

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

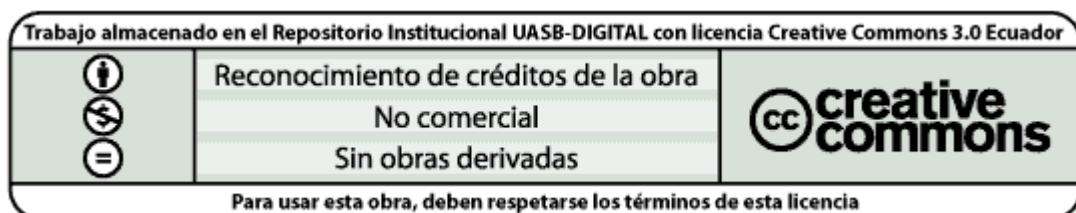
Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho
Mención en Derecho Tributario

**Análisis jurídico del anticipo del Impuesto a la Renta en el
Ecuador**

Jaime Santiago Mejía Andrade

Quito, 2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Jaime Santiago Mejía Andrade, autor de la tesis intitulada “ANÁLISIS JURÍDICO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR” 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 a la obtención del título de Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha: Jueves 20 de agosto de 2015

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

TEMA:
“ANÁLISIS JURÍDICO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA
EN EL ECUADOR”

AUTOR
JAIME SANTIAGO MEJÍA ANDRADE

TUTOR
DRA. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO

2015

ABSTRACT

El presente trabajo tiene por objeto efectuar un análisis de carácter jurídico al anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, con énfasis en las reformas introducidas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y sus posteriores reformas, dilucidando si esta figura corresponde o no a impuesto a la renta y si guarda relación con los principios rectores del régimen tributario.

Dentro del trabajo se presenta en primer lugar una descripción de los elementos y la naturaleza jurídica del impuesto a la renta, describiendo con base en la legislación tributaria vigentes en el Ecuador cuál es el objeto y los objetivos el tributo así como los sujetos que forman parte de la relación jurídico tributaria.

En un segundo momento, el trabajo hace una descripción de los pagos anticipados que dan derecho a crédito tributario respecto del impuesto a la renta para finalmente realizar un análisis enfocado a los beneficios y distorsiones que comporta la aplicación del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador.

El trabajo en cuestión permite, sin ser un juicio de valor, determinar algunos de los principales temas polémicos del anticipo, lo que nos lleva a la conclusión de que la figura del anticipo de impuesto a la renta sigue siendo un concepto en construcción.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar por ser ese espacio, no sólo académico donde inicié mis estudios de postgrado, sino también un espacio jovial y cálido para mi enriquecimiento personal y profesional.

A la doctora Carmen Amalia Simone Lasso quién con su paciencia ha sido un apoyo fundamental en el cierre del presente trabajo.

A mis compañeros de trabajo quienes nunca dejaron de motivarme para culminar esta etapa de mi vida.

El esfuerzo del presente trabajo va dedicado:

A Dios porque nunca me ha dejado de su mano,
y siempre me llena de bendiciones.

A mis padres: Jaime y Rosita
porque cada escalón que avanzo me recuerda su amor y protección.

A mis hijos: Martín y Benjamín
por ser ese motor que no se apaga y me empuja día a día.

A Ana María,
por su amor y su paciencia.

Jaime Mejía Andrade.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

- | | |
|--|-----------|
| 1. Naturaleza del Impuesto a la Renta | 11 |
| 2. Objeto, hecho imponible, y sujetos del impuesto a la renta | 13 |
| 3. Nacimiento y exigibilidad del impuesto | 14 |
| 4. Principios rectores del impuesto | 17 |
| 5. El crédito tributario en el impuesto a la renta | 19 |
| 5.1. La retención en la fuente del Impuesto a la Renta | 19 |
| 5.2. Anticipo del Impuesto a la Renta | 20 |
| 5.3. Crédito tributario por otros impuestos | 22 |

CAPITULO II

GENERALIDADES SOBRE LA FIGURA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

- | | |
|--|-----------|
| 1. Concepto del anticipo del impuesto a la renta | 23 |
| 2. Justificación del anticipo del impuesto a la renta | 24 |

CAPITULO III

EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

- | | |
|---|-----------|
| 1. Presupuestos de hecho para el pago del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador | 34 |
|---|-----------|

2. Análisis a la normativa ecuatoriana vigente en materia de anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador	37
--	-----------

CAPITULO IV

TRATAMIENTO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA VIGENTE

1. Análisis a los principios generales del Régimen Tributario ecuatoriano versus la aplicación del anticipo del impuesto a la renta	44
2. Beneficios del anticipo mínimo del impuesto a la renta	47
3. Distorsiones del impuesto a la renta derivadas del anticipo mínimo de acuerdo con la normativa ecuatoriana y sus efectos económicos	50

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	62
---------------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA	66
---------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

Los tributos, entendidos como aquellos ingresos públicos¹ que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado a sus ciudadanos, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir, ha sido un objeto de estudio multidisciplinario, pues para conocer su real naturaleza, ha sido indispensable analizarlo desde el punto de vista histórico, jurídico, económico, sociológico, entre otros.

Cuando fue promulgada la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno mediante Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre del 1989, el legislador de ese entonces incluyó aspectos sumamente interesantes dentro de los considerandos que motivaban la expedición de dicho cuerpo normativo. Dentro de ellos se mencionaba que el sistema impositivo deberá coadyuvar en el propósito de alcanzar una eficiente asignación de recursos que garanticen la equidad del sistema, manteniendo el máximo efecto de neutralidad económica, evitando de este modo distorsiones en la selección de los consumidores, en sus decisiones y en las estructuras de financiamiento de las empresas.

Por otro lado, dentro de las reformas posteriores uno de los objetivos de las mismas era la de simplificar a los gravámenes que afectan a la sociedad ecuatoriana, eliminando aquellos que generan una escasa recaudación y un alto costo administrativo, siendo para ello necesario mejorar y simplificar los mecanismos de control, disminuir sus costos administrativos y obtener mejores resultados a base de eficiencia recaudatoria.

En ese marco, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador introduce en el mes de diciembre del 2007 una serie de reformas estructurales al régimen tributario ecuatoriano, introduciendo nuevos impuestos con nuevas formas de determinación y recaudación. Entre las reformas introducidas, la ley establece una nueva forma de cálculo del anticipo del impuesto a la renta, el cual paso a convertirse para unos contribuyentes en un anticipo mínimo del impuesto a la renta y con el paso de los años en un impuesto mínimo.

A partir de entonces, la figura del anticipo mínimo del impuesto a la renta en el Ecuador se constituyó en un instrumento sumamente útil en el control y recaudación del impuesto, pues a más de aportarle valores importantes al erario nacional, se fue

¹ Martín Queralt, J. y otros (2007). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos. [ISBN 978-84-309-4605-1](#), p. 79.

instituyendo en un mecanismo de mitigar las conductas elusivas o evasivas de los contribuyentes en materia del impuesto a la renta.

Pero ¿qué sucede cuando el uso de la figura de los anticipos o pagos a cuenta, pasan a ser un elemento ajeno por completo a la naturaleza jurídica del impuesto a la renta como lo concibe nuestra legislación, y constituyen un instrumento que le representa beneficios y distorsiones a la relación jurídico – tributaria del fisco y los administrados; y éste, trae consecuencias de orden financiero que afectan las decisiones de los agentes económicos, vulnerando de este modo principios como el de equidad, capacidad contributiva y neutralidad económica, los cuales son la base de la estructura técnico – jurídica de los impuestos?

La comprobación de casos de sujetos pasivos del impuesto a la renta que satisfacen un tributo aún en el caso de no generar ingresos, o habiéndolos generados derivan en el pago de una tarifa efectiva superior a la establecida en la norma, sin que dichas situaciones sean objeto de devoluciones o compensaciones por los valores pagados en exceso, invitan al análisis de los postulados generales sobre el impuesto a la renta, el sistema de aplicación de éste, así como de la figura del anticipo de impuesto a la renta como impuesto mínimo.

El presente trabajo no busca ser tan sólo una fuente de contraste entre los beneficios y distorsiones que el anticipo mínimo representa en la liquidación y pago del impuesto a la renta, sino también pretende ser un aporte de opinión a los bemoles de la relación jurídico – tributaria, entendida como el conjunto de derechos y obligaciones recíprocos entre el sujeto activo del tributo y los contribuyentes.

En países como el nuestro, donde aún no existe un alto desarrollo de la cultura tributaria, la evasión, elusión y otras formas de escapar de la obligación impositiva tiene en ocasiones tintes generales y no excepcionales. Estos hechos justificarían, más allá de lo jurídico, la adopción de instrumentos como el anticipo y el impuesto mínimo de renta, los cuales están llamados a ser ese mecanismo que permita paliar al Fisco los efectos de las conductas elusivas o evasivas, pero ello sin vulnerar ese delicado balance de no afectar los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, la investigación aquí expuesta busca ser una fuente de información clara y precisa para quienes desean conocer acerca del impuesto a la renta ecuatoriano y la figura del anticipo de impuesto a la renta como impuesto mínimo.

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

Como inicio del análisis que pretendemos efectuar, es indispensable que realicemos un resumen conciso de las características del impuesto a la renta, tomando en cuenta cuál es su naturaleza así como sus principales elementos y particularidades. Este capítulo nos permitirá entender con más claridad los análisis posteriores acerca del tema central de la investigación.

1. Naturaleza del Impuesto a la Renta

Desde el punto de vista de la doctrina, los impuestos pueden ser clasificados en directos e indirectos, tomando en cuenta, por ejemplo, el criterio de Mauricio Plazas Vega² quien, basado en el hecho generador, identifica a los impuestos directos como aquellos que gravan los recursos de cada contribuyente; mientras que en los impuestos indirectos no se controlan los recursos de cada contribuyente, gravando por tanto un tiempo indeterminado los recursos del mismo, a través de ciertos actos cotidianos.

En el mismo sentido, Mauricio Plazas Vega³ propone que desde el punto de vista de la manifestación de la fuente en el hecho imponible, los impuestos serán directos cuando el gravamen deja al descubierto su fuente, afectando de esta manera el hecho imponible; mientras en el caso de los indirectos, el gravamen afecta el gasto de la renta o hecho imponible, sin dejar al descubierto de un modo inmediato la fuente de dónde procede.

En los impuestos directos no se afectan hechos aislados sino iguales o complejos como un todo, mientras que los indirectos afectan hechos aislados de forma analítica.

Tal como lo establece Juan José Ferreira Lapatza⁴, al hablar de su naturaleza directa, nos referimos a que a más de gravar directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o las ganancias que obtiene el sujeto pasivo, la persona en quién repercute el impuesto (sujeto pasivo económico – contribuyente) no difiere de quién responde por el

² Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, TEMIS, p. 4 - 5

³ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el valor agregado IVA*, obra citada, p. 6

⁴ FERREIRO LAPATZA, Juan José, *Determinación de la renta: normas generales, imputación temporal de ingresos y gastos, clases de rentas, integración y compensación*, Pamplona, Edit. Aranzadi, 1995.

pago ante el Fisco (sujeto pasivo jurídico – responsable), adicionalmente el tributo permite definir cuál es la fuente de la renta afectada: capital, trabajo o mixta.

Adicionalmente, el impuesto en estudio grava la renta, que se traduce en la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital, pudiendo también ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión o actividad liberal. Sin perjuicio de lo anterior, uno de los condicionantes esenciales para la verificación de los elementos que constituyen el impuesto, es que los ingresos percibidos por el sujeto pasivo aumenten su patrimonio o exista una real fuente de riqueza.

Es decir, basados en estas consideraciones, diremos que el impuesto a la renta en el Ecuador, es un impuesto de naturaleza directa que pretende, principalmente, recaudar recursos de sus ciudadanos con el objeto de sufragar los gastos que representa el mantenimiento del Estado, gravando para ello a la riqueza que obtiene producto de sus actividades económicas.

La jurisprudencia fiscal en el Ecuador se ha pronunciado respecto a este tema, como es el caso del Considerando Quinto del fallo del 23 de marzo de 1994 (Expediente No. 129-93, R.O. 448, 26-V-94), que dice:

“En el fondo de la controversia tributaria para una debida aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento, solo cabe apreciar en lo dicho por el recurrente, la fundamentación del recurso en atención a las consideraciones de hechos determinados como no deducibles, que establecen el Art. 41 literal g) de la Ley antes citada y Art. 67 literal d) del Reglamento de la misma que en cuanto a prueba tiene que ver con la aplicación del Art. 273 del Código Tributario, normativas que se dicen haber sido ignoradas y violadas en el Considerando Tercero de la sentencia, siendo necesario establecer por lo tanto si ello se ha producido o no, por cuanto habría afectado los resultados de los ejercicios económicos de la empresa en los años 1982, 1983 y 1984 y por ende haber lugar al pago del impuesto por las utilidades pertinentes, razón de ser la obligación tributaria por concepto del Impuesto a la Renta...”

Esta naturaleza lo hace, en teoría, un impuesto que recoge la esencia misma de la equidad, pues para su aplicación considera la capacidad de pago de cada uno de los sujetos pasivos. Así lo expone el memorial de las XXV Jornadas Tributarias Latinoamericanas que en su texto dice:

“La creencia de que el impuesto sobre la renta es el más equitativo de todos los impuestos procede de la convicción de que es el que mejor se acomoda a la capacidad de pago. La renta neta es una medida de la capacidad de una persona para disponer de recursos económicos e, intuitivamente, parece ser un buen índice de la capacidad para financiar la hacienda del gobierno.”⁵

Sin embargo, tal como veremos en el presente trabajo, no necesariamente esta naturaleza coincide con las disposiciones vigentes en materia de liquidación del impuesto y pago de los anticipos o pagos a cuenta.

2. Objeto, hecho imponible, y sujetos del impuesto a la renta

De acuerdo con el Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la ley.

A primera vista, el artículo no nos reporta mayores elementos para determinar cuál es el objeto del impuesto; sin embargo, al analizar lo dispuesto en el Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno denominado “Impuesto a la Renta”, podemos concluir que el impuesto a la renta tiene por objeto el gravar a los ingresos que perciben los sujetos pasivos, siempre que los mismos no se encuentren exentos o sujetos al pago del tributo.

Catalina García Vizcaíno conceptualiza el hecho generador como:

“La hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”⁶.

Tal es la importancia del hecho generador en materia tributaria, que el profesor Dino Jarach al exponer sobre la teoría jurídica de este elemento de la obligación tributaria, asimila la importancia del hecho generador del tributo al del delito en el Derecho Penal. Pont Clemente, citando al profesor Dino Jarach señala que:

⁵ XXV Jornadas Tributarias Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario, publicado el 19 de febrero de 2010, Cartagena de Indias – Colombia.

⁶ CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1996, p 310.

“...por voluntad de ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible...”⁷

Así lo considera la jurisprudencia ecuatoriana cuando señala que:

“...ciertos contratos que se atribuyen en acta a C.I.T., jamás llegaron a finalizarse, por lo que no existiendo hecho imponible, no puede existir obligación tributaria...”⁸

Para el caso del sistema tributario ecuatoriano, el hecho generador del impuesto a la renta es la obtención de beneficios y/o utilidades obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios⁹, que luego de haber sido disminuidas por las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos, arroje un saldo positivo al que se aplicará la tarifa del impuesto contemplada en la ley.

Finalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone en sus artículos 3 y 4 que el sujeto activo del impuesto a la renta será el Estado, quién lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas; mientras que los sujetos pasivos del impuesto a la renta serán las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de la Ley.

3. Nacimiento y exigibilidad del impuesto

Como ha quedado expuesto, para determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta se debe efectuar el ejercicio de sumar la totalidad de los ingresos gravados percibidos durante un ejercicio económico y de ellos deducir los gastos que se efectúen

⁷ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “La Exención Tributaria”, pág. 19.

⁸ Fallo de 28 de febrero de 1.994, Expediente No. 30-93, publicado en el Registro Oficial No. 446 del 23 de mayo de 1.994.

⁹ El Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la fecha del presente trabajo, dispone:

Para efectos de este impuesto se considera renta:

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

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos¹⁰.

Este procedimiento contempla ciertas modificaciones más o menos complejas, conocidas comúnmente como “conciliación tributaria”¹¹. Al resultado obtenido, siempre que sea positivo, se deberá aplicar la tarifa del impuesto contemplada en la ley, o en su defecto el resultado obtenido será el que se conoce comúnmente como “pérdida tributaria”.

Este ejercicio de conciliar ingresos con gastos es recogido por la jurisprudencia en reiteradas sentencias, como en el caso del Recurso No. 138 – 2007 del 20 de marzo del 2009¹² que dice:

“CUARTO: El Tribunal Distrital manifiesta claramente y advierte que en varios fallos de la ex Corte Suprema de Justicia (Resolución emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal dentro del juicio de impugnación seguido por el Ing. Carl Riemann Schwarz, Representante Legal de Inmobiliaria Inversionista Farimar Cía. Ltda. en contra del Director General de Rentas de 16 de enero del 2001) se encuentran pronunciamientos de que la renta grava al ingreso neto, es decir ingreso bruto menos costas y gastos imputables a ese ingreso. Cabe considerar que el contribuyente ha presentado la declaración por el ejercicio materia de la controversia una vez realizada la determinación del Impuesto ala [sic] Renta al contribuyente, Loor Acosta Ramón Orlando por el ejercicio 2000. En consecuencia, no existió una correcta aplicación de la normativa legal sobre la determinación presuntiva ya que para determinar el Impuesto a la Renta, consideró como base imponible gravable la totalidad de los ingresos brutos, sin depurar el ingreso conforme lo exige la Ley, la doctrina y la jurisprudencia...

SEPTIMO: La Constitución Política de 1998 en el artículo 272, vigente al tiempo de los hechos, la Constitución de 2008 en el artículo 300, y el Código Tributario en el artículo 5 recogen como principios del sistema tributario, entre otros, el de generalidad y el de equidad o igualdad. En virtud de estos principios es inadmisibles que el Impuesto a la

¹⁰ El Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno citado, dispone: *...En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos...*

¹¹ El Art. 46 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la fecha del presente trabajo, dispone: *Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones..*

¹² Gaceta Judicial del Año CIX-CX Serie XVIII, No. 7. Página 2557, del 20 de marzo de 2009.

Renta se determine para unos contribuyentes sobre el ingreso bruto y para otros sobre el ingreso neto. De ahí que resulta inadmisibles por ilógica, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración Tributaria que en la especie ha calculado el Impuesto a la Renta sobre el ingreso bruto sin considerar ninguna deducción. El sentido correcto en que debe entenderse el artículo [sic] 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es en concordancia con los artículos 24 y 25; es decir, no se prohíbe la deducción sino la doble deducción pues en la determinación presuntiva se debe necesariamente considerar para disminuir del ingreso, los gastos y costos necesarios para generar, mantener y mejorar los mismos.

OCTAVO: En la especie se observa que entre la declaración del sujeto pasivo y la determinación realizada por la Administración se modifica, como resultado de la actividad de la Administración y de la información obtenida, únicamente el monto de ingresos y no se impugna el valor de los gastos declarados. Estos hechos evidencian que la Administración Tributaria disponía de elementos de juicio suficientes (ingresos determinados y costos declarados) para realizar una determinación directa. La Sala juzgadora al dejar sin efecto el acto de determinación porque a su juicio no estaba bien realizada la determinación presuntiva, debió disponer que se realice la liquidación del Impuesto a la Renta sobre la base de los elementos existentes en el proceso y que como ya se dijo son suficientes para la determinación directa, afectando de esta manera el artículo 92 del Código Tributario, por lo que es procedente casar la sentencia. Por estas consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA, casa la sentencia y en su lugar resuelve, por equidad al amparo de los artículos 274 y 1009 del Código de Procedimiento Civil, que la Administración Tributaria liquide el Impuesto a la Renta de conformidad con el Considerando Octavo de esta sentencia. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase”.

Una vez realizado el ejercicio anterior, el Estado podrá exigir del sujeto pasivo el pago del impuesto conforme las tarifas establecidas en la Ley, dentro de las fechas previstas para ello. En el caso de las personas naturales, el vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto a la renta es el mes de marzo del año siguiente a la generación de las rentas, mientras que para las sociedades será el mes de abril.

A partir de las fechas mencionadas previamente, se ha de entender que ha nacido la facultad de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los

presupuestos de hecho y por tanto exigir del contribuyente, cuando corresponda, el pago del impuesto a la renta de acuerdo con la Ley.

4. Principios rectores del impuesto

De acuerdo con el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Adicionalmente, la Constitución vigente garantiza la propiedad privada y prohíbe toda forma de confiscación, lo cual va de la mano con un principio fundamental del derecho tributario: la capacidad contributiva. Este principio se ha desarrollado de manera implícita en el derecho tributario, por medio de la aplicación de los principios constitucionales de equidad y progresividad, a través de los cuales se pretende generar el equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, haciendo que los sujetos obligados a contribuir lo hagan sin sobrepasar su capacidad económica de aportar al erario nacional.

En el caso del impuesto a la renta ecuatoriano, la generalidad del tributo se traduce en la no exclusión arbitraria de ninguno de los ciudadanos o en el establecimiento de determinados colectivos exclusivos que estén obligados al pago de este gravamen. Si bien no todos deben pagar el impuesto, la ley realiza una diferenciación entre aquellos que cumplan con el presupuesto de hecho para el pago del tributo, considerando sus características personales, capacidad de pago, entre otros elementos.

En cuanto a la progresividad, éste principio se cumple de forma más clara cuando establece una tabla para el caso de los pagos que deben efectuar las personas naturales, el cual determina que a mayor cantidad de ingreso mayor es la tarifa del impuesto. Para el año 2015, este tributo va desde el 5% en el rango más bajo hasta al 35% en el escalón más alto, teniendo una base desgravada del impuesto así como una fracción básica en cada uno de los escalones del impuesto.

Pese a lo anterior, en el caso de las sociedades, la tarifa del impuesto es única y se deberá aplicar la misma a la base imponible que se genere dentro del ejercicio fiscal correspondiente. Para el año 2015, la tarifa aplicable será del 22% pudiendo llegar hasta un 25%, sin que la diferencia se deba a una progresividad en el impuesto, sino más bien a otro tipo de consideraciones en razón de la naturaleza del contribuyente, como es el

caso de tener relación con jurisdicciones consideradas como paraíso fiscal o de menor imposición.

Por otro lado, diremos que de acuerdo con el sistema ecuatoriano el impuesto a la renta pretende aplicar el concepto de equidad tributaria, en tanto que aquellos que tienen similares ingresos tributan con una carga parecida (equidad horizontal), mientras que aquellos que reciben más ingresos tributan en mayor cantidad (equidad vertical). No obstante lo anterior, como veremos más adelante este principio podría vulnerarse en el tema objeto de análisis en este trabajo.

Adicionalmente, en cuanto a la eficiencia¹³, simplicidad administrativa¹⁴, transparencia¹⁵ y suficiencia recaudatoria¹⁶, son postulados que si bien están plasmados en la Constitución de la República, muchas veces no se cumplen del todo respecto a la aplicación del impuesto a la renta, lo cual ha derivado en el establecimiento de presunciones o mecanismos que permitan mejorar la gestión del impuesto a la renta, tales como el establecimiento de un impuesto mínimo. Es importante mencionar que estos principios constituyen una innovación del legislador de Montecristi y atienden a la forma de la estructuración de los tributos y no al fondo de ellos; pretendiendo de esta forma disponer que el proceso de creación de los impuestos no deberá únicamente cumplir con

¹³ De acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua, la eficiencia es esa "...capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado...". Desde el punto de vista jurídico, Guillermo Cabanellas considera a la eficiencia como la capacidad y aptitud de obtener determinado efecto. En el ámbito tributario, la eficiencia se traduce en el cumplimiento de los objetivos del tributo, empleando para ello el mínimo de recursos posibles.

¹⁴ De acuerdo con Héctor Villegas en su obra "Curso de Finanzas, derecho financiero y Tributario", los principios de certeza y simplicidad "...corresponden a la racionalidad del sistema tributario, y están comprendidos en el postulado más general, que tanto se refiere a la certeza de la deuda tributaria individual, como a la simplicidad o claridad que deben tener las normas jurídicas tributarias... desde el aspecto administrativo, es necesario que el sistema tributario sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc.; todo ello debe surgir de normas claras y precisas, y con la publicidad debida...". Es decir, la simplicidad administrativa será aquel principio que, desde el punto de vista de la gestión del tributo, dote al Fisco de mecanismos ágiles y simples para su administración y control.

¹⁵ En palabras de Héctor Villegas en su obra "Curso de Finanzas, derecho financiero y Tributario", la transparencia radica en la obligación del legislador de emitir normas tributarias en las que se deje claramente consignados los elementos del tributo así como los deberes y derechos de los sujetos de la relación jurídico tributaria, siendo necesario que "...tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus 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...". Adicionalmente, la transparencia deberá traducirse en la publicidad de las actuaciones de la Administración Pública, las cuales podrán estar sujetas al escrutinio público de los interesados o de terceros inmersos en la administración del tributo.

¹⁶ Rodrigo Patiño Ledesma sostiene que la denominada suficiencia recaudatoria consiste en "...la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y el cumplimiento de las metas de política fiscal..." (Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, página 10).

postulados que atiendan a sus elementos de fondo (sujetos, hecho generador, base imponible, deducciones) sino también a los aspectos de recaudación, administración y control de los mismos.

En mi opinión, estos principios brindan un marco más completo para el proceso de formación de los tributos pero es evidente que las actividades de administración, control y recaudación de los impuestos en un Estado es una tarea muy compleja, y esta se hace aún más profunda en el caso del impuesto a la renta debido a la subjetividad con que se pueden apreciar elementos indispensables en la liquidación del tributo como son las deducciones aplicables a un determinado ingreso, así como el universo de contribuyentes comparados con el número de personas encargadas del control de la aplicación del tributo, quienes en cada caso deben revisar una cantidad de documentos muy amplia que deviene en una tarea ardua y sumamente desgastante.

5. El crédito tributario en el impuesto a la renta

Considerando que el impuesto a la renta es un tributo de liquidación anual, la legislación vigente contempla varias figuras que permiten al Estado recibir, en calidad de pagos anticipados, una parte del impuesto que se causaría una vez verificadas las condiciones establecidas para su exigibilidad. Bajo estas figuras, el Fisco no debe esperar un año con la finalidad de recaudar recursos a título del impuesto a la renta y de este modo mantener un flujo de liquidez constante que le permita sostener los gastos de administración del Estado.

A continuación haremos un análisis de este tipo de pagos que dan al contribuyente derecho de crédito en contra del Estado.

5.1. La retención en la fuente del Impuesto a la Renta

La primera y más común forma de crédito tributario, lo constituyen las retenciones en la fuente que realizan los sujetos pasivos que tienen la calidad de agentes de retención, y que consiste en descontar una parte del pago que deben efectuar a un tercero para depositarlo posteriormente en las cuentas de la Administración Pública a título de retenciones en la fuente de impuesto a la renta.

De acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno (Art. 45) toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas

a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta.

Es importante mencionar que para dar lugar a la retención en la fuente, el ingreso que perciba el tercero por parte del agente que realiza el pago, deberá tener la calidad de ingreso gravado con el impuesto a la renta en el Ecuador. Bajo esta condición, no interesa si el pago se realiza de forma local o si el mismo se efectuará al exterior (salvo el caso en que exista un convenio para evitar la doble imposición vigente): en caso de que el ingreso constituya un ingreso de fuente ecuatoriana gravado con el impuesto a la renta, el agente de retención deberá descontar una parte de este y a cambio entregar una constancia física del descuento, al que se denomina de acuerdo con la Ley como comprobante de retención en la fuente.

Estos valores que fueron entregados al Fisco en calidad de anticipos, dan derecho de crédito al sujeto pasivo del impuesto a la renta y por tanto, al momento de liquidar los valores a pagar por concepto del impuesto, tendrá el derecho de descontar todos las retenciones en la fuente que le fueron efectuadas durante el año fiscal y, en caso de que el impuesto causado fuere mayor, pagar únicamente la diferencia. Por otro lado, en el evento de que el impuesto causado sea menor o no se hayan configurado los presupuestos de hecho para el pago del mismo, el sujeto pasivo tiene el derecho de requerir a la Administración Tributaria la devolución de esos créditos a su favor por la vía del pago en exceso o del pago indebido, según corresponda, y dentro de las limitaciones que se encuentran previstas en la ley.

5.2. Anticipo del Impuesto a la Renta

Otra forma de crédito tributario previsto en la normativa tributaria ecuatoriana, constituye el denominado “anticipo del impuesto a la renta”, figura que, como veremos más adelante, al igual que las retenciones, permite al Estado recibir en calidad de adelanto una parte del impuesto a la renta, sin tener la necesidad de esperar hasta el vencimiento del plazo para su exigibilidad y cobro.

Ya desde el punto de vista económico, la entrega de este tipo de anticipos conlleva un beneficio o un perjuicio, según se quiera ver, pues el pago de la obligación no se hará en un solo momento y por tanto el flujo que habrá que desembolsar como consecuencia del impuesto a la renta estará diferido en el tiempo.

En el caso de este pago, la legislación efectúa una diferenciación en la fórmula de cálculo así como en las condiciones del crédito al que da derecho el anticipo, en función de la calidad que tenga el contribuyente que realiza el pago. De este modo, las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, pagarán el anticipo calculado de una forma, mientras que las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, pagarán el anticipo calculado de una forma diferente.

Los pagos que deben efectuar los sujetos pasivos por este concepto, se realizarán en dos cuotas distribuidas durante el ejercicio fiscal en curso. Es decir, durante los meses de julio y septiembre del año en que los contribuyentes realizan actividades, deberán pagar directamente al Fisco un adelanto del impuesto a la renta que en teoría deberán liquidar entre los meses de marzo y abril del año siguiente. De igual forma, los contribuyentes en función de su calidad, podrán utilizar los valores pagados por concepto de anticipo de impuesto a la renta como un derecho de crédito en toda su extensión, o de forma limitada tal como veremos más adelante.

Sin adelantarnos al objeto principal de este trabajo, debemos mencionar que estas diferenciaciones podrían constituir, en mi criterio, una vulneración de los principios del régimen tributario como son la generalidad y la equidad, pues constituyen diferenciaciones odiosas entre los contribuyentes, quienes pueden tener la misma capacidad contributiva pero que por disposición de la ley, están sujetos a una carga distinta en función de la calidad de contribuyentes que ostentan.

De otro lado, el establecimiento de este tipo de diferencias, constituyen una transgresión al principio de neutralidad económica¹⁷, pues el impuesto repercute en las decisiones de los agentes económicos y por tanto sus conductas varían en función de los efectos de esta figura, quienes deben adoptar o adecuar una estructura societaria o comercial determinada, bajo la condición de que no hacerlo significaría una carga económica excesiva para los contribuyentes, tal como se ejemplifica en el presente trabajo.

¹⁷ Neutralidad económica: en términos de finanzas públicas, un impuesto será neutro cuando evita distorsiones en la selección de los consumidores, en sus decisiones y en las estructuras de financiamiento de las empresas. En JARACH, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, 1era. reimpresión de la Primera Edición, Editorial Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1983.

5.3. Crédito tributario por otros impuestos

Finalmente, nuestra legislación dispone que, en ciertos casos, algunos contribuyentes puedan tomar como crédito una parte o la totalidad de otros impuestos pagados al Fisco por distintas circunstancias pero que por voluntad del legislador deberán ser considerados como parte del impuesto a la renta a pagar por el sujeto pasivo.

De este modo, los contribuyentes que paguen el impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital que se encuentren en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos, podrán utilizar estos pagos como crédito tributario en el pago de su impuesto a la renta hasta por 5 ejercicios fiscales; y, en caso de no poder utilizar este derecho, el contribuyente podrá requerir a la administración tributaria la devolución de estos valores, por la vía del pago en exceso o del pago indebido.

Por otro lado, en el caso de los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de las actividades de urbanización, lotización, transferencia de inmuebles y otras similares, podrán considerar como crédito tributario para determinar el impuesto a la renta a los valores que hubieren pagado a los municipios en concepto de impuesto a la utilidad en la compraventa de predios urbanos.

Al igual que en el caso del anticipo del impuesto a la renta, estas formas de crédito tributario no dan derecho de crédito absoluto al sujeto pasivo en contra del Fisco, pues su utilización y aprovechamiento está sujeto a determinadas condiciones y calidades dispuestas por la Ley. Desde el punto de vista del régimen tributario, entendemos que estas prerrogativas otorgadas por el legislador, corresponden a la utilización de los impuestos como un instrumento de política económica que atiende no solo a fines recaudatorios sino también de promoción y protección de ciertas actividades.

CAPÍTULO II

GENERALIDADES SOBRE LA FIGURA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

En la Ley del Impuesto a la Renta del año 1971¹⁸, en el artículo 107 se disponía que los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, debían determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta y adicionales determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubieren sido practicadas por dicho período.

Esta figura, a pesar de las múltiples reformas legislativas introducidas al régimen impositivo ecuatoriano, se ha mantenido hasta la actualidad y como veremos más adelante, a partir del año 2007 ha venido sufriendo varios e importantes cambios, no sólo en su forma de cálculo sino también en los fines que persigue. A continuación haremos un análisis de estos elementos.

1. Concepto del anticipo del impuesto a la renta

Para Miguel Angel Collado Yurrita, en sus comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los anticipos son “...*mecanismos técnicos – jurídicos que consisten en anticipar total o parcialmente dicha prestación a la realización del presupuesto de hecho del impuesto*”¹⁹, y el nacimiento de la obligación del pago del anticipo, casi siempre será previo al cumplimiento del presupuesto de hecho del impuesto.

Es decir, el anticipo del impuesto a la renta es la figura legal – tributaria mediante la cual los contribuyentes sujetos al pago del impuesto a la renta en el Ecuador, dependiendo de la calidad que ostenten, están obligados a efectuar un cálculo de un valor de acuerdo a la formula prevista en la Ley, el cual deberá ser pagado al Fisco en los plazos y condiciones establecidos en la norma. Este anticipo constituirá crédito tributario para efectos de la liquidación anual del impuesto a la renta.

Un tema controvertido es el de considerar a dichos anticipos como un pago sujeto o no a devolución, y en mi criterio, este anticipo, como cualquier otro valor anticipado,

¹⁸ Reforma incluida por la Ley 006, publicada en el Registro Oficial No 97 de 29 de diciembre de 1988.

¹⁹ Miguel Ángel Collado Yurrita, “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Coordinado por Acosta, Eugenio Simón, Pamplona, Editorial Aranzadi, p. 1360

debería ser sujeto a devolución en los casos en que rebase la cuantía del impuesto causado o en el evento de que no se verifique en la realidad el hecho generador del impuesto a la renta.

Juan Martín Queralt en su obra *Curso de Derecho Financiero y Tributario* dice:

“Una vez finalizado el período impositivo, estos tributos prevén que el sujeto pasivo perceptor de los rendimientos practique una declaración en la que él mismo calculará el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio. De este importe deducirá las cantidades que se le hayan retenido, las ingresadas a cuenta y las que el mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado. Si la diferencia resultante es positiva, deberá abonar a la Administración. Si fuera negativa, ésta deberá devolver el exceso que suponen los pagos a cuenta respecto a la cuota resultante del total de los rendimientos sujetos al Impuesto”²⁰.

Negar la posibilidad de que el contribuyente recupere los valores pagados indebidamente o en exceso por concepto de anticipo, vulneran la naturaleza jurídico – económica descrita en este trabajo del impuesto a la renta, y constituye una erogación o contribución distinta, que nada tiene que ver con la naturaleza de este impuesto.

De igual forma, la negativa o la limitación establecida en la norma para la devolución de este anticipo, deriva necesariamente en distorsiones en la aplicación del impuesto los cuales constituyen vicios del régimen tributario que deben ser corregidos.

2. Justificación del anticipo del impuesto a la renta

Considerando que el impuesto a la renta es un impuesto de liquidación anual, en mi opinión la primera justificación para el establecimiento de un anticipo, es tal como lo devela su nombre, es que los contribuyentes entreguen a la Administración Tributaria un valor del impuesto de forma previa a la liquidación anual del mismo. De este modo, el Fisco no deberá esperar hasta el año siguiente para recibir recursos que le permitan sufragar los gastos que implica el funcionamiento de la administración pública.

De acuerdo con Xavier Vázcones Aguilera y Efrén Omar Vera Arias: *“El Impuesto a la Renta es un tributo de recaudación anual, lo cual para el sujeto activo*

²⁰ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, p. 272-273

significa un flujo irregular de recursos, uno de los objetivos del anticipo del Impuesto a la Renta junto con las retenciones es el de hacer más regular el flujo de dinero proveniente de dicho impuesto”²¹.

Por otro lado, con la inclusión de la figura del anticipo del impuesto a la renta y los concepto de “impuesto mínimo”, considero que el Estado busca paliar conductas de carácter elusivo o evasivo de ciertos contribuyentes y por tanto exigir de ellos, por una presunción de ley, el pago de un valor de impuesto a la renta independientemente de los resultados económicos que obtengan durante el ejercicio fiscal.

Esto se traduce en una figura que no constituye un anticipo del impuesto propiamente, sino el pago de un impuesto a la renta presuntiva que tiene como base otros elementos distintos al ingreso o el crecimiento patrimonial real del contribuyente.

Al establecerse un pago mínimo del impuesto, el Fisco no siempre ejerce el derecho y la obligación que tiene de ejercer las facultades de fiscalización y control respecto de las declaraciones realizadas por los contribuyentes, y por tanto llegar a la real determinación del tributo, basado en las condiciones económicas del sujeto pasivo, pues desde el punto de vista de la eficiencia, el recaudar un monto determinado (por presunción) es más rentable que invertir un número de recursos públicos que no justifiquen el valor que será cobrado del sujeto pasivo²².

En relación a lo último, también no es menos cierto que las limitaciones de los órganos de control del Fisco frente al extenso universo de contribuyentes, hacen en la práctica imposible el verificar y controlar las conductas de todos los sujetos pasivos. Este hecho de por si no puede traducirse en una ventaja *ex lege* para aquellos que eluden el pago del impuesto en base a su real situación económica, y por tanto perjudican otros bienes jurídicos que, por su provecho, reportan mayores réditos que el otorgar el beneficio de la duda respecto a las declaraciones de impuestos de los sujetos pasivos.

Una cultura tributaria no puede construirse únicamente a partir de presunciones y el cobro de impuestos mínimos, sino que deben combinarse con otros elementos sociales

²¹ Xavier Vázcones Aguilera y Efrén Omar Vera Arias, *Análisis del Impacto de las Variaciones del Anticipo del Impuesto a la Renta en sociedades del austro periodo 2007 – 2012*, Tesis previa a la obtención del título de contador público auditor, Universidad de Cuenca, Cuenca, Ecuador, P. 30

²² Velasco, Luis. Reunión de socialización de la “Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos sobre impuesto nacionales administrados por el Servicio de Rentas Internas”, Oficinas de Deloitte & Touche, Quito, 13 de julio, 2015. De acuerdo con Luis Velasco, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, el ejercicio de la facultad de control y determinación de la Administración Tributaria está condicionada a una matriz de riesgos así como a los montos que podrían recaudarse. Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio de Rentas Internas también efectúa controles con fines extra recaudatorios, con el fin de incidir en las conductas de los agentes económicos (por ejemplo control a comerciantes informales).

que concienticen a los sujetos pasivos de la importancia de contribuir con la sociedad a través del pago de sus impuestos así como una sólida institucionalidad de control y administración que ejerza sus facultades con apego a la ley, y tenga en el uso de la tecnología a su mayor aliado para combatir a los problemas de elusión y evasión.

Finalmente es evidente que los tributos, y más aún en el caso del impuesto a la renta, son conceptos jurídicos perfectibles que merecen ser analizados con detenimiento y reformados en el tiempo con el objeto de adecuarlos a las realidades que enfrenta. Como veremos a continuación, el legislador ecuatoriano ha hecho del anticipo mínimo del impuesto a la renta una de las figuras con mayor número de cambios y reformas, precisamente con el fin de corregir (o al menos pretender corregir) los errores derivados de su aplicación.

CAPÍTULO III

EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

El Art. 54 de la Ley 006, publicada en el Registro Oficial No. 97 del 29 de diciembre de 1988, reformó el Art. 107 de la Ley de Impuesto a la Renta del año 1971, estableciendo que los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, tenían la obligación de determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta y adicionales determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubieren sido practicadas al contribuyente por dicho período.

La norma de aquella época ya preveía que el pago de esta obligación debía realizarse sin la necesidad de la emisión de títulos de crédito, pues se entendía que la base para el pago era la misma declaración hecha por el contribuyente por el ejercicio económico antecedente.

De igual forma, la norma del año de 1988 establecía que en caso de que el sujeto pasivo no cumpla con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración del impuesto a la renta, la Dirección General de Rentas de la época podía proceder a la emisión del correspondiente título de crédito para su cobro por la vía coactiva, el cual incluía un recargo del 20% del anticipo más los intereses de mora y multas que correspondan al impuesto.

Llama la atención que el legislador de la época ya contemplaba la posibilidad de que los contribuyentes soliciten al Director General la reducción o exoneración del pago del anticipo aplicable al impuesto a la renta, cuando estimaban que las rentas gravables para ese año podían ser inferiores en un 30% o más, a las obtenidas en el año anterior.

Posteriormente, la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, mantuvo en su articulado la norma del anticipo de la Ley de Impuesto a la Renta, y mediante Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial de 18 de noviembre de 1999, se introdujeron reformas a la disposición del anticipo estableciendo que las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al Control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y ciertas empresas del sector público sujetas al pago del impuesto a la renta, debían determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico

anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo. En dicha reforma se estableció que para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo será del 35%.

Dentro de las muchas reformas que fueron efectuadas al impuesto a la renta, es de importancia notar que la Ley No. 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993, estableció el criterio de diferenciar a los contribuyentes con respecto a la forma de cálculo y pago del anticipo. A partir de esa reforma, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad debían pagar en calidad de anticipo una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente que les hubiesen sido practicas por dicho ejercicio; mientras que para las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y ciertas empresas del sector público, debían pagar en calidad de anticipo una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo; más una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de:

- 1) Las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo;
- 2) Las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento;
- 3) Los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior; y,

4) Las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE.

En criterio de Francisca Ruiz Miño, la distinción que elabora la ley entre personas naturales obligadas a llevar contabilidad y no obligadas a llevarla, es razonable:

“...pues se establece parámetros claros por los cuales se llega a tal regla, siendo que las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad representaban y representan una capacidad contributiva baja en comparación con los otros grupos de contribuyentes, pues de conformidad con la legislación, antes de la dolarización una persona natural estaba obligada a llevar contabilidad cuando realicen actividades empresariales en el Ecuador y operen con un capital propio que al 1 de enero de cada ejercicio impositivo, supere los seis cientos millones de sucres (S/. 600.000.000) o cuyos ingresos brutos anuales del ejercicio inmediato anterior sean superiores a los mil millones de sucres (S/. 1.000.000.000) incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares, es decir existía y existe una distinción por monto de ingresos y capital, que determina que una persona natural lleve o no contabilidad. Tal mencionada distinción es razonable en razón de que el monto de ingresos determina la cantidad de impuesto a pagar y por tanto quienes tengan más ingresos que en consecuencia pagarán más impuestos, deben manejar montos más altos y complejos sobre activos, gastos, capital, pasivos, e ingresos, lo cual requiere de la utilización de la contabilidad como herramienta tanto para la organización del contribuyente como para los procedimientos y uso de facultades de la administración tributaria.”²³

Es interesante el análisis que hace Francisca Ruiz en su trabajo pero lo comparto parcialmente en función de que, con las reformas que veremos más adelante, la distinción efectuada entre unos contribuyentes y otros, no puede significar ventajas o desventajas comparativas entre unos y otros, entendidas en este caso puntual como la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado en exceso por concepto de impuesto a la renta o el establecimiento de una fórmula de cálculo que no tenga como base la generación de ingresos sujetos al impuesto a la renta sino otros conceptos más bien de carácter

²³ Francisca Ruiz Miño, *Análisis sobre la constitucionalidad de la devolución del anticipo de impuesto a la renta a la luz de las reformas a la Ley de Equidad Tributaria*, Trabajo de Grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, Ecuador, P. 58

patrimonial. Es innegable que un tratamiento diferenciado entre contribuyentes con una mayor o menor capacidad contributiva es necesaria, e indispensable en el caso del impuesto a la renta, pero esa distinción no puede derivar en circunstancias económicas que graven más allá de la capacidad contributiva del contribuyente.

La subjetividad sobre la capacidad contributiva de unos contribuyentes respecto a otros definitivamente deben ser minimizada o eliminada mediante mecanismos objetivos previstos en la norma y, sin duda, la contabilidad es un excelente instrumento para hacerlo, pues en la norma reglamentaria²⁴ se establecen condiciones como los ingresos o el capital en giro para definir qué tipo de contribuyentes están sujetos a ella y por tanto deben estar sujeto a un régimen distinto de aquellos que no alcanzan una determinada capacidad económica.

Sin embargo, en mi criterio no se puede castigar a partir del cumplimiento de una exigencia legal como es el llevar contabilidad de acuerdo con la ley, y a pretexto de aquello establecer valores mayores a pagar por concepto de anticipo o restricciones en el uso de los créditos derivados del pago de anticipos de impuesto a la renta. Sin perjuicio de lo anterior y tal como hemos mencionado, el establecer un monto general de pago

²⁴ El Art. 37 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno dispone: “Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad.

Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado 9 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a 15 fracciones básicas desgravadas o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a 12 fracciones básicas desgravadas. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada. Para fines del cumplimiento de lo establecido en el presente artículo, el contribuyente evaluará al primero de enero de cada ejercicio fiscal su obligación de llevar contabilidad con referencia a la fracción básica desgravada del impuesto a la renta establecida para el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Para el caso de personas naturales cuya actividad habitual sea el arrendamiento de bienes inmuebles, no se considerará el límite del capital propio.

Las personas naturales que, de acuerdo con el inciso anterior, hayan llevado contabilidad en un ejercicio impositivo y que luego no alcancen los niveles de capital propio o ingresos brutos anuales o gastos anuales antes mencionados, no podrán dejar de llevar contabilidad sin autorización previa del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

La contabilidad deberá ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado.

Los documentos sustentatorios de la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario como plazo máximo para la prescripción de la obligación tributaria, sin perjuicio de los plazos establecidos en otras disposiciones legales.”

similar para todos los contribuyentes, sin atender a su capacidad económica, tampoco constituye una decisión acertada pues vulneraría, a nivel del impuesto del impuesto a la renta, principios esenciales como la equidad y la capacidad contributiva.

Volviendo a la evolución del anticipo del impuesto a la renta, antes de la reforma del 31 de diciembre de 1993, el cálculo del anticipo se basaba únicamente en los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior; mientras que con el Decreto Ley No. 05, publicado en el Registro Oficial No. 396 del 10 de marzo de 1994, se incluyeron los numerales 5 y 6 en el Art. 41 los cuales disponían como deducibles del 1% lo siguiente:

5. Las inversiones exentas, así como aquellas que originen rendimientos financieros exentos o gravados con el impuesto único del ocho por ciento;
6. El impuesto a la renta pagado por anticipado.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador

A partir del año de 1994, el legislador efectuó 5 reformas al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, pero en esencia la figura se mantuvo con las consideraciones mencionadas previamente. No fue sino hasta el año 2007 que la Ley S/N publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de ese año, denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, introdujo cambios sustanciales al artículo 41, disponiendo que la forma de pago del anticipo sería:

1. Para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo; y,
2. Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades podían “escoger” la mayor de dos opciones, que consistían en un

valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o, un valor equivalente a la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total y el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta, menos las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas en el ejercicio impositivo anterior.

De esta reforma, es de suma importancia mencionar que en sus disposiciones aplicables al segundo rango de contribuyentes, se crean las figuras del anticipo mínimo y del impuesto definitivo, los cuales se traducen en la presunción del Estado de que las sociedades²⁵ están obligadas a pagar un rubro mínimo de impuesto a la renta, independientemente de sus ingresos gravados y costos deducibles.

Es decir, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades debían pagar, al menos, un valor equivalente a la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total y el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta, menos las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas en el ejercicio impositivo anterior, en calidad de impuesto a la renta, aún en el evento de que reportaran pérdidas.

Sin embargo, de acuerdo con la reforma las nuevas empresas o sociedades recién constituidas estarían sujetas al pago de esta forma de anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial, dando la posibilidad de que los contribuyentes soliciten un plazo mayor en función de que su proceso así lo requiera, salvo el caso de las empresas de corta duración las que debían pagar el anticipo inmediatamente²⁶.

²⁵ El Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros. Es decir, la norma tributaria ecuatoriana considera como sociedad a conceptos que rebasan a las compañías entendidas desde el punto de vista societario.

²⁶ El Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2007 disponía que: “Se exceptúa de este tratamiento a las empresas urbanizadoras o constructoras que vendan terrenos o edificaciones a terceros y a las empresas de corta duración que logren su objeto en un período menor a

No obstante lo anterior, la norma vigente a esa fecha permitía que los contribuyentes, sin distinción alguna, soliciten la devolución del anticipo del impuesto a la renta cuando su monto superaba el valor del impuesto causado o no existía impuesto a pagar. En el caso de las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, la devolución en ningún caso podía ser mayor al “anticipo mínimo”.

En el evento de que no se generase impuesto causado o existiendo impuesto este fuera menor al anticipo mínimo, el saldo podía ser utilizado por el contribuyente como pago de su propio impuesto a la renta en los cinco ejercicios posteriores al del pago.

Posterior a ello, con fecha 30 de julio del 2008, es decir unos meses posteriores la Ley de Equidad Tributaria, se reformó el literal e) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno relativa al anticipo del impuesto a la renta, disponiendo que si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tiene derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, disgregando en otra nota de crédito lo que correspondía al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta.

Esta nota de crédito de “excepción”, como fuera conocida en su momento, era libremente negociable en cualquier tiempo; sin embargo solo podía ser aplicada por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo. La nota de crédito solo podía ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta.

En el mismo año 2008, mediante Ley S/N publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 497 de diciembre de ese año, una reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno estableció que el Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del contribuyente, podía conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta y, en casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, previa petición del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, podía mediante decreto, reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente

dos años, las cuales comenzará a pagar el anticipo que corresponda a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que inicien sus operaciones”.

sector o subsector. Esta reducción o exoneración del pago del anticipo podía ser autorizada por un solo ejercicio fiscal a la vez.

Finalmente, luego de varias reformas, con fecha 23 de diciembre del 2009 en el Suplemento al Registro Oficial No. 94 se publica la Ley S/N la cual modificó las condiciones para la liquidación del anticipo mínimo así como su consideración como crédito tributario. Las disposiciones introducidas mediante esta ley así como reformas puntuales posteriores, como el caso del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, son las que se vienen aplicando hasta la fecha del presente documento y que serán analizadas a detalle en los siguientes acápite del presente capítulo.

1. Presupuestos de hecho para el pago del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador

De acuerdo con el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la fecha del presente trabajo, las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual deberán pagar en concepto de anticipo de impuesto a la renta una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo²⁷.

Es decir, para que proceda el pago del anticipo del impuesto a la renta en el caso de los contribuyentes comprendidos en esta clasificación, deberán tener necesariamente, en primer lugar, ingresos gravados tales que luego de aplicadas las deducciones correspondientes, den como resultado una base imponible que al aplicar la tarifa del impuesto a la renta arrojen un valor por concepto de impuesto causado; y, en segundo lugar, el impuesto causado sea tal que al disminuirle un 50% y las retenciones del ejercicio, arroje como resultado un valor positivo que deberá ser pagado en el año corriente en los meses de julio y septiembre.

Para el caso de estos contribuyentes, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, mantienen el derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago

²⁷ Artículo 41 numero 2 letra a) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Desde el punto de vista de la naturaleza del impuesto, las disposiciones relativas al pago del anticipo del impuesto a la renta coinciden con su objeto de gravar las rentas obtenidas por los contribuyentes provenientes de las fuentes contempladas en el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno: trabajo, capital o de ambas fuentes, y no necesariamente el pago efectuado en calidad de anticipo deviene en impuesto a la renta, pues en caso de que el contribuyente determine mediante su declaración que no tuvo ganancia producto de sus actividades en un año, o que teniendo las ganancias fueron menores a las anticipadas, la diferencia en ambos presupuestos deberá ser reembolsado por el Estado, incluso considerando los intereses que devengó el dinero en el tiempo.

Por otro lado, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, deberán pagar en calidad de anticipo del impuesto a la renta un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros: el 0.2% del patrimonio total, el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total, el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

El pago de este anticipo deberá ser efectuado en los meses de julio y septiembre del año en curso pero únicamente en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; y el saldo se deberá pagar dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso.

Para el caso de estos contribuyentes, el anticipo del impuesto a la renta constituye el valor mínimo y definitivo de este impuesto, pues el mismo no está sujeto a devolución ni aplicación en ejercicios fiscales posteriores. Dicho de otra forma, el anticipo del impuesto a la renta constituye una presunción de derecho para el pago de este impuesto, independientemente de que los contribuyentes comprendidos en este literal generen o no una rentabilidad o ganancia sujeta al tributo.

El establecer esta presunción altera la naturaleza de este impuesto e incluso podría ser un tratamiento diferenciado que, si no es justificado, sería inconstitucional tal como lo dispone el Art. 66 número 4 que dispone:

“Se reconoce y garantizará a las personas:

Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”²⁸

Adicionalmente, la fórmula de cálculo de este anticipo mínimo del impuesto a la renta contempla conceptos como patrimonio, costos y gastos, activos e ingresos gravables, en un porcentaje sobre el cual no existe, al menos a la fecha, certeza respecto al porqué del 0,2% o del 0,4% y no de porcentajes mayores o menores. Aunque podrían existir argumentos de carácter económico que respaldan estos porcentajes, como por ejemplo que ese sería el promedio de la rentabilidad de una compañía, esto en mi criterio, no es fundamento jurídico técnico suficiente para considerar a dichos rubros como la base de cálculo de un “impuesto a la renta” que no toma en cuenta las ganancias o réditos del sujeto pasivo sino únicamente conceptos de orden financiero como patrimonio, activos, ingresos y gastos.

Por otro lado, en la práctica esta figura tributaria ha generado distorsiones más allá de lo jurídico, bordeando delicadamente los principios del régimen tributario como es el caso de la capacidad contributiva. Varios contribuyentes se han visto inmersos en la necesidad de modificar su estructura de negocio con el fin de no verse afectados por este anticipo mínimo del impuesto a la renta, y con ello vulnerando la neutralidad mínima que debe tener un impuesto, sin atención a la calidad que ostente el sujeto pasivo pues la capacidad contributiva es independiente de si el contribuyente es una persona natural o sociedad: cada uno de ellos deberá tributar en función de su capacidad y de la riqueza que genere que se encuentre sujeta al pago del impuesto.

En función de lo anterior, el legislador ha establecido una serie de mecanismos que pretenden mitigar esos efectos indeseados de la figura del anticipo, estableciendo exclusiones para el cálculo o condiciones de hecho que exoneran del pago de este rubro,

²⁸ De su parte el Art. 11 número 2 de la Constitución de la República del Ecuador dispone en cuanto al principio de aplicación de derechos que:

“Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

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.”

en determinados casos y bajo ciertas circunstancias, las cuales analizaremos a continuación.

2. Análisis a la normativa ecuatoriana vigente en materia de anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador

Como hemos visto, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece una distinción entre contribuyentes que a primera vista no tiene un sustento objetivo que justifique la distinción entre ellos. Este trato distinto radica principalmente en la forma de cálculo del anticipo, y posteriormente en la posibilidad de obtener o no la devolución de estos rubros anticipados al Fisco.

En los considerandos de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador no consta información que nos permita entender la división de los contribuyentes en cuanto a la forma de pagar los anticipos en materia del impuesto a la renta. De hecho, las actas de discusión de la Asamblea Constituyente no aportan en mayor medida criterios técnicos que permitan entender el porqué de las decisiones tomadas por los constituyentes.

Es pertinente rescatar sin embargo que los asambleístas del Movimiento País, introducen en sus intervenciones criterios que, si bien no son técnicos, permiten vislumbrar los objetivos de la reforma que, entre otros temas, pretende en teoría mejorar los niveles de equidad, reducir la evasión de impuestos, disminuir el déficit en la balanza de pagos, estimular la inversión pública y combatir los esquemas de carácter elusivo²⁹.

Del análisis de la norma no me es posible determinar si realmente lo declamado por los asambleístas constituyentes se ha venido cumpliendo o no en el tiempo, pero las cifras de recaudación demuestran que su efectividad económica ha permitido recaudar rubros que antes de su vigencia no eran recibidos por el erario nacional, lo que se traduce en evidentemente en mayor inversión pública y menor elusión del impuesto a la renta.

En el caso de los contribuyentes sujetos a la primera fórmula de cálculo, no es menester efectuar un análisis mayor al realizado en los acápites anteriores, pues como ha quedado sentado el sistema que les aplica permite determinar que el pago anticipado que se efectúa corresponde efectivamente a impuesto a la renta que, en caso de no ser aplicado

²⁹ Intervención del Asambleísta Constituyente Juan Carlos Cassinelli el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 76 de 166.

al pago de dicho tributo, se encuentra sujeto a devolución mediante la vía del pago en exceso o del pago indebido.

Por otro lado, en el caso de los contribuyentes obligados al pago del anticipo en base a la fórmula de sumar determinados rubros ajenos a sus ingresos, en ninguno de los acápites que motivaron la norma que modificó el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno se analiza con el rigor que ello exige, los porcentajes aplicables a los conceptos de patrimonio, costos y gastos, activo, e ingresos gravables. Es decir, los porcentajes del 0.2% al 0.4% constituyen una suerte de números mágicos que se introdujeron en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

Al analizar las publicaciones en la prensa relacionadas con el tema, el economista Carlos Marx, Director del Servicio de Rentas Internas hasta el año 2013, en una publicación efectuada en diario El Comercio en febrero del 2012 dice:

“A USD 42 millones extra llegó el monto que el Servicio de Rentas Internas (SRI) recaudó como efecto del ajuste a lo que las sociedades declararon como Impuesto a la Renta (IR) causado durante el 2010. Sin embargo, de los 201 grandes contribuyentes analizados por la autoridad tributaria, solo 48 declararon un Anticipo mayor al Impuesto a la Renta Causado. 30 de ellos en el Litoral Sur. Por esa razón, según el director de la institución, Carlos Marx Carrasco, “con la aplicación del Anticipo se logró que al menos ese valor sea pagado. Esto nos ha dado toda la razón, de que era imprescindible a este Anticipo convertirle en impuesto mínimo”³⁰.

Las declaraciones de la máxima autoridad de la Administración Tributaria a esa fecha son reveladoras: el Estado lo que pretendía con la aplicación de un impuesto mínimo definitivo era recaudar un valor de impuesto a la renta, independientemente de si los contribuyentes sujetos a la reforma generaban o no utilidades.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos reconocer que la fórmula de cálculo de este anticipo mínimo ha sido un concepto en construcción que ha debido ser modificado en el tiempo conforme los casos prácticos que se han venido presentado. En primer lugar, la norma³¹ contempla que en determinados casos los contribuyentes excluyan de la fórmula de cálculo algunos conceptos como:

³⁰ Este contenido ha sido publicado originalmente por Diario EL COMERCIO en la siguiente dirección: <http://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/sector-privado-cuestiona-efecto-del.html>. La página fue visitada el 14 de julio del 2015. En la información no se revela el catastro de contribuyentes analizados.

³¹ Ver Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a julio del 2015.

- Las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria y las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.
- Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, o de desarrollo de proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social, no considerarán en el cálculo del anticipo, exclusivamente en el rubro de activos, el valor de los terrenos sobre los que desarrollen dichas actividades.
- Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.
- Los contribuyentes comprendidos en el literal b) del numeral 2 del presente artículo, que por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio.
- Los montos referidos a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones nuevas y productivas y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el Reglamento.

De igual forma, la norma³² establece que el pago de este tipo de impuesto mínimo deberá ser pagado por las sociedades recién constituidas, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, después del quinto año de operación efectiva. La operación efectiva se entiende como la iniciación de su proceso productivo y comercial. Adicionalmente, la norma mantiene una excepción histórica que permite que este plazo sea ampliado previo a la autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.

En el mismo sentido, la norma³³ vigente busca paliar el efecto de flujo en los contribuyentes cuando permite que el anticipo se pague en “tres cuotas”, que deberán ser satisfechas en julio y septiembre cuando la fórmula derive en un valor a pagar una vez descontadas las retenciones del ejercicio anterior, y la diferencia que no fue pagada en dichos meses debido al descuento de las retenciones, junto con la declaración de impuesto a la renta del año siguiente en el mes de abril.

Por otro lado, el legislador ha previsto casos especiales en los cuales el anticipo no deberá ser satisfecho debido a aspectos puntuales como los siguientes:

- Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie su proceso de disolución.
- Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.
- Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

³² Artículo 41 número 2 letra b) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

³³ Artículo 41 número 2 letra c) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

En cuanto a ciertas condiciones, la norma prevé la posibilidad de modificar la fórmula de cálculo para ciertos contribuyentes como es el caso de los sujetos pasivos que mantienen actividades bajo la modalidad de comisiones o similares, por la comercialización de bienes y servicios, los cuales deberán excluir del cálculo los ingresos, costos y gastos distintos de aquellos que se encuentran inmersos directamente en la actividad de comercialización bajo esta forma de contrato.

Concluyendo, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario permite que el Presidente de la República exonere del pago del anticipo del impuesto a la renta, en casos excepcionales debidamente motivados a sectores o subsectores de la economía, cuando sus ingresos hayan sufrido una drástica disminución por causas no previsibles. Un ejemplo de aquello han sido los decretos ejecutivos dictados para sectores como el dedicado al cultivo y explotación del fruto la palma africana o el caso del palmito³⁴, que por circunstancias externas como la baja del precio en los mercados internacionales o enfermedades que afectan a sus cultivos, han tenido un efecto adverso en su actividad económica.

De la mano de lo anterior, la norma permite que el Servicio de Rentas Internas devuelva el anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo. En este caso, el contribuyente deberá justificar las causas de su petición y el Servicio de Rentas Internas verificará si aquello ocurrió efectivamente.

Con base en lo expuesto, en mi criterio si bien se ha buscado corregir algunas distorsiones derivadas de la aplicación del anticipo mínimo del impuesto a la renta, estas no justifican ni de cerca la desnaturalización del impuesto a la renta ni tampoco constituyen argumentos suficientes para mantener que esta forma de pago anticipado

³⁴ Ver Decreto Ejecutivo No. 649 publicado en el Registro Oficial del 20 de abril del 2015, donde el Presidente de la República exoneró del pago del 100% del anticipo al Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2015, al sector productor y extractor de palma aceitera.

puede ser considerado como impuesto a la renta. Sus características revelan ciertamente que el pago de este concepto constituye un nuevo impuesto con autonomía y características propias.

El hecho generador de este impuesto o anticipo mínimo es la actividad económica o la potencial actividad económica de esta especie de contribuyentes más no la riqueza o ganancia derivada de dicha actividad o inversión; de la misma forma, la cuantía del impuesto no está sujeta a una tarifa fija sino que la misma tendrá distinta incidencia en la actividad dependiendo del sector en el cual se realice la actividad económica.

De la información analizada para el presente trabajo, parecería que la reforma introducida por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, particularmente respecto a la inclusión de esta figura junto con el impuesto a la renta se debió a que en el paquete de reformas ya se introducían varios impuestos regulatorios como el de salida de divisas, activos en el exterior, a las tierras rurales, y pretender incluir uno más en capítulo aparte, como lo es el anticipo mínimo, no habría sido “políticamente” conveniente.

Como vemos a lo largo de esta investigación, más allá de las consideraciones sobre la conveniencia o no de un anticipo mínimo de impuesto a la renta, lo que constituye esta figura jurídica – tributaria es un nuevo impuesto que grava al patrimonio o a la actividad económica de las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

Finalmente, es mi criterio que las reformas introducidas a la forma de cálculo y pago del anticipo mínimo del impuesto a la renta, son insuficientes para corregir las distorsiones o efectos adversos que este pago anticipado causa en esta especie de contribuyentes y que contradicen lo que constituye el impuesto a la renta.

CAPÍTULO IV

TRATAMIENTO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA VIGENTE

Dejando de lado la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta, la legislación tributaria vigente considera al anticipo como una especie de impuesto a la renta y por ello lo ha incluido dentro del Título Primero IMPUESTO A LA RENTA, en el Capítulo IX NORMAS SOBRE DECLARACIÓN Y PAGO de la Ley de Régimen Tributario Interno. De igual forma, en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, el anticipo se encuentra regulado en los títulos y capítulos del mismo nombre de la Ley.

Como ha quedado develado en la presente investigación, la inclusión de la figura del anticipo en el caso de las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, dentro del impuesto a la renta es la correcta, pues sus características se adaptan a las disposiciones que en materia de este tipo de impuestos ha previsto el legislador.

En lo referente al anticipo para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, este tratamiento no es el adecuado debido a sus características y condiciones. Y, bajo la condición de que en derecho las cosas son lo que son y no lo que parecen, el anticipo mínimo debería ser tratado en nuestra legislación como un nuevo impuesto al patrimonio de las empresas o a su actividad económica.

De hecho, en mi criterio sería recomendable que el anticipo mínimo como impuesto definitivo sea “reclasificado” a un título y capítulo distinto al que yo denominaré “Impuesto Anual al Patrimonio de las Sociedades”. Si bien este cambio podría no ser políticamente adecuado, jurídicamente es lo pertinente pues sincera la naturaleza misma de esta forma de tributo y le brinda la autonomía de estudio que requiere, pues no debemos olvidar que este tema ha sido ampliamente debatido no solo a nivel administrativo sino también a nivel judicial y constitucional.

En este último aspecto, la Corte Constitucional en sus sentencias No. 002-15-SIN-CC y 007-13-SIN-CC ha declarado que no existen vicios de inconstitucionalidad por la forma y por el fondo de cada una de las normas relacionadas con la aplicación del anticipo mínimo del impuesto a la renta, en tanto que las mismas han sido dictadas conforme al procedimiento previsto en la Constitución de la República. En cuanto al fondo, la Corte

Constitucional determina que el anticipo del impuesto a la renta cumple con los postulados previstos en la Constitución respecto al régimen tributario y sus principios³⁵, por lo que no procede alegar que el artículo 41 y sus normas conexas vulneran derechos de los contribuyentes.

De estas sentencias, además del análisis de constitucionalidad del anticipo, es menester resaltar que los argumentos del Procurador General del Estado así como del Secretario Jurídico de la Presidencia, se enfocan en criterios de recaudación eficiente, combate a la elusión y evasión fiscal, y a la contribución de los ciudadanos para el pago de las actividades del Estado. Estos, como hemos visto en los acápites previos, no constituyen principios respecto al fondo del impuesto sino a la forma en cuanto a su administración y al funcionamiento del régimen tributario previsto en la Constitución, pero que no se consideran para el análisis de las distorsiones que la figura del anticipo mínimo del impuesto a la renta causa en algunos contribuyentes.

Adicionalmente, las pretensiones de los demandantes en los casos resueltos por la Corte Constitucional son enfocadas más bien en aspectos de legalidad así como en la conveniencia o no del anticipo mínimo, sin que se aclaren los aspectos de falta de constitucionalidad que son los que devienen en la facultad de la Corte para declararlo inconstitucional. Este aspecto valida lo resuelto por la Corte en sus fallos pero adicionalmente demuestra que la vía para reformar, modificar o dejar sin efecto el anticipo mínimo del impuesto a la renta no fue el técnicamente adecuado.

Una vez más, el tratamiento dado al anticipo en la normativa vigente se sustenta más en criterios distintos a los de la naturaleza propia del impuesto a la renta. Evidentemente, este tratamiento del anticipo mínimo deriva en consecuencias positivas y negativas que analizaremos a detalle a continuación.

1. Análisis a los principios generales del Régimen Tributario ecuatoriano versus la aplicación del anticipo del impuesto a la renta

³⁵ La sentencia 006-13-SIN-CC se establece que: *“Al respecto, la Corte Constitucional debe precisar una vez más que el anticipo de impuesto a la renta determinado en el artículo 41 es netamente un “mecanismo”, o en otras palabras “una obligación devengada del impuesto a la renta” que en nada limita el derecho de las personas a desarrollar sus actividades económicas, ya que lo único que hace es establecer formas de recaudación por adelantado del tributo mencionado, que se constituyen en crédito tributario para el pago del impuesto.*

En relación a lo dicho, se concluye que el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas ... son concordantes con el marco constitucional, sin contradecir o vulnerar derecho alguno”

Como hemos visto en este trabajo, el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Adicionalmente, la Constitución vigente garantiza la propiedad privada y prohíbe toda forma de confiscación, justificando entonces que el impuesto deberá ir de la mano de la capacidad contributiva que es fundamental en la aplicación de los impuestos. En el caso del anticipo mínimo, la falta de devolución de este rubro y su consideración como impuesto definitivo, puede, como se verá más adelante caminar por la delgada línea de lo confiscatorio, pues en determinadas circunstancias un anticipo que no contempla deducciones de ninguna índole o devoluciones de ningún tipo pueden resultar en tarifas efectivas del impuesto superiores a las previstas en la Ley; y, por tanto, recaudar por impuestos un mayor valor al beneficio de quién invirtió en una actividad determinada.

Enrico de Mita³⁶ sostiene que “...el interés general en la recaudación de los tributos representa un interés vital para la colectividad, en la medida que hace posible el funcionamiento regular de los servicios públicos...”, pero esa recaudación deberá respetar el principio de capacidad contributiva, pues de lo contrario el Estado podría justificar, a pretexto de sufragar el gasto público, exacciones sin límite del patrimonio de sus asociados, lo cual es contrario a la lógica de la política fiscal contemplada en nuestra Constitución³⁷.

De otro lado, los principios constitucionales de equidad y progresividad, por medio de los cuales se pretende generar el equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, puede verse en entredicho el momento en que la norma distingue a unos contribuyentes de otros, y por tanto unos pagan de una determinada manera mientras que otros lo hacen de forma distinta. Sin embargo, tal como está concebido el anticipo del impuesto a la renta, la carga se ve distribuida entre todos los contribuyentes en relación con características distintas a su capacidad de pago (como es la obligación o no de llevar

³⁶ DE MITA, Enrico, *Colección Académica.- La Relación Jurídico-Tributaria. El Procedimiento de Aplicación de la Normativa Tributaria*, Editorial FEDYE, Capítulo XXXVIII. Función y Actos de Recaudación, p. 545.

³⁷ El Art. 285 de la Constitución del Ecuador dispone que la política fiscal tendrá como objetivos específicos:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

contabilidad), dejando postulados que permiten mitigar los casos en los que podría existir una sobre carga del impuesto pero que podrían resultar insuficientes en algunos casos.

De acuerdo con la Corte Interamericana de Derechos Humanos³⁸ no es lo mismo hablar de trato discriminatorio que de trato distinto, siendo el elemento diferenciador entre un concepto y otro la “justificación objetiva y razonable” de tales diferencias. Sin dichas justificaciones el trato de unos con diferencia de otros constituye una forma de discriminación que no es tolerada por nuestra legislación nacional ni tampoco internacional.

Sin que sea menester de este trabajo entrar en un análisis de las implicaciones en materia de derechos humanos, diremos que las justificaciones para la diferenciación entre un grupo de contribuyentes de otros son razonables y objetivas, teniendo como base los fines que persigue la administración tributaria como es la de recaudar recursos para sufragar los gastos del Estado, la redistribución de la riqueza y el combate de conductas de carácter elusivas o evasivas que perjudican a la sociedad en general, y que efectuadas entre quienes más tienen pueden tener un efecto muy alto.

Por otro lado, la generalidad del tributo se traduce en la no exclusión arbitraria de ninguno de los ciudadanos o en el establecimiento de determinados colectivos exclusivos que estén obligados al pago del anticipo. Si bien no todos deben pagar el anticipo, la ley justifica tales exclusiones en virtud de otros fines que, de no hacerlo, podrían causar un perjuicio social mayor al rédito que significaría no excluirlos del pago del anticipo mínimo del impuesto a la renta.

En cuanto a la progresividad, la no devolución del anticipo mínimo en unos casos vulnera este principio pues no necesariamente aquellos que se encuentran en la misma situación económica, contribuyen en la misma cuantía que otros, que por determinadas calidades han sido excluidos del pago de esta forma de impuesto. La no devolución casi absoluta en el caso del anticipo mínimo constituye en mi criterio un error del legislador y una desnaturalización del impuesto a la renta que vulnera no solo la progresividad del tributo sino también la equidad horizontal en cuanto a aquellos que tienen similares ingresos y no necesariamente tributan con una carga parecida.

Finalmente, en cuanto a la eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria, los principios se cumplen a plenitud cuando el legislador introduce presunciones o mecanismos que permiten mejorar la gestión del impuesto, tal

³⁸ Ver Corte Interamericana de Derechos Humanos en Opinión Consultiva OC-17/02.

como el impuesto mínimo. En un universo de aproximadamente tres millones de contribuyentes³⁹ es evidente que las actividades de administración, control y recaudación de los impuestos en un Estado es una tarea muy compleja, pues mientras el sujeto pasivo comporta un número de millones, los funcionarios encargados del control se cuentan por cientos.

De esta forma, pese a los esfuerzos del Estado por mantener un control efectivo de las conductas de los contribuyentes, resulta imposible verificar el cumplimiento de la norma en todos y cada uno de ellos. Por información proporcionada por Luis Velasco⁴⁰, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, el plan anual de auditorías en las provincias de Pichincha contempla la emisión de 120 procesos de control, lo cual representa menos del 0,1% del total de contribuyentes a nivel nacional.

Este hecho deriva en la necesidad de buscar mecanismos de recaudación que cierren esa brecha entre el Estado y los contribuyentes, con los menores efectos en la actividad económica y con un alcance a gran escala. Ninguna figura por bien estudiada que esta sea es infalible y libre de errores.

2. Beneficios del anticipo mínimo del impuesto a la renta

A continuación haremos un análisis de los principales beneficios que considero le reportan al Fisco el mantenimiento de la figura del anticipo mínimo:

La recaudación y la evasión fiscal

Como ha quedado mencionado, uno de los beneficios del anticipo mínimo del impuesto a la renta tal como está concebido, es la recaudación que efectúa el Estado sin considerar los resultados de la actividad económica de un número importante de contribuyentes.

Esto, sin menoscabo de las facultades de verificación y control que tiene el Estado, representa que los contribuyentes sujetos al pago del anticipo mínimo del impuesto a la renta desembolsen un valor a favor del Fisco por el solo hecho de mantener actividad

³⁹ Información tomada de <http://www.eluniverso.com/noticias/2013/11/14/nota/1725391/ya-hay-3-millones-contribuyentes>. Página visitada el 15 de julio del 2015.

⁴⁰ Velasco, Luis. Reunión de socialización de la “Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos sobre impuestos nacionales administrados por el Servicio de Rentas Internas”, Oficinas de Deloitte & Touche, Quito, 13 de julio, 2015.

económica en el país y por tanto, independientemente de la naturaleza jurídica de la figura del anticipo mínimo, aquello le representa ingresos al erario público.

Otro de los aspectos a considerar es la evasión fiscal entendida como esa conducta por la cual un contribuyente huye de la ley para evitar el pago de un tributo. Esto supone una pugna constante entre el Estado y los contribuyentes: el primero adoptando cuantas medidas considera necesarias para evitarla y los segundos aplicando figuras que impidan el alcance de la ley. Esto ha sido considerado ampliamente por la doctrina lo que ha derivado en el desarrollo de conceptos como la economía de opción, elusión y evasión.

De estos, la economía de opción es el hecho de que nadie está en la obligación de elegir “el camino más gravoso para el pago de sus impuestos”⁴¹, debido a la libertad que tienen los agentes económicos para escoger la figura jurídica más conveniente a sus intereses de orden económico. Pero esta libertad, conocida comúnmente como “planificación fiscal”, no puede transgredir la legalidad así como la reserva de ley que existe en materia de impuestos.

Para la doctrina, la elusión es la conducta mediante la cual un contribuyente pretende reducir la carga tributaria que resulta en principio legítima, pero sin constituirse en un hecho de carácter penal⁴²; mientras que la evasión, conlleva el componente doloso en la conducta, pues el contribuyente pretende causar un perjuicio patrimonial al Estado, omitiendo o reduciendo la carga fiscal a pesar de haberse verificado el hecho generador, o en su defecto ocultando los elementos que permitan verificar que el impuesto se ha causado.

De estos fenómenos se derivan temas tan complejos como la simulación, la cual persigue un ahorro de la carga tributaria con amparo en la generación de transacciones o negocios inexistentes que, a pesar de tener un soporte documental o de forma, en esencia no son sino instrumentos de disminución del impuesto. En nuestra legislación, la simulación se encuentra castigada de conformidad con el artículo 298 del Código Integral Penal que dice:

⁴¹ ASOREY, Rubén, “*Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos*”. En el libro “*Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 72

⁴² ASOREY, Rubén, “*Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos*”, obra citada, p. 79

“La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada...”⁴³

La evasión tributaria sin duda es un fenómeno gravísimo que perjudica intereses más allá de lo económico, pues constituye una afrenta social que impide al Estado la ejecución de obra pública, la redistribución de la riqueza mediante la provisión de servicios como educación y salud, así como el sufragar los gastos que implican el funcionamiento de la Administración Pública.

En mi opinión la figura del anticipo mínimo le resta atractivo a las conductas elusivas o evasivas del impuesto a la renta, pues los contribuyentes sujetos al pago del mismo ya no encuentran en la declaración de pérdidas un escudo para dejar de pagar el impuesto. Sin embargo, este beneficio también representa un castigo para quienes declaran el impuesto conforme a su contabilidad, pues en algunos casos el impuesto a la renta calculado sobre las ganancias generadas por la sociedad no supera al valor del anticipo mínimo.

Sin menoscabo del análisis efectuado sobre las implicaciones del anticipo mínimo respecto a los principios del régimen tributario, en la práctica vemos como cada día se establecen nuevas formas de elusión tributaria y, sin que ello signifique la justificación de conductas arbitrarias, en mi opinión una ventaja del anticipo es el combate a estas formas de perjuicio tributario.

Flujo de recursos y la facultad determinadora de la Administración Tributaria

De otro lado, un beneficio de este pago anticipado constituye la recaudación anticipada de un tributo que de otra forma no ingresaría a las arcas fiscales sino hasta el ejercicio económico posterior al que se desarrolló la actividad que generó rentas gravadas. La espera de un año, en términos fiscales, representa un periodo de tiempo extenso donde la demanda de recursos es constante y el Estado debe cubrir sus obligaciones en plazos menores al de la declaración definitiva el impuesto a la renta.

El anticipo del impuesto a la renta ha demostrado en la última década ser una fuente muy importante de recursos para el Fisco, representando su pago en el año 2014

⁴³ Art. 298 Código Orgánico Integral Penal.

un valor de US\$359 millones de dólares⁴⁴, lo que significó un aumento del 25% en el valor entre los años 2011 y 2014. Pese a las consideraciones jurídicas sobre la naturaleza jurídica del anticipo, las cifras respaldan la aplicación de una figura como la del anticipo mínimo, al menos desde el punto de la recaudación de recursos.

Adicionalmente, con el pago de un impuesto mínimo, la facultad determinadora de la Administración puede focalizarse en el control de los denominados “Grandes Contribuyentes”, pues a pesar de no realizar labores de determinación en los demás sujetos pasivos, estos deberán pagar un valor de anticipo mínimo del impuesto a la renta, con independencia de si su actividad generó o no rentabilidad o ganancias.

No debemos olvidar que el anticipo es una declaración que hace el contribuyente sobre sí mismo, sin la necesidad de requerimiento por parte de la Administración Tributaria y susceptible de ser cobrado sin que medie un proceso de auditoría o control formal. Esto le brinda una ventaja comparativa respecto al impuesto a la renta puro, pues la Administración Tributaria puede cobrar y recaudar sin la necesidad de incurrir en los costos que representa un proceso de control así como tampoco entrar en la etérea discusión de conceptos como gastos deducibles o deducciones adicionales.

No es posible cerrar los ojos ante una realidad que supera lo jurídico: ninguna Administración Tributaria del mundo tiene los recursos suficientes para controlar a todos los contribuyentes y todas sus declaraciones, pero esta realidad no puede impedir que los administrados contribuyan a sufragar los costos del funcionamiento del Estado.

3. Distorsiones del impuesto a la renta derivadas del anticipo mínimo de acuerdo con la normativa ecuatoriana y sus efectos económicos

No obstante los beneficios que comporta para el sujeto activo el pago del anticipo mínimo del impuesto a la renta, esta figura no está exenta de efectos colaterales como producto de su desnaturalización jurídica. Como hemos analizado a lo largo del trabajo la diferenciación de un tipo de contribuyentes sobre otros, la imposibilidad de recuperar

⁴⁴ Informe de recaudación del Servicio de Rentas Internas en http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=JZNMh90v&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06. Página visitada el 15 de julio de 2015.

lo pagado en exceso o indebido en unos casos, el establecimiento de una fórmula con coeficientes generales distintos a los ingresos, derivan en situaciones indeseadas que no pueden ser ignorados por el legislador.

Si bien algunas de las disposiciones de la norma pretenden mitigar este tipo de situaciones, no se puede negar que la generalidad muchas veces deja por fuera casos específicos que reportan un perjuicio de orden económico para los sujetos pasivos. A continuación describiremos algunos ejemplos de las distorsiones de la figura del anticipo mínimo del impuesto a la renta:

Caso compañías comercializadoras

Una de las actividades más comunes en el mercado ecuatoriano constituye la de comercializar o intermediar bienes o servicios a cambio de una comisión o ganancia en la venta. Esta operación radica, de forma sencilla, en la compra de bienes o el requerimiento de servicios que no son utilizados por el agente que los compra inicialmente sino que son trasladados a un tercero que los adquiere a un valor mayor que el pagado por el intermediario.

En este caso, el intermediario registrará como ingreso la totalidad de la venta y como gasto la totalidad del costo de la compra de los bienes o servicios comercializados, siendo únicamente la comisión o margen la renta o ganancia que percibe como resultado de este tipo de actividades. Basados en la fórmula de cálculo prevista en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estos ingresos y gastos ajenos a la comisión, aumentaban de forma desproporcionada el pago del impuesto a la renta en calidad de anticipo mínimo, no siendo posible para este tipo de contribuyentes la recuperación de estos valores.

Este efecto derivaba en que la tarifa efectiva del impuesto a la renta sea muy superior a la prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno⁴⁵, debiendo este tipo de contribuyentes desembolsar en calidad de impuesto a la renta un valor que en muchos casos representaba un 50% de las ganancias obtenidas en el ejercicio fiscal.

Un ejemplo de aquello constituye la compañía ABC⁴⁶ cuyo giro del negocio corresponde a la importación, distribución y comercialización de centrales telefónicas,

⁴⁵ La tarifa general del Impuesto a la Renta para el ejercicio fiscal 2015 es del 22%.

⁴⁶ El ejemplo corresponde a un caso real, el nombre de la compañía así como los montos han sido modificados por temas de confidencialidad.

fibra óptica, celulares y aparatos de telecomunicación. De acuerdo con el Estado de Situación Financiera de la Compañía por el ejercicio fiscal 2013, los rubros inmersos en el cálculo del anticipo correspondían a los siguientes:

CONCEPTO	VALOR USD	ANTICIPO IR
PATRIMONIO TOTAL (a)	23.000.000,00	46.000,00
TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES (b)	45.000.000,00	90.700,00
Costo bienes importados	39.500.000,00	79.000,00
ACTIVO TOTAL (c)	31.500.000,00	126.000,00
Revalúo de activos	3.000.000,00	12.000,00
INGRESOS GRAVABLES (d)	46.500.000,00	186.000,00
Ingreso por ventas bienes importados	41.500.000,00	166.000,00
TOTAL (a)+(b)+(c)+(d)		448.000,00

Sin tomar en cuenta la fórmula de cálculo del anticipo, el impuesto a la renta calculado sobre la utilidad resultante del ejercicio simple de restar a los ingresos gravados los costos y gastos deducibles sería el siguiente:

Total de ingresos gravados (incluyendo venta de bienes importados)	USD 46.500.000,00
Total de costos y gastos (incluyendo la importación de los bienes que comercializa)	USD 45.000.000,00
Base imponible ⁴⁷	USD 1.500.000,00
Tarifa del Impuesto a la Renta	22%
Impuesto a la Renta Causado	USD 330.000,00

Como podemos evidenciar, entre la tarifa legal del impuesto a la renta sobre la utilidad generada por la compañía ABC y el anticipo mínimo del impuesto a la renta

⁴⁷ Para el ejemplo y con fines didácticos se han omitido otras partidas conciliatorias como: participación a trabajadores, rentas exentas.

existe una diferencia de USD 118.000,00, que equivaldría a aplicar a la utilidad del ejercicio 2013 una tarifa efectiva del impuesto de 29,86%, lo que representa un aumento de 7 puntos porcentuales sobre el valor previsto para ese ejercicio fiscal por la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es importante mencionar que, dado las disposiciones introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador respecto al cálculo y pago del anticipo, la compañía ABC se vio obligada a modificar su operación con la finalidad de evitar mantener en sus inventarios una cantidad de producto tal que infle aún más el anticipo mínimo del impuesto a la renta, lo cual le acarreó dificultades con sus clientes al tener plazos más extensos de entrega en la mercadería pero aquello no pudo solventar la dificultad respecto a los costos y gastos inmersos en su operación.

Un efecto de esta naturaleza transgrede los principios de equidad y de capacidad contributiva, pudiendo derivar incluso en temas de confiscación que no son legítimos en nuestra legislación constitucional y que no son objetivos que persigue la norma.

Producto de este efecto y de las diferentes demandas de inconstitucionalidad planteadas por los sectores inmersos en el sector de la comercialización de productos, se publicó la reforma introducida por la Disposición Reformatoria Vigésima, número 4 del Código Orgánico Monetario y Financiero publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 332 del 12 de septiembre del 2014, la cual reforma el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario interno en su letra j)⁴⁸, disponiendo que los contribuyentes inmersos en la figura de comercialización solo consideren para el cálculo del anticipo a los ingresos y gastos relacionados con la generación de la comisión o margen. En la misma reforma, el legislador consideró adecuado excluir del cálculo del anticipo mínimo del impuesto a la renta el valor del revalúo de los activos de acuerdo a la aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, tanto para el rubro del activo

⁴⁸ El Art. 41 letra j) Ley de Régimen Tributario Interno dispone: “*Las sociedades, así como las sucesiones indivisas y las personas naturales, obligadas a llevar contabilidad, cuyos ingresos se obtengan bajo la modalidad de comisiones o similares, por la comercialización o distribución de bienes y servicios, únicamente para efectos del cálculo del anticipo en esta actividad, considerarán como ingreso gravable exclusivamente el valor de las comisiones o similares percibidas directamente, o a través de descuentos o por márgenes establecidos por terceros; y como costos y gastos deducibles, aquellos distintos al costo de los bienes y servicios ofertados. Para el resto de operaciones de estos contribuyentes, sí se considerará la totalidad de los ingresos gravables y costos y gastos deducibles, provenientes de estas otras operaciones. En el ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria verificará el efectivo cumplimiento de esta disposición*”.

como para el patrimonio⁴⁹. Para el mismo ejemplo, el efecto de esta reforma en el cálculo del anticipo impuesto del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 es notorio:

CONCEPTO	VALOR USD	ANTICIPO IR
PATRIMONIO TOTAL (a)	20.000.000,00	40.000,00
Revalúo de activos (excluido)	3.000.000,00	12.000,00
TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES (b)	5.500.000,00	11.000,00
Costo bienes importados (excluido)	39.500.000,00	79.000,00
ACTIVO TOTAL (c)	28.500.000,00	114.000,00
Revalúo de activos (excluido)	3.000.000,00	12.000,00
INGRESOS GRAVABLES (d)	5.000.000,00	20.000,00
Ingreso por ventas bienes importados (excluido)	41.500.000,00	166.000,00
TOTAL (a)+(b)+(c)+(d)		185.000,00

Como se puede apreciar, la disminución del valor a pagar por concepto de anticipo del impuesto a la renta con la entrada en vigencia de la mencionada reforma es de más del 50%, el cual es menor al impuesto a la renta causado por la compañía ABC aplicando la tarifa del impuesto vigente para el ejercicio 2013. Y estas reformas tienen un carácter lógico puesto que no todos los conceptos que estaban inmersos en la fórmula de cálculo del anticipo del impuesto a la renta corresponden a rubros que generan rentas para la compañía comercializadora, como en el caso del costo del inventario y el ingreso por su venta (sin considerar la comisión), ni tampoco existe un acrecimiento patrimonial real o un ingreso económico tangible en el caso de aquellas compañías que mantienen activos revaluados por efecto de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera⁵⁰.

⁴⁹ El Art. 41 número 2 letra b) de Ley de Régimen Tributario Interno dispone: "...Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, los contribuyentes comprendidos en el literal b) del numeral 2 del presente artículo, que por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio... Se podrán excluir otras afectaciones por aplicación de las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados de conformidad con el reglamento".

⁵⁰ La Resolución No. 08.G.DSC.010 del 31 de diciembre del 2008, dispuso un cronograma de aplicación obligatoria de las "NIIF" (Normas Internacionales de Información Financiera) desde el 2010 hasta el 2012.

A pesar de la reforma introducida, considero que este cambio se realiza mucho tiempo después de la entrada en vigencia del anticipo del impuesto a la renta y por tanto el perjuicio para este tipo de compañías estaba consumado. La no devolución de estos valores pagados en exceso en mi criterio constituye una transgresión a los principios del régimen tributario ecuatoriano, en particular a la capacidad contributiva y la equidad.

Adicionalmente, si bien no es viable que este tipo de contribuyentes reciban la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, desde el punto de vista jurídico la apropiación de un monto que no correspondía a renta en este tipo de contribuyentes constituye una injusticia que afecta su patrimonio así como el concepto de negocio en marcha.

Gravar con un impuesto de esta magnitud a esta especie de contribuyentes, trae como consecuencia afectaciones a toda la cadena relacionada con la comercialización de bienes y servicios, restringiendo la compra de los mismos o en su defecto encareciendo el costo de este tipo de operaciones. Más adelante en estos efectos, en caso de que una compañía comercializadora no pueda soportar el impacto de un impuesto a la renta excesivo, el cierre de este tipo de compañía produce desempleo y contracción del consumo.

Estos efectos adversos debieron ser corregidos por el legislador con mucha anticipación a la reforma del año 2014, e incluso haber sido discutidos previo a la implantación de esta figura jurídica tributaria pero como hemos visto, el anticipo mínimo ha sido un concepto en construcción que no fue debatido con la profundidad requerida en el origen.

Caso compañías aseguradoras

Otro ejemplo de efecto adverso del anticipo mínimo del impuesto a la renta, constituyen las compañías de sector seguros que se encuentran sujetas al control de la Superintendencia de Compañías y antes de la Superintendencia de Bancos. Este tipo de contribuyentes por el giro de su actividad deben acatar disposiciones del ente de control que reflejan ajustes en su contabilidad sobre una misma transacción y por tanto inflan los conceptos sobre los cuales se efectúa el cálculo del anticipo: patrimonio, costos y gastos, activos e ingresos gravables.

Pese a que el efecto neto de la transacción no reporta para el contribuyente un ingreso, como es el caso de las provisiones de incobrables que luego son reversadas, este

tipo de operaciones aumentan los porcentajes de anticipo mínimo del impuesto a la renta y en muchos casos superan el impuesto causado real, lo que deviene en un pago mayor al estipulado en la ley por concepto de este tributo.

Por ejemplo, la aseguradora A⁵¹ tiene ingresos gravados producto de sus operaciones por un valor de USD 1.000.000,00 en ejercicio fiscal 2013, sus costos y gastos imputables a la generación de sus rentas corresponden a USD 850.000,00, lo que da como resultado del ejercicio una utilidad de USD 150.000,00. En números cerrados, aplicando la tarifa del 22% del impuesto a la renta vigente para dicho ejercicio fiscal, la compañía debería pagar un impuesto de USD 33.000,00.

Sin embargo, la aseguradora A mantiene al ejercicio fiscal 2013 registrado en su contabilidad los siguientes rubros aplicables al cálculo del anticipo mínimo del impuesto a la renta:

CONCEPTO	VALOR USD	ANTICIPO IR
PATRIMONIO TOTAL	4.000.000,00	8.000,00
TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES⁵²	850.000,00	1.700,00
ACTIVO TOTAL⁵³	7.800.000,00	31.200,00
INGRESOS GRAVABLES	1.000.000,00	4.000,00
TOTAL		44.900,00

Al incluirse en el cálculo del anticipo valores que no generan ingresos para la aseguradora A, pero que por disposición de la Entidad de Control deben constar tanto en sus costos y gastos como en el activo, el valor a pagar por este concepto se ve incrementado “injustificadamente” y supera el impuesto a la renta que debería pagar la aseguradora de acuerdo con la tarifa prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno. Desde el punto de vista económico, este hecho se traduce en una tarifa efectiva del

⁵¹ El ejemplo corresponde a un caso real en el cual se ha omitido la identidad de la compañía y los montos han sido modificados en cumplimiento a cláusulas de confidencialidad.

⁵² Dentro de este concepto están incluidas las provisiones que la compañía deberá efectuar conforme lo dispuesto en el Libro II Título VIII Capítulo III de la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria, donde se dispone en su Art. 3 que: Las provisiones establecidas deberán constituirse utilizando para el efecto la cuenta provisión para fluctuación de valores, tanto en el estado de resultados como su contrapartida en el activo (códigos 4.8.07 y 1.1.01.99), sin perjuicio de que los porcentajes señalados sean modificados en función del grado de aceptabilidad de los títulos valores en el mercado bursátil.

⁵³ Ídem.

impuesto a la renta del 29,93% sobre el resultado del ejercicio, lo cual significan 7 puntos porcentuales por encima del 22% previsto en la ley.

Pese a que en el ejemplo los valores pueden resultar relativamente bajos, en las operaciones reales un punto porcentual representa montos que pueden afectar la marcha del negocio o la toma de decisiones que afectan otros temas importantes relacionados con el tributo, como son: la inversión, el empleo, el crecimiento económico y la toma de riesgo en la apertura de mercados. Adicionalmente, debemos considerar que el pago del impuesto definitivamente reduce la liquidez de una sociedad, lo que a la larga también produce efectos adversos en la economía como son la contracción del consumo y la reinversión en el negocio.

Tal como en el caso anterior, el impuesto a la renta a través de esta figura de pago anticipado obliga a los contribuyentes a adoptar decisiones de negocio en función del impuesto, siendo este un caso no deseable de vulneración del principio de neutralidad económica.

Este tema no ha sido tratado por el legislador y tampoco ha sido corregido en la norma, por lo que constituye una distorsión del impuesto a la renta que debe ser atendido o corregido, más aún cuando no se contempla la devolución de los valores pagados indebidamente o en exceso.

Caso compañías sin actividad

Uno de los posibles efectos de desarrollar una actividad económica es el de tener determinadas etapas en las que la fuente generadora del ingreso disminuya ostensiblemente o simplemente se detenga. Tantas son las variables que se pueden ver inmersas en una inversión que así como existe la posibilidad de reportar ganancias, también existe la de no obtener réditos.

Sin embargo, en el caso de un contribuyente que tenga una actividad comercial su patrimonio no desaparece inmediatamente ni tampoco se deshace de sus activos a la par de entrar en una etapa de menor actividad comercial. De este modo, el mantener a la compañía con la expectativa de generar rentas en el futuro representa necesariamente un costo por impuesto a la renta aún sin generar renta: un absurdo.

Un caso de esto sería una compañía de servicios petroleros que por efecto de no tener contratos en una etapa determinada, deba pagar anticipo mínimo del impuesto a la renta a pesar de no tener ingresos, calculando para ello el pago de este tributo únicamente

sobre el monto de sus activos y patrimonio. Esta es una circunstancia ajena a la naturaleza del impuesto a la renta y evidentemente deviene en una distorsión del impuesto que se pretende justificar, como hemos visto anteriormente, en la necesidad de recursos del Estado así como en la purga de actividades de carácter elusivo.

Sobre esta consideración, es evidente que se hace necesario, además de las condiciones previstas en la ley respecto a las sociedades en proceso de disolución, que el legislador considere la posibilidad de que las sociedades como las del ejemplo puedan usar el valor del anticipo mínimo del impuesto a la renta en ejercicios futuros como crédito tributario imputable a las utilidades que se generen. Esto corresponde a un criterio de justicia económica que va de la mano con la naturaleza del impuesto a la renta, y que no desencaja con los objetivos analizados de una figura como la del anticipo del impuesto.

No se puede hablar de un impuesto a la renta como tal cuando el contribuyente no ha generado ingresos que representen un acrecimiento patrimonial, o que al menos demuestren que el negocio está en marcha y por tanto deba contribuir mediante el pago de impuestos. Considerar lo contrario nos revela que la real naturaleza del anticipo es el pago de un impuesto a la actividad económica o en términos más simples el pago de impuesto de naturaleza patrimonial.

El accionista de la compañía

El tener un efecto de impuesto a la renta mayor al que prevé la norma, implica para los accionistas una disminución de la legítima rentabilidad que pretenden recibir de su inversión, pues tal como está configurada la norma, en el caso de que una compañía genere un anticipo mínimo del impuesto a la renta mayor al impuesto a la renta causado, genera un efecto en la utilidad susceptible de ser distribuida a los accionistas.

Hasta antes del ejercicio fiscal 2015 en el evento de que el anticipo mínimo supere respecto de la utilidad gravable el 22% de la tarifa del impuesto a la renta, el valor pagado por concepto de impuesto a la renta no podía ser aprovechado por los accionistas en calidad de crédito tributario por los dividendos recibidos, pues la fórmula establecida en el artículo 137 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, establece como uno de los límites el valor del ingreso gravado multiplicado por la tarifa

del 22% o 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos⁵⁴.

En consecuencia, el valor pagado en exceso constituía un gravamen más de la actividad económica de la compañía y por tanto una disminución de la rentabilidad para los accionistas quienes deberán pagar adicionalmente el impuesto que implique el dividendo distribuido en su propia declaración de impuesto a la renta.

Atendiendo a esta situación, en el Suplemento del Registro Oficial No. 545 del 16 de julio del 2015, el Servicio de Rentas Internas emitió la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509 de 8 de julio del 2015, en la cual dispone en su artículo 8 que en caso de que el anticipo de impuesto a la renta calculado se convierta en pago definitivo del impuesto, para efectos de calcular los ingresos gravados por dividendos distribuidos, será reconocido, como impuesto pagado por la sociedad atribuible al dividendo, el valor del anticipo calculado que corresponda proporcionalmente a dicho dividendo.

Es decir, en el evento de que la sociedad registre un pago efectivo de impuesto a la renta mayor al de la tarifa efectiva prevista en la ley, el accionista podrá utilizar el valor pagado efectivamente como crédito tributario del impuesto a pagar por los dividendos percibidos y de este modo no verse afectado con una sobretasa impositiva que disminuya la rentabilidad de su inversión.

Por ejemplo, una sociedad que distribuya en el año 2016 dividendos del ejercicio 2015 a un único accionista (contribuyente "A") conforme las cifras que se muestran a continuación:

Utilidad antes de IR:	20.000,00
(-) Anticipo mínimo IR:	7.000,00
(-) IR aplicable a la sociedad (22%):	4.400,00
(=) Valor distribuido:	13.000,00

Para el caso de los dividendos, se considerará como ingreso gravado el valor distribuido (13.000,00) más el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese valor distribuido (7.000,00); es decir USD 20.000,00.

⁵⁴ Art. 137 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Adicionalmente, el contribuyente “A” generó los siguientes ingresos gravados durante el año 2015, tal como se detalla a continuación, junto con sus correspondientes retenciones que le fueron efectuadas:

CONCEPTO	RENTA IMPONIBLE	RETENCIÓN
Relación de dependencia	70.000,00	10.142,00 (1)
Dividendos	20.000,00	0,00 (2)
TOTAL	90.000,00	10.142,00

(1) La retención en la fuente de IR en relación de dependencia equivale al impuesto generado en un nivel de renta de USD 70.000, de acuerdo con la correspondiente tabla del impuesto para personas naturales, es decir: USD 10.142,00

(2) La retención en la fuente de IR por dividendos distribuidos de acuerdo al reglamento vigente a julio 2015

El contribuyente deberá efectuar su liquidación de impuesto a la renta de la siguiente manera⁵⁵:

EJERCICIO FISCAL 2015

Base Imponible:	90.000,00
Impuesto a la Renta Causado:	15.509,00
(-) Retenciones que le han efectuado:	10.142,00
(-) Crédito tributario por dividendos:	5.367,00
(=) Valor a pagar:	0,00

Al impuesto a la renta causado se le deberá restar: USD 10.142,00 por las retenciones que le han sido efectuadas, tanto por los ingresos en relación de dependencia, cuanto por los dividendos distribuidos; y, USD 5.367,00 como crédito tributario generado en los dividendos distribuidos, de conformidad con el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (Art. 137)⁵⁶.

⁵⁵ Para la liquidación del impuesto a la renta se consideró la tabla vigente para el ejercicio fiscal 2015.

⁵⁶ Conforme lo establecido en el literal b) del artículo 137 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se debe tener en cuenta el menor de los siguientes valores:

- El impuesto pagado por la sociedad por los dividendos distribuidos, es decir, USD 7.000.

Como se puede evidenciar, una vez descontado del impuesto a la renta causado todo el correspondiente crédito tributario (retenciones más crédito tributario por dividendos), el saldo de impuesto a la renta a pagar por la persona natural es de USD 0, pues el monto que fuera pagado en relación de dependencia así como por la sociedad por los dividendos percibidos, cubren el impuesto previsto en la tabla progresiva del impuesto a la renta por el monto de sus ingresos y de este modo no se genera una sobre tasa o recargo como producto del pago de un impuesto mínimo.

Una vez más, este acápite nos permite notar que a pesar de las “bondades” del anticipo, esta figura requiere de los atenuantes necesarios que eviten perjuicios económicos a los contribuyentes e incluso transgredir los principios analizados del régimen tributario ecuatoriano, debiendo aplicarse fórmulas más o menos complejas que impidan que el impuesto a la renta supere efectivamente la tarifa prevista en la ley para las personas naturales residentes en el Ecuador.

• El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por los dividendos dentro de su renta global; valor que, igual que en el ejemplo anterior, se lo obtiene restando el impuesto a la renta causado considerando los dividendos, es decir el impuesto que se genera en USD 90.000, menos el impuesto a la renta causado sin considerar los dividendos, es decir el impuesto que se genera en USD 70.000.

IRC USD 90.000	=	15.590,00
(-) IRC USD 70.000	=	10,142,00
(=) IRC DIVIDENDOS	=	5.367,00

Con lo anterior, se puede concluir que el impuesto generado por los dividendos dentro de renta global es de USD 5.367,00.

• El impuesto pagado por la sociedad, que corresponde a ese dividendo, conforme lo indique la propia sociedad (USD 7.000,00).

Entonces, luego de haber analizado cada uno de los límites, se debe escoger el menor de los tres:

- 1.- USD 7.000,00
- 2.- USD 5.367,00 => menor
- 3.- USD 7.000,00

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En la realización del presente trabajo he podido profundizar en los conceptos alrededor de lo que constituye el impuesto a la renta así como los objetivos que persigue dentro del régimen tributario ecuatoriano. Sobre este tema, mi investigación no pretende ser un juicio de valor respecto al anticipo del impuesto a la renta, sino que busca aportar con elementos en la construcción de este concepto que ha tenido múltiples reformas en la última década.

A continuación expongo las conclusiones y recomendaciones obtenidas del presente trabajo:

1. El impuesto a la renta en el Ecuador, tal como está concebido, es un impuesto de naturaleza directa que pretende gravar a la obtención de riqueza por parte de los sujetos pasivos. La riqueza gravable para el impuesto, constituyen los ingresos gravables a los cuales se descuentan los gastos asociados a dicha obtención de ingresos. Dicho de otra forma, la fórmula que da resultado al hecho generador del impuesto a la renta es obtener un beneficio o ganancia luego de descontar de lo percibido todos los gastos y costos relacionados. Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica: sin ganancia no hay impuesto a la renta.
2. Pese a los beneficios que reputa un impuesto de naturaleza directa y progresivo como lo es el impuesto a la renta, este debe enfrentarse con un sin número de variables de hecho que no pueden ser corregidas únicamente por la norma sino que deben ser mitigadas mediante la implementación de mecanismos que permitan al Estado, sin perjudicar a los contribuyentes, recibir los recursos necesarios para su funcionamiento.

Los principales problemas en el caso de nuestro impuesto a la renta son las conductas elusivas y evasivas que se traducen en actos de simulación que son imposibles de ser verificados por la Administración Tributaria en cada uno de los contribuyentes. Este tema no es una ausencia de control en sí, sino que se deriva de la carga que implica la verificación de millones de declaraciones por parte de un cientos de funcionarios, algo imposible en la práctica.

3. Si bien el régimen tributario tiene principios y postulados que son la base para el funcionamiento de los impuestos dentro del Estado ecuatoriano, estos principios no pueden ni deben ser interpretados únicamente a la luz de criterios jurídicos fríos sino que también deben combinar necesariamente otros elementos de orden social y económico. El tributo constituye un elemento fundamental del funcionamiento del Estado no solo por los recursos que ayudan a sufragar los gastos de administración pública sino que representan el compromiso de los ciudadanos con el pacto social, en palabras de Oliver Wendell Holmes⁵⁷: los impuestos son el precio que pagamos por vivir en una sociedad civilizada.
4. Una parte fundamental del sistema de determinación del impuesto a la renta, constituyen los anticipos o pagos en cuenta que se realizan a lo largo del ejercicio fiscal, los cuales comportan el beneficio de brindar un flujo de recursos constantes para el Estado así como el evitar un desembolso total por parte del contribuyente al momento de liquidar el impuesto. La base de estos derechos de crédito constituyen la posibilidad de recuperarlos en caso de no ser aplicados al pago del impuesto a la renta, lo contrario deviene en distorsiones que repercuten en el patrimonio de los contribuyentes y desnaturalizan el impuesto a la renta.
5. La revisión efectuada a las discusiones a nivel de Asamblea Constituyente de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, revelan que la norma no fue tratada con el tiempo y la especialidad requerida para una norma de carácter tributario. Muestra de aquello es que durante los 8 años siguientes a su promulgación son casi anuales las reformas que introduce el legislador con la finalidad de corregir los efectos nocivos de la figura del anticipo del impuesto a la renta como fue concebido inicialmente.
6. Aunque el anticipo mínimo del impuesto a la renta, como figura de impuesto mínimo definitivo, se encuentra regulado en el Título y Capítulo referente al Impuesto a la Renta, su naturaleza no es la de un impuesto de las características de uno aplicado a

⁵⁷ Oliver Wendell Holmes pronunció estas palabras en un discurso pronunciado en 1904, alternando su enunciado como "Impuestos son lo que pagamos por una sociedad civilizada". La primera variación es citada por el IRS Norteamericano sobre la entrada de su sede en 1111 de Constitution Avenue.

la renta, y debe ser tratado como tal pues comprende elementos de determinación distintos al ingreso, como son el patrimonio, el activo, los costos y gastos, los cuales nada tienen que ver con el acrecimiento patrimonial o la ganancia que pretende gravar el impuesto a la renta ecuatoriano.

7. Las diferencias existentes entre los contribuyentes a la hora de pagar el anticipo del impuesto a la renta deben ser analizadas con objetividad y deben tener un sustento racional, pues de lo contrario se reputan diferencias injustificables que derivan en injusticias sobre la capacidad tributaria de los sujetos pasivos e incluso en la confiscatoriedad de los legítimos rendimientos obtenidos como producto del trabajo, el capital o mixtos.

En este trabajo hemos establecido que varios de los criterios de justificación no se ajustan a temas de orden objetivo o técnico, por lo que se hace urgente efectuar un nuevo análisis que defienda el porqué de las distinciones entre unos u otros contribuyentes.

8. Tal como está planteado el anticipo mínimo, mi recomendación es la de disgregar a esta nueva clase de impuesto de carácter patrimonial en un capítulo distinto que permita darle la autonomía que merece. O en su defecto, de mantenerse las actuales condiciones, considero que el anticipo mínimo que no sea aplicado al pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal corriente debe ser devuelto cuando el mismo comporte una tarifa efectiva de impuesto a la renta mayor a la establecida en la ley, a fin de no desnaturalizar el tributo.

En caso de que una sociedad reporte pérdidas en un ejercicio, el anticipo mínimo debe tener un rango de tiempo en el cual el contribuyente pueda hacer uso del mismo como crédito, tal como lo contemplaba la reforma del año 2007 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

9. El cobro del anticipo mínimo constituye un beneficio para el Estado en cuanto a la recaudación efectiva de recursos, lo cual no debe significar la renuncia a su facultad determinadora sino un instrumento que le permita enfocarse en la determinación del

impuesto que generan los grandes contribuyentes así como instaurar una cultura tributaria de compromiso con la inversión pública a través de los tributos.

10. La implementación de presunciones como el anticipo mínimo del impuesto a la renta si bien comportan poderosos instrumentos de lucha en contra de las conductas elusivas y evasivas de impuesto, en ningún caso deben representar el único recurso del Estado para evitar estos problemas sino que se hace necesaria la educación de los contribuyentes con miras a instaurar una verdadera cultura tributaria.

11. En el evento de no ser viable la recomendación plasmada en el número 8 de este capítulo y, en caso de mantenerse las condiciones de liquidación del impuesto a la fecha de realización del presente trabajo, es mi recomendación que en lo referente al anticipo mínimo del impuesto a la renta, como figura de impuesto mínimo definitivo, se haga una reforma en cuanto a los mecanismos de devolución mediante la compensación futura, la vía de pago en exceso o pago indebido, según corresponda, pues con ello se corregirían los efectos nocivos de la figura del anticipo mínimo del impuesto a la renta descritos en el presente trabajo.

Este hecho debería ir combinado con un análisis que incluyan los aspectos económicos de tal inclusión, con el fin de que la reforma no represente un desfase insubsanable en la recaudación fiscal pero que tampoco mantenga una carga económica desmedida en los contribuyentes.

12. Tal como se encuentra concebido, el pago del anticipo mínimo del impuesto a la renta no constituye una especie de impuesto a la renta sino que constituye un gravamen al patrimonio de las compañías y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, pues en ningún momento el pago se efectúa sobre la base del ingreso de esta especie de contribuyentes. Mantenerlo tal como se encuentra hasta el momento es una desnaturalización del impuesto a la renta y como ha quedado plasmado en el presente trabajo, conlleva algunos efectos nocivos en los contribuyentes, los cuales no deben ser justificados sobre la base de criterios como la eficiencia recaudatoria o la lucha contra la evasión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

GARCES MOREANO, Rodrigo, “El Poder Tributario y sus Limitaciones”, Revista de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, No. 40, Ediciones de la Pontificia Universidad del Ecuador, Quito, Ecuador, 1984.

GARCIA VIZCAINO, Catalina, “Derecho Tributario - Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO - VIII, “Memorias”, Editorial Cevallos, Quito, Ecuador, 2007.

JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO – XXII, “Relatorías Generales”, Piera Filippi, Memorias, Tomo 1.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomos III y IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1963.

JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 1era. reimpresión de la Primera Edición, Editorial Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1983.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, Elementos Constitutivos del Tributo, En Derecho Tributario, Tomo I, Plaza Universitaria Ed. Salamanca, 1994.

GRIZIOTTI, Benvenuto, Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda. En Rivas-Vaciamadrid, España, Ed. Reus, 1935.

Martín Queralt, J. y otros (2007). Curso de derecho financiero y tributario. Madrid: Tecnos. ISBN 978-84-309-4605-1.

PLAZAS VEGA, Mauricio, El Impuesto sobre el valor agregado IVA, Bogotá, TEMIS.

FERREIRO LAPATZA, Juan José, Determinación de la renta: normas generales, imputación temporal de ingresos y gastos, clases de rentas, integración y compensación, Pamplona, Edit. Aranzadi, 1995.

XXV JORNADAS TRIBUTARIAS LATINOAMERICANAS Y XXXXIV COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, publicado el 19 de febrero de 2010, Cartagena de Indias – Colombia.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “La Exención Tributaria”.

JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 1era. reimpresión de la Primera Edición, Editorial Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1983.

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

Juan Martín Queralt y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos.

VILLEGAS, Héctor, “Curso de Finanzas, derecho financiero y Tributario”, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, Argentina, 2001.

Xavier Vázcones Aguilera y Efrén Omar Vera Arias, Análisis del Impacto de las Variaciones del Anticipo del Impuesto a la Renta en sociedades del austro periodo 2007 – 2012, Tesis previa a la obtención del título de contador público auditor, Universidad de Cuenca, Cuenca, Ecuador.

RUIZ MIÑO Francisca, Análisis sobre la constitucionalidad de la devolución del anticipo de impuesto a la renta a la luz de las reformas a la Ley de Equidad Tributaria, Trabajo de Grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, Ecuador.

ASOREY, Rubén, “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.

Material informático

<http://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/sector-privado-cuestiona-efecto-del.html>. La página fue visitada el 14 de junio del 2015.

<http://www.eluniverso.com/noticias/2013/11/14/nota/1725391/ya-hay-3-millones-contribuyentes>. La página fue visitada el 15 de julio del 2015.

Informe de recaudación del Servicio de Rentas Internas en http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=JZNMh90v&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6.
Página visitada el 15 de julio de 2015.

Normativa Nacional y Jurisprudencial

Constitución de la República del Ecuador.

Código Tributario, Codificación 2005 - 09, Suplemento del Registro Oficial 38 del 14-VI-2005.

Ley de Régimen Tributario Interno (Codificación 2004-026, R.O. 463-S, 17-XI-2004), y sus reformas en:

Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

Ley s/n (R.O. 392-2S, 30-VII-2008).

Ley s/n (R.O. 497, 30-XII-2008).

Ley s/n (R.O. 46-S, 16-X-2009).

Expediente No. 64-93, R.O. 499, 5-VIII-94

Resolución No. 105-06, Sala de lo Fiscal, E.E. 11, 17-I-2008

Resolución No. 13-2007, Sala Especializada de lo Fiscal, R.O. 342-S, 21-V-2008

Corte Constitucional - sentencia 006-13-SIN-CC.