%
TOTAL NETO	3,211,387.37	100%

Fuente: Servicio de Rentas Internas
 Elaboración: La Autora

GRÁFICO N°5



Fuente: Servicio de Rentas Internas
 Elaboración: La Autora

3.6 PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

La recaudación tributaria total en el Ecuador sigue dependiendo en gran medida de los impuestos indirectos, a fin de sustentar esta afirmación se procede a realizar un breve análisis de la participación que tienen los impuestos indirectos (IVA e ICE) respecto a los impuestos directos (Renta, Salida de Divisas, Ingresos Extraordinarios, a las Tierras Rurales, Activos en el Exterior, Vehículos motorizados y Regalías y Patentes de Conservación Minera), si bien éstos últimos impuestos no forman parte del tema investigado, sus niveles de recaudación constituyen un importante indicador para evaluar la equidad del sistema tributario en su conjunto, para realizar el mencionado análisis se obtuvieron datos de la recaudación total de impuestos directos e indirectos del periodo 2006 – 2012 y se confrontaron entre sí, obteniendo los resultados que se ilustran a continuación:

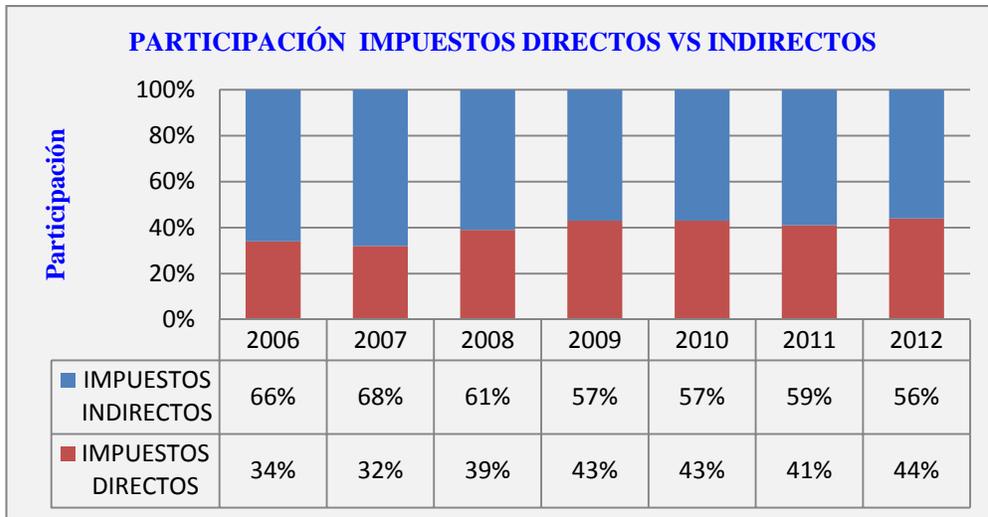
CUADRO N° 5
PARTICIPACION EN LA RECAUDACION IMPUESTOS DIRECTOS VS
INDIRECTOS
En Miles de US\$ Dólares
Periodo (2006 - 2012)

AÑO	IMPUESTOS DIRECTOS	%	IMPUESTOS INDIRECTOS		%
			IVA	ICE	
2006	1,566,943.40	34%	2,691,409.18	416,962.76	66%
2007	1,815,205.96	32%	3,433,063.14	456,739.55	68%
2008	2,495,971.70	39%	3,448,834.82	473,903.01	61%
2009	2,888,527.80	43%	3,418,351.30	448,130.29	57%
2010	3,566,263.20	43%	4,163,101.19	530,241.04	57%
2011	3,863,926.30	41%	4,932,879.35	617,870.64	59%
2012	4,848,774.63	44%	5,498,239.90	684,502.83	56%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

GRÁFICO N° 6



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: La Autora

En las ilustraciones presentadas podemos observar que la participación de los impuestos indirectos durante el periodo 2006 – 2012 se ubicó en un rango del 56% al 68%; durante todos los años se aprecia una mayor participación de los impuestos indirectos sobre los directos con una diferencia más remarcada en los años 2006 y 2007 donde los impuestos indirectos alcanzaron una participación del 66% y 68% respectivamente, también se puede visualizar que a partir del año 2008 la brecha entre impuestos directos e indirectos ha tenido una ligera disminución fundamentada principalmente, en la promulgación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador de diciembre 2007, que entre otros aspectos importantes; buscó dotar de una mayor equidad al Sistema Tributario.

CONCLUSIONES

La Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador marcó un hito en el proceso de reforma tributaria emprendido por el país desde el año 2007 no solo en materia de IVA e ICE, pues también incluyó un importante componente respecto de la creación de nuevos impuestos, incrementos de tarifas, inclusión de medidas anti-elusión; con la finalidad de incorporar equidad al sistema tributario.

En el Ecuador se han realizado nueve reformas tributarias durante el quinquenio 2007-2011 de las cuales, siete introdujeron cambios al Impuesto al Valor Agregado y cinco al Impuesto a los Consumos Especiales. En materia del IVA se introdujeron cambios tales como ampliar el objeto del impuesto, reestructurar los conceptos generales de causación o hecho generador del IVA, incluir ciertos bienes y servicios a la tarifa 12%; incluir ciertos bienes y servicios a la tarifa 0%, entre otros analizados en el capítulo II.

En materia del ICE las modificaciones fueron representativas; en términos generales se amplió el objeto del impuesto; se incrementaron considerablemente las tarifas; a fin de contribuir con la regulación de externalidades negativas se cambió e incrementó la tarifa del ICE en cigarrillos y de bebidas alcohólicas, se eliminó del objeto del ICE a las telecomunicaciones, y en una pequeña proporción se redujo la tarifa a las bebidas gaseosas.

Funcionarios del SRI, en la obra “Una nueva Política Fiscal para el Buen Vivir” consideran que se puede clasificar a cada modificación introducida en las reformas tributarias dentro de tres categorías: a) Positivas a la recaudación: aquellas que crean impuestos o aumentan tarifas y por ende incrementan la recaudación; b) Neutras: aquellas que incorporan medidas anti-elusión, y cuyo resultado afecta únicamente a quienes venían beneficiándose de los correspondientes vacíos legales y; c) Negativas a la recaudación:

aquellas que eliminan impuestos, reducen tarifas o atenúan las medidas anti-elusión⁷¹; bajo este enunciado y en forma general considero que las modificaciones introducidas con las reformas tributarias en el periodo 2007-2011, tanto en materia de IVA como de ICE; fueron positivas para la recaudación.

Refiriéndonos a los principios rectores del Régimen Tributario Ecuatoriano establecidos en la nueva Constitución del 2008 tenemos que ya no son solamente de naturaleza jurídica, sino que se han incorporado principios de naturaleza económica como aquellos de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria que, en conjunto con los principios anteriores, determinan el ordenamiento jurídico y económico a observarse para el establecimiento de los impuestos.

La investigación se planteó verificar si las reformas tributarias impuestas en el periodo 2007-2011 contribuyeron al fortalecimiento de los Principios Constitucionales Tributarios, ante esta interrogante tenemos que en el caso de la progresividad cuyo concepto está vinculado a la equidad; a pesar de los esfuerzos realizados se visualiza un resultado contrario a la premisa planteada por este principio, ya que el promedio de la participación de los impuestos indirectos en la recaudación durante el periodo 2006-2012 es del 61% por lo tanto estamos frente a un Sistema Tributario Regresivo; sin embargo hay que hacer hincapié en que a raíz de la reforma de diciembre 2007 se observa un ligero crecimiento en la participación de los impuestos directos, indicador que se está trabajando por alcanzar un sistema tributario progresivo.

⁷¹ Mauro Andino y otros, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Servicio de Rentas Internas, Ediciones Abya-Yala, 2012, p. 294.

Respecto a los principios de transparencia y simplicidad administrativa conllevan a la existencia de un sistema claro, libre de incertidumbres y amigable con el contribuyente sin embargo, tenemos que nuestra legislación tributaria es compleja y con cambios constantes, lo que dificulta su comprensión y aplicación inclusive para los profesionales de la contabilidad y del derecho; muestra de ello es la introducción de nueve reformas tributarias en cinco años; modificaciones que al promulgarse en espacios tan reducidos de tiempo acarrearán consigo inseguridad jurídica, desconocimiento y confusión.

Refiriéndonos al principio de suficiencia recaudatoria se pudo observar que las reformas analizadas fueron favorables para los niveles de recaudación; es así que la recaudación del IVA durante el periodo 2006 – 2012 alcanzó un crecimiento constante superando las metas de cumplimiento fijadas por la Administración Tributaria; en tanto que la recaudación del ICE durante los años 2007 y 2008 no cumplió con la meta prevista aunque estuvo muy cerca de lograrlo, este hecho no impidió que la recaudación del ICE también alcance un crecimiento importante durante todos los años del periodo 2006 - 2012.

Respecto los principios de generalidad e igualdad; en materia del IVA e ICE tenemos que se amplió el objeto de los impuestos, se incluyeron ciertos bienes y servicios a la tarifa 0% del IVA, se excluyó ciertos bienes y servicios del objeto del ICE, reformas que resultan favorables para los principios de igualdad y generalidad. En este mismo esquema es necesario mencionar que existen grupos vulnerables en riesgo o en desigualdad para quienes la Constitución promulga mecanismos de igualación a través de las llamadas acciones afirmativas; en el campo tributario, ciertas reformas han contribuido con la implantación de éstas medidas afirmativas como ejemplos podemos citar exclusión del objeto del ICE a vehículos destinados al traslado de personas con discapacidad y el

reintegro del IVA pagado por personas con discapacidad en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos y otros aparatos médicos especiales.

La crisis del modelo económico capitalista, más visible con la crisis financiera mundial, impulsó para que en el país incursione en la construcción de un nuevo modelo económico social y solidario, que entre otros, tiene al ser humano como centro del desarrollo y reconoce diferentes formas de organización de la sociedad para la producción en donde prima la sociedad de personas sobre la sociedad de capitales. Ciertas reformas tributarias tales como la eliminación del ICE de los servicios de telecomunicaciones y la introducción a la tarifa 0% del IVA de implementos agrícolas y para el suministro de energía eléctrica han contribuido a la consecución del nuevo sistema económico que entre uno de sus objetivos busca garantizar la soberanía alimentaria, energética y de comunicaciones para toda la población.

RECOMENDACIONES

En el diseño de la política fiscal del Estado, es indispensable que se busque una concordancia entre las normas tributarias y los Principios Constitucionales rectores, si bien la recaudación es fundamental para el presupuesto del Estado no debe dejarse de lado los otros principios establecidos en la carta magna.

Para lograr un sistema tributario menos regresivo, no es viable disminuir los impuestos indirectos que son los que generan más rentas al Estado si no se cuenta con una correcta política de compensación.

Las reformas tributarias, si bien es cierto, son necesarias dentro de la política fiscal, deben darse paulatinamente, y no como ha sucedido con la serie de reformas que ha tenido

el Ecuador a partir del año 2007, debido a que los cambios constantes de las normas tributarias traen consigo inseguridad jurídica y confusión en los contribuyentes.

Un sistema tributario debe permitir el crecimiento económico de las empresas, es así que en el Art. 300 de la Constitución se estipula [...] “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios”; razón por la que los encargados de diseñar las reformas tributarias así como los Legisladores deben actuar responsablemente y analizando todos los posibles impactos que una reforma acarrea, y sobre todo cuando esta conlleva la creación o incremento de tarifas.

El incremento en las recaudaciones tributarias no debe darse solo vía inclusión de nuevos impuestos o incremento de tarifas sino ampliando la base de contribuyentes.

A nivel general se habla que en el país nos enfrentamos a una ausencia de cultura tributaria que imposibilita el eficaz pago de tributos por parte de los contribuyentes considero que hasta cierto punto ésta apatía es el resultado de los altos niveles de corrupción, el mal manejo de los fondos públicos, la desconfianza sobre el verdadero uso de los recursos que se observa a lo largo de los años, considero entonces que se debería incluir como un principio constitucional tributario el de transparencia en el gasto público ya que la importancia que el Estado de a la calidad del gasto público constituye una herramienta que genera confianza en los contribuyentes por lo que la utilización transparente de los recursos estatales contribuiría a mejorar la cultura tributaria.

El SRI debe continuar trabajando arduamente para capacitar a los contribuyentes sobre el conocimiento y cumplimiento de sus obligaciones tributarias de manera que los individuos tengan un mayor conocimiento de sus obligaciones, y así disminuir el número de contribuyentes que no declaran por desconocimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre Pamela, *El Principio Constitucional de Legalidad Tributario y la Facultad Normativa del Servicio de Rentas del Ecuador*, Tesis Maestría UASB, Quito, 2009.
- Alexy Robert “Teoría de los Derechos Fundamentales”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- Altamirano Fabián, *Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, Revista Novedades Jurídicas N° 31, Quito, Ediciones Legales, Enero 2009.
- Andino Mauro y otros, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Servicio de Rentas Internas, Ediciones Abya-Yala, 2012.
- Arias Diana y otros, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, en < [http:// www.cef.sri.gov.ec](http://www.cef.sri.gov.ec)>
- Blacio Aguirre Robert, *El Tributo*, en < <http://www.derechoecuador.com>>
- Bravo Arteaga Juan, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3era edición, Bogotá, Legis, 1999.
- Brito Mariano, *Principio de legalidad e interés público en el Derecho Administrativo*, Montevideo, LJU T. 1985.
- Bustos Javier, *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*, Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007.
- Carlos Zaida y Crespo Estefanía, *Impacto del Nivel de Compensación en los Ingresos Tributarios de los Impuestos a los Consumos Especiales ante una Reducción del Impuesto al Valor Agregado del 12% al 10%*, Tesis de Grado Escuela Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2008.
- Casás José Oswaldo, *El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado*, Notas preliminares en torno de la justicia tributaria, en García Noboa César, *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Cerdas Eduardo, Jiménez Federico y Valverde Miriam, *Crisis de Ecuador en los años 1999 -2000*, Universidad Nacional de Educación a Distancia UNED, 2006, en <[hptt:// www.auladeeconomia.com](http://www.auladeeconomia.com)>
- De la Garza Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994.
- Díaz Guzmán Adriana, *Análisis de los Efectos Económicos en los Impuestos en el Ecuador*, Tesis Diplomado en Tributación UTPL, Loja, 2012.
- Coraggio José Luis, “Economía Social y Solidaria el Trabajo antes que el Capital”, Ediciones Abya - Yala, Quito, 2011.
- Escuela Politécnica Nacional, *Políticas Económicas*, en <<http://aula.virtualepn.edu.ec>>

- Ferreiro Lapatza José, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.
- Franco Erika, *Alternativas de Reforma Tributaria*, Tesis de Grado ESPOL, Guayaquil, 2000.
- García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Análisis de la legislación, Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2006.
- González Darío y otros, *Sistemas Tributarios de América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales de España, 2009, en <<http://www.eurosocialfiscal.org>>
- González Alarcón Hugo, *Análisis del Principio de Igualdad ante la Doctrina y la Jurisprudencia Comparada*, en <<http://www.revistajuridicaonline.com>>
- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1999.
- Langa Enrique, *Diccionario de Hacienda Pública*, Madrid, Ed. Pirámide 1990.
- Lewin Figueroa Alfredo, *Principios Constitucionales de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Universidad de los Andes e ICDT, 2002.
- López Carmen del Rocío, *Análisis de la Incidencia de la Recaudación del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador*, Quito, Tesis Maestría en Tributación, UASB, 2010.
- Manyá Marlon y Ruiz Miguel, *Tax Ecuador 2010*, Guayaquil, Editorial Trenio, 2010.
- Mendoza Verónica y Navarrete Chavely, *Impacto en el Sector Automotriz y en la Recaudación de Servicio de Rentas Internas (SRI), del incremento en las tarifas del Impuesto al Consumo Especial (ICE) a los vehículos, en la Ley de Equidad*, Tesis de Grado ESPOL, Guayaquil, 2009.
- Monteros Paladines Hugo y otros, *El Derecho en la Actividad Financiera del Estado y sus Instituciones*, Loja, Universidad Nacional de Loja, 2011, p.15-17, en <<http://www.unl.edu.ec>>
- Patiño Ledesma Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Loja, Editorial UTPL, 2004.
- Plazas Vega Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2005.
- Plazas Vega Mauricio, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Bogotá, Temis, 1998.
- Queralt Juan Martín, Lozano Carmelo y Poveda Francisco, *Derecho Tributario*, Madrid, Aranza Editorial, 6ª.ed., 2001.
- Queralt Martín, en Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001.

- Prado Mario, Licto Carlos y Valarezo Jorge; *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008.
- Rivero Susana, *El impuesto al Valor Agregado Manual Práctico*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.
- Sainz De Bujanda Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993.
- Stiglitz Joseph, *La Economía del Sector Público*, 3ra ed., Barcelona, Antoni Bosh, 2000.
- Troya José Vicente, *El nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Troya José Vicente, *La Evolución del Sistema Tributario del país a partir de 1830*, Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador 1830-1980, Segunda Parte, Quito, Corporación Financiera Nacional, 1980.
- Vallejo Aristizábal Sandro, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, ponencia presentada en el Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario N°11, Cuenca, Septiembre 2009, en <<http://www.iedt.org.ec/index.php>>
- Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, 1999
- Villegas Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000.

NORMATIVA

- Constitución de la República del Ecuador
- Código Tributario
- Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones
- Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Ley Orgánica de Empresas Públicas
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado
- Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Nuevo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios