

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

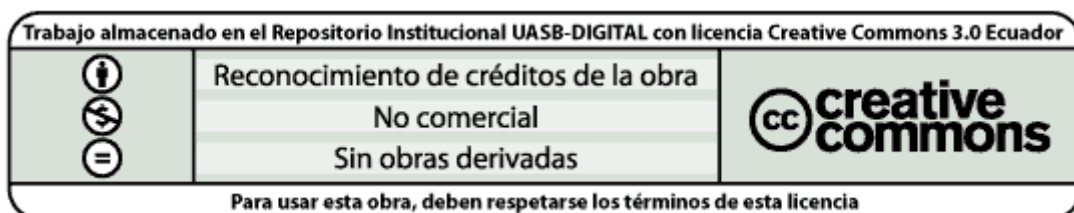
Mención en Derecho Tributario

Problemas jurídicos en torno a la defectuosa regulación del anticipo mínimo del impuesto a la renta

Autora: Stephany Olarte Benavides

Tutora: Eddy de la Guerra Zúñiga

Quito, 2016



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Stephany Carolina Olarte Benavides, autora de la tesis intitulada “Problemas jurídicos en torno a la defectuosa regulación del anticipo mínimo del impuesto a la renta”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha: 21 de marzo de 2016

Firma:

RESUMEN

Este trabajo analiza el anticipo mínimo del impuesto a la renta en torno a su regulación y tiene como objetivo evidenciar de qué manera su base de cálculo se desarticula del impuesto a la renta. La investigación se centra en explicar la problemática en la aplicación del sistema de anticipación en Ecuador, se utilizan varias teorías jurídicas y técnicas del tributo para estimar mejor los argumentos.

Mediante un orden en el análisis separaremos su incidencia desde los elementos que componen la determinación cuantitativa, para llegar a delimitar su acaecimiento en los principios del derecho tributario y la doble tributación interna.

Los resultados de este trabajo confirman la existencia de un mundo de dificultades y fricciones que genera el anticipo del impuesto a la renta. Finalmente se plantea algunas de las posibles vías de solución, confirmadas en base del éxito en otros regímenes a partir de la línea comparada.

Dedicatoria

A mi Padre del cielo.

A mi amado esposo Jairo
por su constante amor y apoyo
incondicional.

A mis padres Javier y Narciza
a toda mi familia, por la alegría
de compartir los éxitos en esta vida.

A mi hermosa abuelita Dolores
por su inmejorable ejemplo de vida.

Agradecimientos

Un agradecimiento especial a mi directora Dra. Eddy de la Guerra Zúñiga, por su especial dirección, y por haber despertado en mí desde las aulas una curiosidad por las teorías más esenciales del rol de la justicia.

Mi consideración y agradecimiento a mi profesor el Dr. César Montaña Galarza por su apoyo.

Agradezco a mis compañeros de aulas por cada consejo y ánimo impartido. De igual manera, a cada una de las personas que cruzaron su mano amiga en el trascurso de este proyecto de investigación.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN

INTRODUCCIÓN	8
Capítulo primero	10
El anticipo y sus elementos en la doctrina y en el caso ecuatoriano	10
1.1. Delimitación conceptual	10
1.2. Elementos del anticipo.....	15
1.2.1. Elemento subjetivo	15
1.2.2. Elemento objetivo	23
Capítulo segundo	29
Origen y evolución del anticipo	29
2.1. Países que tienen figuras similares al anticipo.....	29
2.2. Dimensión valorativa	33
2.2.1. Historia del problema.....	33
2.2.2. Elementos en la legislación.....	35
2.3. Dimensión contextual	37
2.3.1. Vinculación con la jurisprudencia legal y constitucional	38
Capítulo tercero	41
Problemas y desafíos en torno al anticipo	41
3.1. Desarticulación de la base de cálculo del anticipo con la base de imposición de renta	41
3.1.1. En relación a la técnica de imposición.....	43
3.1.2. En relación a la materia imponible	47
3.2. El anticipo como un mecanismo de un impuesto encubierto, confusión de objetos imponibles.....	51
3.3. Problemas de doble imposición interna	61
3.3.1. Impuesto predial y anticipo.....	67
3.3.2. Impuesto sobre los vehículos y el anticipo	68
3.3.3. Impuesto a la patente municipal y el anticipo.....	69
3.3.4. Impuesto al 1.5 por mil de los activos y el anticipo	70
3.3.5. Impuesto de alcabala y el anticipo	70
3.3.6. Hallazgos relevantes	71
3.4. Afectación de principios: legalidad y reserva de ley, seguridad jurídica, capacidad contributiva, igualdad, unidad y coherencia del régimen	73
3.4.1. Principio de legalidad y reserva de ley	73
3.4.2. Principio de la seguridad jurídica	75
3.4.3. Principio de capacidad contributiva.....	78
3.4.4. Principio de igualdad	86
3.4.5. Principio de unidad y coherencia del régimen	91

3.5. Límites al deber de contribuir al Estado y la legítima exigibilidad del pago del anticipo.....	93
3.6. Vías de solución a la problemática analizada	95
CONCLUSIONES	103
BIBLIOGRAFÍA	105
ANEXOS	110

INTRODUCCIÓN

El sistema de anticipación en el pago de impuestos responde a una figura que ha innovado el actual sistema ortodoxo. A partir de su promulgación indudablemente ha representado mayores ingresos para el Gobierno. Resultado de la aplicación de su normativa la recaudación se ha tornado más eficiente. A la vez, cabe mencionar se ha desencadenado una problemática no resistida por constantes reformas a la figura, la aplicación del anticipo en algunos contextos ha menoscabado principios, teorías y reglas del Derecho.

En ese sentido se ha pasado por alto discutir sobre el componente esencial que inquieta la regulación del anticipo, estamos hablando de la imposición de elementos que no están acordes al objeto material del impuesto. La lógica de cada punto a topar en la problemática tiene por fin demostrar que la raíz de todo esto, es que se toma en cuenta en el anticipo a un objeto diferente.

Se pretende explicar que la técnica impositiva distorsiona las bases de la progresividad, por estar categorizando a contribuyentes diferentes en términos desiguales, con tratamientos impositivos que no responden a justas contribuciones. Además, los elementos que sirven como cálculo en la base del anticipo, no son los mismos considerados en la categoría de rendimientos del impuesto. El alcance que ha tenido esta defectuosa regulación es cubrir con un mecanismo de pago a otro impuesto totalmente distinto.

A ello debe sumarse que la desagregación de los elementos de la base de cálculo del anticipo, permiten evidenciar el fenómeno de doble imposición interna, donde tanto tributos locales como el anticipo gravan a un mismo sujeto, durante un mismo período impositivo y sobre la misma materia imponible.

Tal andamiaje de dificultades afecta a varios principios como la igualdad, la capacidad contributiva, la unidad en el régimen, y la seguridad jurídica, garantías que van de la mano con la coordinación de todos los tributos considerados a nivel territorial.

La estrategia metodológica se hace a través del enfoque cualitativo entendiendo a la figura con una aproximación de la realidad más dinámica, en ese sentido se ha utilizado una concatenación normativa y visualización de la problemática, en mapas y cuadros comparativos. La modalidad en esta investigación es de carácter documental

bibliográfico; es decir que la técnica empleada es el análisis documental y la de comparación con otras legislaciones y jurisprudencia importante para explicar las razones de nuestra tesis.

La tesis se estructura de la siguiente manera. En el capítulo primero se realiza una revisión general del concepto del anticipo y los elementos que lo conforman. El capítulo segundo explica el origen y evolución del anticipo desde un enfoque en la línea comparada. Por último, en el capítulo tercero se presenta un análisis desagregado de la aplicación empírica y la revisión sustancial de varias teorías de la desarticulación de los elementos del anticipo con el impuesto a la renta. Conjuntamente se presenta el estudio de los principios que afecta y se muestran algunas soluciones alternativas y conclusiones.

Finalmente, junto con examinar la situación en Ecuador, se busca aportar varios argumentos que revelen que el anticipo es un impuesto encubierto, ya que de acuerdo a su forma de funcionar no es una figura que se ajusta al régimen tributario como pago a cuenta, sino que solo responde a aquellas perspectivas recaudatorias dejando de lado la capacidad de pago del contribuyente.

Con este trabajo se defiende la idea de que este anticipo no es un mecanismo que debe regularse en atención a justificaciones técnicas recaudatorias, sino que este tipo de figuras tan importantes para el régimen deben ser creadas en razón de la congruencia de las normas legales que las rigen y los principios constitucionales y legales que las tutelan.

Capítulo primero

El anticipo y sus elementos en la doctrina y en el caso ecuatoriano

A continuación se presenta el primer capítulo. Como objetivo principal se pretende delimitar conceptualmente el anticipo del impuesto a la renta, para lo cual, se abordarán algunos de los estudios realizados en la doctrina. Otro de los cometidos de este primer acercamiento de la investigación es examinar la estructura de la figura impositiva conforme al análisis de los elementos que constituyen el anticipo.

1.1. Delimitación conceptual

El concepto del anticipo del impuesto a la renta tiene algunas atribuciones nominativas. En algunos contextos ha sido calificado como “*pago a cuenta*”, “*pago anticipado*”, “*anticipo*” o “*anticipo adicional*”, del impuesto a la renta. Para su comprensión y vinculación con su significado, es necesario remitirnos a distintos conceptos que se han desarrollado respecto a esta figura.

Nos parece ilustrativo poner como punto de partida la explicación que realizan algunos autores de la definición en sentido estricto. El tratadista Rubén Asorey ha mencionado que: “[...] los anticipos son pagos a cuenta del gravamen que en definitiva se deben abonar por un periodo fiscal determinado [...]”¹. La hermenéutica contemporánea vincula su conceptualización al hecho imponible, así se ha expresado Miguel Ángel Collado Yurrita al mencionar que los anticipos: “Son mecanismos técnicos-jurídicos que consisten en anticipar total o parcialmente dicha prestación a la realización del presupuesto de hecho del impuesto”². Siguiendo el criterio del autor, entiendo que el anticipo corresponde a uno de los innovadores trasplantes jurídicos, situado como un instrumento técnico contable que tiene como fin anticipar el pago de un impuesto, mejorando las técnicas de recaudación impositiva, gestión y control en un país.

¹ Rubén Asorey, “Exigibilidad de los anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, en: Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho Tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, (Buenos Aires: Tomo III, La Ley, 2010), 210.

² Miguel Ángel Collado Yurrita, “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, (Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995), 1360.

Por otro lado, el autor Arístides Horacio M. Corti explica que: “[...] además de cuotas provisorias de un impuesto futuro los anticipos son recursos financieros temporarios creados para satisfacer las necesidades del Estado”³.

Resulta pues que, el funcionamiento del anticipo puede representar para el Estado un flujo regular de ingresos, constituyéndose como una adquisición definitiva o un monto que tendrá que restituirse al contribuyente a efectos de verificaciones futuras.

De acuerdo al estudio que ha realizado José Martín Queralt de la anticipación del tributo, el ingreso a cuenta consiste: “[...] en un ingreso que viene obligado a efectuar el pagador de los rendimientos y que se asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención, pese a ser dos institutos diferentes que no siempre resisten bien esa homologación”⁴.

Por otra parte, la doctrina que se ha dedicado a la investigación del anticipo, ha relacionado su concepto con el aspecto temporal, en ese sentido Ernesto Lejeune Valcarcel, explica que:

[...] con la expresión «anticipación de ingresos tributarios» aludimos a la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en caso de que llegara a producirse, determinará la definitiva adquisición de dicha suma de dinero para la Hacienda Pública⁵.

En base a lo señalado por el mismo autor, el concepto de anticipo tiene una evidente conexión a la realidad patrimonial de un sujeto. No obstante varios han sido los planteamientos que han convenido de una manera crítica al planteamiento antes descrito. Francisco Sancho Rebullida sobre la conceptualización de pago anticipado asevera que:

El ingreso anticipado, sea mediante retenciones a cuenta, sea mediante fraccionamiento de pago, no puede configurarse como pago anticipado, pues no es posible el pago –

³ Arístides Horacio M. Corti, “Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA”, en: Susana Camila Navarrine dir., *Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales 1936-2010*, (Buenos Aires: Tomo II, LA LEY, 2010), 281.

⁴ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (Madrid: Editorial Tecnos, 2005), 272.

⁵ Ernesto Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, (Madrid: EDERSA, 1983), 1.

cumplimiento- de una obligación que, no solamente *aún*, no existe (futura), sino que no se sabe si existirá (eventual)⁶.

Cabe advertir que el fundamento del autor está justificado desde el enfoque de las teorías civilistas, en virtud de la exigibilidad y extinción de las obligaciones; sin embargo, la doctrina en materia tributaria se ha inclinado por defender que el anticipo es una figura impositiva que hace posible el pago y cumplimiento de una obligación, parte de un sistema que permite al Estado tener ingresos tributarios regulares, y que es establecido por autoridad de la ley.

Es imperativo mencionar que los conceptos tradicionales desarrollados de acuerdo al pensamiento civilista, no se adecúan fielmente al análisis de figuras heterodoxas como el anticipo. El autor Lejeune utiliza un calificativo especial, para explicar cómo el ámbito civil ve la figura del anticipo con algún grado de recelo y de defectuosa vinculación con la doctrina tradicional:

[...] en el Derecho privado, pueden calificarse de esta forma tanto el pago realizado con posterioridad al momento previsto (pago demorado) como el pago realizado con anterioridad al momento preordenado, que es, precisamente, el supuesto del pago anticipado. Se trata de una vicisitud anormal de la relación obligatoria⁷.

Además, en nuestro régimen no sólo habría que entender a esta figura ligada desde una comprensión únicamente técnica; jurídicamente tiene una existencia posiblemente (discontinua) o heterodoxa para efectos de lograr eficiencia en la gestión de la administración recaudadora, justificando su naturaleza excepcional en la existencia de una obligación de pago de un impuesto periódico.

Podríamos anotar que el anticipo ha sido también entendido en la doctrina por criterios como su funcionalidad en un sistema. En esa línea refiriéndose a ello, el tratadista Lejeune explica que:

[...] el sistema de ingresos anticipados es ante todo, y al margen de sus virtualidades en orden a la suficiencia financiera y a la comodidad en la gestión, un sistema diferente de aplicación de los tributos, y concretamente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Un sistema en el que la responsabilidad de tal aplicación recae sobre el contribuyente, correspondiendo a la Administración una función de control⁸.

⁶ Francisco de Asís Sancho Rebullida, "Estudio Preliminar", en: Ernesto Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas física*, (Madrid: EDERSA, 1983), XXVI.

⁷ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 122.

⁸ *Ibíd.*, 5.

Siguiendo lo enseñado por el autor, debe anotarse que conforme a una visión clara del sistema, la gestión de los tributos constituye una nueva tendencia del manejo tradicional del Impuesto a la Renta, y que en ese escenario la aportación que realiza el contribuyente le permite a la Administración desarrollar una recaudación más eficiente y ejercer control de la normativa aplicada. En ese mismo escenario y con una tendencia un tanto crítica Sancho Rebullida, refiriéndose a la conceptualización del anticipo de acuerdo a su funcionalidad menciona:

[...] admitir que el ingreso anticipado cumple, entre otras (y que no con preferencia) función de *garantía lato sensu*, supone poco progreso científico; sin duda que la cumple; también, en sentido amplio, puede constituir una aplicación del principio *favor debitoris*, en cuanto hace más cómodas y menos sensibles –en todos los sentidos- las aportaciones fiscales; pero todo ello, insisto, de poco sirve para una rigurosa y útil conceptualización de la figura⁹.

En esta línea de razonamiento Sancho es reticente en reconocer al anticipo como garantía para con el Estado de lograr ingresos, más aún cuando indica que su alcance no ha logrado un orden científico; se debe tener presente que el anticipo es una figura parte del derecho contemporáneo que, con grandes logros en algunos escenarios, ha logrado alcanzar avances de utilidad.

El tratamiento de las obligaciones tributarias a cuenta y la aplicación de principios sin duda deben complementar la magnitud de su eficacia. El tratadista Domingo Carbajo menciona una interesante perspectiva:

Estas fórmulas conocidas en la terminología anglosajona como P.A.Y.E. (Pay as you earn), continúan siendo objeto de un cierto desprecio legal, pues en tanto la denominada obligación principal recogida en el artículo 35-1, L.G.T., ve reforzada la importancia de los principios de legalidad y reserva de ley en la reforma de la imposición personal operada hace más de una década, conceptos de notable magnitud en términos recaudatorios son regulados vía normas reglamentarias¹⁰.

Respecto a esta apreciación es evidente que el anticipo es una figura heterodoxa que ha ido ocupando un importante espacio en la imposición tradicional de los sistemas.

Ahora bien, aunque más adelante contemplaremos el análisis de la normativa, es necesario remitirnos al concepto del anticipo que contiene la ley. En Ecuador a partir de una novedosa reforma en el año 2007, se marcó un hito con aquel compendio de nuevos

⁹ Sancho Rebullida, “Estudio Preliminar”, en: Ernesto Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas física*, (Madrid: EDERSA, 1983), XXVI.

¹⁰ Domingo Carbajo Vasco, “Los pagos a cuenta”, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y sobre el patrimonio*, (Barcelona: Edit. Praxis S.A., 1997), 592.

impuestos, figuras impositivas y tarifas. De ahí que ha sido la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el cuerpo legal que configura el anticipo del impuesto a la renta. De la lectura del artículo 41 literal i) segundo inciso de la ley del ramo, se puede identificar entre líneas un acercamiento que ha realizado el legislador al concepto cuando indica: “[...] **Este anticipo**, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución **se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior**”¹¹.

Puede verse del contenido de la norma, que evidentemente se está instituyendo un aspecto controversial en el tratamiento que configura al anticipo como un pago definitivo del impuesto a la renta. Con ello, se evidencia un inflexible desarreglo a la tutela y garantía del contribuyente, ya que impide la restitución del monto pagado anticipadamente.

Sin duda, a través del sistema de devolución en el anticipo se ha logrado establecer un impuesto mínimo, creo que resulta indiscutible la afirmación de que la ley al fijar varias circunstancias que impiden devolver lo anticipado por concepto de tributos, y establecer la medida como pago definitivo del impuesto, se presenta efectivamente como un impuesto mínimo presuntivo de derecho, lesionando varias garantías.

Además, posteriormente en el documento desarrollaremos la problemática acerca de la falta de devolución. En esta parte afirmaremos que el anticipo al tener elementos como bases presuntivas, recargos, intereses, dista de la naturaleza garantista del cumplimiento de la obligación futura. Entorpeciendo el fin principal del anticipo, que es restar del monto final del impuesto causado, lo que se pagó con anticipación, sin embargo, en el camino pierde ese sentido por asumir circunstancias que no permiten la devolución, por lo cual su naturaleza final será la de un impuesto mínimo.

Por tanto en esta parte, para efectos conceptuales el pago es una manera de extinguir las obligaciones o satisfacerlas según nuestro Código Civil, y el anticipo supone la entrega de una cantidad de dinero antes del plazo que es exigible una obligación determinada.

¹¹ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en: Registro Oficial Suplemento, No. 463, (17 de noviembre de 2004). Artículo 41 literal i). (El énfasis es añadido).

1.2. Elementos del anticipo

Para el estudio de los elementos del anticipo nos remitiremos a aquellos que conforman el tributo principal y que se han establecido con ciertas peculiaridades en la ley y en la doctrina. Pues bien, partiendo del análisis de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, José Ferreiro Lapatza plantea:

[...] la obligación tributaria nace y se configura en cada caso, y en este sentido *se constituye*, en función de estos elementos: objeto del tributo; elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible [...] elementos, repetimos, que determinan el nacimiento y la configuración de cada obligación tributaria y que, en este sentido, constituyen, componen, configuran, forman o ´dan el ser´ a la citada obligación¹².

En ese sentido, el tratadista Lejeune realiza un acertado planteamiento que ilustra oportunamente la estructura de los elementos del tributo e indica que: “[...] la determinación de los supuestos de retención se efectúa a través de una doble vía: *objetiva*, en base de la clase de rendimientos satisfechos, y *subjetiva*, en base a la naturaleza del sujeto pagador de los rendimientos. La coincidencia de ambas circunstancias determina la obligación a retener.”¹³

Es importante anotar que los mencionados supuestos se encuentran recogidos por los artículos 3, 4 y 41 de la Ley del ramo que nos ocupa, así también los determinados reglamentariamente mediante los artículos 76 y siguientes del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Principalmente partiremos del análisis del elemento subjetivo y objetivo del impuesto principal y su relación con el anticipo.

1.2.1. Elemento subjetivo

El estudio del elemento subjetivo nos permitirá identificar la atribución legal que los sujetos tienen en medida de los efectos que impliquen la relación jurídica tributaria. Por una parte, la posición activa en la relación jurídica tributaria involucra atribuir mediante ley, la calidad de acreedor de una prestación a un ente determinado.

Al respecto ha mencionado con precisión Rafael Calvo Ortega que: “El sujeto activo es también una necesidad jurídica de la obligación tributaria [...] dado que la

¹² José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en: Andrea Amatucci dir., *Tratado de Derecho Tributario*, (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 45.

¹³ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 32.

cualidad de acreedor va unida a la de titular del Poder Tributario [...] En efecto, ya sea el acreedor la propia Administración Pública [...] la atribución de poderes concretos es evidente”¹⁴.

El ordenamiento tributario ecuatoriano con carácter general establece como sujeto activo del anticipo del impuesto a la renta al: “[...] Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas”¹⁵. Conforme lo establece el artículo 3 de la ley del ramo.

Del contenido de la disposición legal previamente transcrita se ha desarrollado en España un análisis paralelo que lo realiza Martín Queralt respecto de los sujetos tributarios, y encuentra que: “[...] la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como ente público con personalidad jurídica propia, nunca coincidirá, en el ámbito tributario estatal [...] Es la Agencia el ente al que se atribuyen las potestades tributarias de gestión en sentido amplio, y por ende, el sujeto activo”¹⁶.

Es decir, bajo esta perspectiva el Servicio de Rentas Internas, tendría la calidad de sujeto activo de los ingresos obtenidos por concepto de anticipo. No obstante, considero que el Estado es el ente acreedor del tributo y de todas sus formas de aplicación, en ese caso la Administración tributaria central es una entidad con potestades únicamente de gestión. En ese orden de ideas, los autores José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González advierten que: “[...] dicha Agencia solo es sujeto activo de las *potestades administrativas* encuadradas en la que hemos llamado *potestad de imposición*. Pero el sujeto activo del *derecho de crédito tributario*, a la prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica, titular de la Hacienda Pública estatal”¹⁷.

Evidentemente la actividad estatal necesita institucionalidad para gestionar sus tributos, sin embargo, coincidiendo con la lógica de Pérez de Ayala y González indicaremos en este caso que el sujeto activo es el Estado. Adicionalmente, el tratadista Queralt realiza una importante precisión respecto a la situación del sujeto activo en la relación jurídica tributaria:

¹⁴ Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, (España: Editorial Aranzadi, S.A., 2006), 182.

¹⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Artículo 3.

¹⁶ Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 277.

¹⁷ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario*, (Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994), 207.

Pensando en la obligación tributaria principal, sería el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, pero dado que el tributo es susceptible de desplegarse a través de procedimientos diversos y de relaciones que no siempre tienen por objeto el pago de dicha obligación, ni contemplan en su lado pasivo al deudor tributario, el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan de ese marco obligacional.¹⁸

En esa misma línea de razonamiento los autores Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango han sostenido que:

[...] usualmente la Administración es la parte activa y el contribuyente, sustituto, responsable, obligado a realizar pagos a cuenta o sucesor, la parte pasiva. Sin embargo, ello no siempre es así: en algunos casos la Administración es deudora frente al particular, tal como sucede en los supuestos de devoluciones y compensaciones; [...]¹⁹.

Por consiguiente, a la luz de los citados criterios podemos apreciar que si la ley faculta al contribuyente obligado del anticipo a presentar reclamos por devoluciones o pagos indebidos del mismo, ciertamente la relación jurídica tributaria puede variar y la Administración atendería esas peticiones en su calidad de deudor frente a los contribuyentes.

De lo anotado se infiere que en nuestro ordenamiento jurídico, es la ley la que confiere facultades legitimadoras a determinadas entidades del Estado, por tanto, la sujeción activa siempre será un elemento *ex lege*, que precisa poder exigir una prestación impositiva a un determinado destinatario. A continuación, analizaremos brevemente algunas teorías sobre el sujeto pasivo y las categorías que ha considerado la ley de acuerdo al anticipo.

Precisando sobre los alcances de la sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria José María Lago Montero enseña que son: “[...] aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración Tributaria [...]”²⁰. Siguiendo los razonamientos que realiza el autor de la relación del sujeto pasivo de acuerdo a prestaciones accesorias, nos explica que: “El

¹⁸ Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, 276.

¹⁹ Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango, “Los sujetos de la relación jurídico-tributaria” en: Julio Roberto Piza edit., *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (Colombia, Nomos Impresores, 2010), 335.

²⁰ José María Lago Montero, “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”, en: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997), 74.

llamado contribuyente es el sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, y puede ser también sujeto pasivo de otras prestaciones, sean cautelares, accesorias, formales o frente a administrados, por razón de lo cual podrá ser calificado con denominaciones adicionales”²¹.

Debo señalar que aunque existen contribuyentes que satisfacen una obligación accesoria al impuesto principal, no cabe hacer una distinción específica al respecto, ya que se trata de la misma persona llamada a realizar un pago obligatoriamente anticipado del impuesto principal que atenderá a futuro. En ese sentido, las teorías de la subjetividad pasiva y la noción de los sujetos pasivos deben ser entendidas de acuerdo a la figura impositiva analizada.

En ese contexto, es necesario resaltar la opinión de Eusebio González al decir:

Por ello podemos decir que es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria, y con independencia de ello, este mismo sujeto, u otros, podrán ser además sujetos pasivos de otras prestaciones (deberes) diferentes, que en unos casos serán accesorias y en otros no de la principal, y de naturaleza formal, es decir, deberes de hacer declaraciones [...]²².

Cuando el autor indica que serán además sujetos pasivos aquellos responsables de prestaciones accesorias, debo asumir que tal reflexión podría acoplarse al anticipo de un impuesto. Por otro lado, lo que resulta relevante para nuestro análisis es poder identificar si el sujeto pasivo del anticipo es considerado para la doctrina como contribuyente, para ello, es preciso citar la apreciación que tiene Rafael Calvo Ortega al respecto:

La principal figura entre los distintos sujetos pasivos es el contribuyente. En primer lugar, porque él es quien realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria (percepción de un renta, posesión de un patrimonio, etc.). [...] Su relación con el acreedor tributario, como veremos en cada una de las figuras tiene una motivación diversa [...] El contribuyente manifiesta capacidad económica; obviamente, la que de manera necesaria incorpora todo hecho imponible; *no es, sin embargo, un dato exclusivo del contribuyente* en cuanto que otros sujetos pasivos que se relacionen con él tienen también una situación que revela esa misma capacidad²³.

²¹ *Ibíd.*, 82.

²² Eusebio González, “Sujeción Pasiva y Responsables tributarios, en: *Sujetos pasivos y Responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997), 43.

²³ Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, 153.

A partir de esta contribución, puedo reconocer que algunas de las características que ha mencionado el autor, asisten para dar la calidad de contribuyente al sujeto pasivo del anticipo; en primer lugar, se da la titularidad de una obligación aunque aquella es una prestación accesoria al tributo; por otra parte, la declaración que deberá incluir el anticipo a pagarse incluye rubros referentes a la percepción de renta, y posesión de patrimonio y activos, entre los principales indicativos de capacidad económica (no contributiva); y, si bien, el perfeccionamiento del hecho imponible para el anticipo es de realización futura, podemos decir que la percepción de rentas es continua mientras transcurre el ejercicio fiscal.

Asimismo, una apreciación bastante controversial respecto al sujeto pasivo y el hecho imponible la realizan los autores Elizalde y Castro quienes mencionan que debe entenderse que los obligados a realizar pagos a cuenta son parte instrumental del impuesto principal e indican que: “En el régimen positivo están previstas unas obligaciones materiales (pecuniarias) que no responden al pago de la cuota tributaria, sino a los pagos previos a la realización del hecho imponible”²⁴.

En el terreno de este análisis, debe sostenerse la idea de que la calidad de sujeto pasivo del impuesto a la renta es el mismo que el del anticipo, pues la normativa regula al sujeto del anticipo como aquel contribuyente que declaró sus ingresos en el año anterior en referencia al impuesto a la renta, por lo cual, pese a responder a una obligación con anterioridad a la legítima configuración del impuesto exigible legalmente, viene a constituirse por excelencia de la ley y su formalidad en el mundo jurídico, como obligado a soportar el pago adelantado ante la Administración Pública.

Por otro lado, el tratadista Lejeune hace referencia a la conexión que debe existir del ingreso anticipado con el impuesto y con el hecho imponible que a futuro se cumplirá:

La articulación de éste con los Impuestos a cuenta determinaba que los sujetos pasivos de éstos lo fueran también del Impuesto General. De este modo, aun cuando la cuantía del ingreso anticipado se estableciera por referencia a cuotas anteriores, la obligación de realizarlo dependía de que al momento de efectuarlo si fuera sujeto pasivo de los impuestos a cuenta²⁵.

²⁴ Marín Elizalde y Castro Arango, “Los sujetos de la relación jurídico-tributaria”, 354.

²⁵ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto*, 107.

La doctrina se ha inclinado por reprochar la calidad del sujeto pasivo que tiene el anticipo, sin embargo, de acuerdo a la apreciación que realiza el autor Lejeune, es por imperio de la ley que se llega a determinar la responsabilidad como obligado principal de la relación jurídica tributaria en el sistema de anticipación de impuestos, en salvedad de los errores que presente la base de cálculo del anticipo al regular objetos imposables distintos.

En ese marco, bien resaltan los tratadistas Elizalde y Castro cuando explican la calidad de contribuyente a futuro: “Fundamentalmente se trata del anticipo y procede cuando el sujeto que en el futuro será contribuyente, y previo al momento de realización del hecho generador, debe anticipar el pago de una parte del tributo”²⁶.

En ese mismo sentido, conforme el ámbito subjetivo de los pagos a cuenta, el autor Luis M. Cazorla explica que los destinatarios pueden ser agrupados: “Las retenciones y los ingresos a cuenta afectan al que ha de efectuar el ingreso, ya en concepto de retención o en el ingreso a cuenta en sentido estricto, y al sujeto pasivo por cuya cuenta aquél efectúa”. Podemos ver que los destinatarios de la obligación de los pagos a cuenta son los contribuyentes directos.

Por otro lado, una crítica mayor la realiza Lejeune respecto al sujeto pasivo del anticipo al explicar:

Si por tributo sólo pueden entenderse las adquisiciones definitivas de dinero, por contribuyente, en puridad, sólo puede entenderse como tal el obligado a pagar una suma de dinero a título de tributo. Lo que significa que la relación tributaria que se establece con el Estado con ocasión de un ingreso anticipado no tiene, en su lado pasivo, un verdadero contribuyente²⁷.

Respecto a la idea que plantea el autor, a nuestro juicio el sujeto pasivo del anticipo es parte de la obligación tributaria material porque debe soportar efectos pasivos de la relación tributaria, ya que la cuota ingresada es un mecanismo que le permite al mismo sujeto facilitar el abono del tributo por cuya cuenta a futuro se completará con el impuesto final liquidable.

Martín Queralt en este mismo razonamiento, expresa: “[...] el deber del sujeto pasivo del tributo, el perceptor de los rendimientos, de ingresar la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta procedentes

²⁶ Marín Elizalde y Castro Arango, “Los sujetos de la relación jurídico-tributaria”, 355.

²⁷ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto*, 194.

[...] nace al realizarse el hecho imponible del tributo, pero cuyo contenido y objeto no es la suma global de este [...] sino sólo la expresada diferencia”²⁸.

Ahora bien, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 4 de la ley del fiscal, se ha establecido que son sujetos pasivos del impuesto a la renta:

[...] 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 esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

La regulación del sujeto pasivo del anticipo presenta algunas categorías a tomarse en cuenta. Por una parte, son consideradas para el efecto del cálculo del anticipo a las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos que tienen según el artículo 41 número 2 de la ley competente ciertas reglas a considerar.

En primer lugar, cuando la citada norma impone el deber de asumir una cuantía del 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior a «las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, al igual que a las sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos», habría que entender que siendo esta regla igual tanto para personas naturales que alcanzan el mínimo establecido de la base gravable como para empresas con una capacidad adquisitiva muy alta, se estaría afectando al principio de igualdad.

En segundo lugar, por su relevancia práctica, merece ser destacada la referencia que hace la regla de que aquellas personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades en general considerarán para el efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta determinados porcentajes respecto al patrimonio, costos y gastos, activos totales, e ingresos gravables. Así también las arrendadoras mercantiles, organizaciones del sector financiero popular y solidario, instituciones financieras privadas y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito tienen un trato diferenciado, a razón del establecimiento en la base de cálculo de la inclusión o

²⁸ Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 273.

exclusión de activos y bienes, así como el establecimiento de tarifas susceptibles de modificación.

Debe indicarse que esta regulación normativa no se circunscribe exclusivamente al principio constitucional de igualdad ni al de tutela de aquella proporcionalidad que las cargas tributarias deben atender por estándares de equidad. Ciertamente la medida inflige en ejecutar una clasificación convenida en un trato desigual al establecer porcentajes en igual medida para una persona de ingresos inferiores que para una empresa petrolera. Estos elementos nos permiten advertir que el núcleo sustancial de la figura, menoscaba gravemente principios tan esenciales establecidos en la Constitución.

En este escenario, bien afirma Martín Queralt: “el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, [...] no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales (discriminación por indiferenciación)”²⁹. Además resulta muy orientadora la jurisprudencia citada por el autor, en la que se aprecia que en lo tributario:

“Los tribunales han acudido al principio de igualdad tributaria para enjuiciar, por ejemplo, la constitucionalidad o no de determinadas diferencias de tributación entre personas físicas y jurídicas (STS de 28 de enero de 1999); [...] del diferente tratamiento tributario que reciben las rentas regulares y las irregulares (STC 46/2000), o, también, el distinto trato atribuido a las retenciones o pagos a cuenta del IRPF que recaen sobre profesionales y sobre los empresarios (STS de 29 de octubre de 1999)”³⁰.

Por lo expresado resulta evidente que la discusión de modificar la estructura de la regulación del anticipo debe ser inaplazable, por estar lesionando la igualdad de trato en un mecanismo que resulta accesorio al impuesto principal. Se insiste en que además la compatibilidad entre el impuesto y su aplicación debe estar acompañada por un régimen jurídico sustantivo que proyecte razonabilidad inspirada en especificar tratos justificados.

A ello, debo rescatar que algunos elementos son eficientes y obviamente deben en algo mantenerse siempre atendiendo a la legitimidad del tratamiento, no con la única finalidad de responder estándares admirables en la recaudación, sino, por lo contrario, establecer un mecanismo factible para que la administración pueda cobrar eficientemente sus tributos, y así el anticipo se constituya como una especie de complemento a la retención.

²⁹ Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 113.

³⁰ *Ibíd.*, 113.

1.2.2. Elemento objetivo

Cuando estudiamos el elemento objetivo de un impuesto nos referimos básicamente a un presupuesto fáctico de naturaleza económica que el legislador somete a imposición. El tratadista Benvenuto Griziotti trae una dinámica elaboración doctrinal de este concepto, en la que destaca:

El objeto del impuesto es la riqueza, a la cual se refiere y se ajusta. Se distinguen impuestos directos e indirectos. Objeto de los impuestos directos pueden ser la renta, el capital, el patrimonio, la superrenta y el incremento de valor. [...] El objeto de los impuestos indirectos lo constituyen la riqueza objeto de la transferencia (por actos entre vivos o «mortis causa»), la riqueza producida y la gastada en los consumos gravados por el tributo³¹.

Una de las aproximaciones que destaca el tratadista Ferreiro Lapatza acerca del objeto de la obligación es la siguiente: “[...] podemos decir que por objeto del tributo ha de entenderse el soporte material de la imposición o, en términos más frecuentes, en el lenguaje fiscal, la ‘materia imponible’ o la ‘riqueza gravada’”³².

A este respecto nótese que el impuesto a la renta ha de someter a aquellos rendimientos donde la ley haya puesto su atención, estas expresiones económicas “rentas” constituyen la materia imponible del impuesto que estamos analizando. Empero también se debe dejar anotado que según Ferreiro Lapatza la riqueza es parte de una realidad previa al tributo y que el objeto del tributo: “solo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica”³³.

La ley al establecer un impuesto con determinado gravamen de riqueza puede ser en ese sentido bastante explícita, y expresar con claridad el objeto a considerarse, o en otras ocasiones, el legislador pretende gravar renta conjuntamente con patrimonio. El objeto material de un tributo no puede estar desarticulado de las formas que complementen su aplicación, entorpecería la razón del derecho tributario positivo.

No obstante, como ya hemos adelantado en acápites anteriores el anticipo del impuesto a la renta presenta variaciones que excepcionalmente, en la libertad del

³¹ Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las Finanzas*, traducido por Dino Jarach, (Buenos Aires: DEPALMA, 1959), 155.

³² José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, 45.

³³ *Ibíd.*, 51.

legislador de configurar la base de cálculo del anticipo, han desarticulado el objeto del impuesto a la renta, y han constituido modalidades económicas distintas para la determinación del anticipo.

Con una evidente falta de coordinación normativa, se ha establecido mediante el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la obligación de pagar el anticipo, admitiendo de que a diferencia de la afectación rentas, se grave adicionalmente a estas, el patrimonio y los activos totales, sin que ellos representen la generación de rendimiento o utilidad, desarticulándose totalmente de lo que la legislación ha previsto como objeto del impuesto a la renta comprendido por los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de ambas fuentes.

En este punto resulta oportuna la distinción conceptual que ha manejado la doctrina de patrimonio total, ingresos gravables y activo total. El autor Alejandro Menéndez citando la opinión de José Castán Tobeñas respecto del patrimonio señala que está integrado por: “«el grupo de aquellos derechos que tienen valor pecuniario»”³⁴.

José Luis Pérez de Ayala se refiere al tema explicando que: “El Patrimonio Bruto expresa el conjunto de bienes y derechos de que es jurídicamente titular una persona en un día determinado. El Patrimonio Neto resulta de restar del Bruto las deudas y obligaciones de que se ha de responder.”³⁵

De acuerdo a la posibilidad de incluir al patrimonio como un índice complementario al Impuesto a la renta, su adecuación en el anticipo debe prever según Carlos Vargas Restrepo una:

[...] adecuada determinación del patrimonio líquido en la declaración de renta es importante por los efectos fiscales que este tiene ya que, en primer lugar, se convierte en el hecho generador y base gravable del impuesto al patrimonio, y en segundo lugar, en la base para calcular la renta presuntiva de un contribuyente³⁶.

Siguiendo las explicaciones que realiza el mismo autor:

[...] puede inferirse que el patrimonio líquido debe ser adecuadamente cuantificado puesto que se convierte en base para determinar diferentes obligaciones tributarias. Asimismo, las diferencias que puedan generarse entre el valor del patrimonio contable y

³⁴ Alejandro Menéndez Moreno, “Ley del Impuesto sobre el Patrimonio”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, (Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995), 1457.

³⁵ José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, (ADERSA, 1978), 87.

³⁶ Carlos Mario Vargas Restrepo, *Contabilidad tributaria*, (Colombia: Ecoe Ediciones, ProQuest ebrary, 2011), 83.

el fiscal, por la aplicación de las normas tributarias para la determinación de este último pueden ser variadas y las mismas deben quedar reflejadas y sustentadas en una conciliación, la cual puede tener la estructura propuesta a continuación³⁷.

Lo que significa que los sujetos pasivos del impuesto deberán considerar contablemente el valor total del patrimonio para efectos del pago del anticipo al inicio de cada año. Además, la regulación no ha establecido temas como el de revalorización o técnicas contables que establezcan la estimación más justa y proporcional de patrimonio, donde se integre una base para minorar el contenido económico del patrimonio y así resulte sólo gravar el patrimonio neto y no el patrimonio total como actualmente se lo está regulando.

Con ello, se estaría tratando a un impuesto al patrimonio, encubierto en la figura del anticipo del impuesto a la renta. La falta de claridad en el tratamiento contable, deja muchos puntos discrecionales para la base de cálculo, y así resulta cada organización empresarial y persona natural expuesta a tener diferentes formas de manejar sus opciones financieras.

Ahora bien, los ingresos gravables están definidos por la norma tributaria, estableciendo varias categorías de rentas gravables. El autor Pascual Garrido Miralles define con mucha propiedad el concepto de ingresos: [...] como los incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos [...].³⁸ Adicionalmente el texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) en sus conceptos esenciales consideran a los ingresos y su realización como:

[...] la entrada bruta de beneficios económicos durante el período que se originan en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, cuando estas entradas dan como resultado aumentos de patrimonio distintos a los que se derivan de contribuciones de los propietarios del patrimonio.[...] La mayoría de los ingresos son el resultado conjunto de varias actividades lucrativas de una empresa y el ingreso usualmente se describe como "ganancia" en forma gradual y sistemática por la totalidad de las actividades de la empresa. La ganancia en este sentido es un término técnico que se relaciona con las actividades que dan lugar al ingreso, por ejemplo, la compra, manufactura, venta, prestación de servicios, entrega de bienes, concesión a otras entidades para el uso de los activos de la empresa, etc. Todas las actividades lucrativas de una empresa que

³⁷ *Ibíd.*, 85.

³⁸ Pascual Garrido Miralles, *Análisis de estados contables: elaboración e interpretación de la información financiera (2a. ed.)*, (España: Larousse - Ediciones Pirámide, ProQuest ebrary, 2012), 127.

comprenden las fases a través de las cuales se realiza el ingreso se llama el proceso de la ganancia³⁹.

De tal manera que la prescripción legal del anticipo al considerar a los ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta, no pierde conexión con el objeto del impuesto principal, sino que constituye únicamente la adecuación a renta como objeto de cálculo de un pago anticipado del mismo.

La renta es entendida según el criterio de Calvo Ortega en el sentido de que: “La definición de renta [...] tiene la amplitud propia de un impuesto personal, incluyendo los supuesto más discutibles en la doctrina (rentas imputadas a bienes de uso duradero, obtención de bienes dedicados al autoconsumo, autoservicio, rendimientos en especie [...])”⁴⁰.

Resulta en este punto importante mencionar cuál es la relación entre renta y patrimonio para efectos del análisis de un gravamen, para ello es estimable la valoración que realiza el tratadista Alejandro Menéndez Moreno de las opiniones de Agulló Agüero al respecto:

«El patrimonio, en la lógica del sistema fiscal es renta acumulada, es decir, no renta no consumida o ahorrada –que es renta del período, o renta, sin más- sino la transformación que, por el transcurso del tiempo, concretamente del período impositivo, experimenta esa renta no consumida y que ya ha sido objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta. El concepto fiscal de patrimonio se define, pues, por relación al concepto de renta...»⁴¹

Por otro lado, el preceptuado normativo identifica también como base de cálculo del anticipo al activo total, representado por todos los bienes de una empresa, como el efectivo en caja y en bancos, las cuentas por cobrar a los clientes y a otros deudores, maquinaria, equipos de transporte y otros. Vargas Restrepo ha recogido la perspectiva que tiene la norma internacional de contabilidad al gravar a activos como parte de un impuesto:

³⁹ Ecuador, *Texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC*, en: Registro Oficial Suplemento No. 291, (5 de octubre de 1999).

⁴⁰ Rafael Calvo Ortega, “Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Naturaleza”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, (Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995), 37.

⁴¹ Alejandro Menéndez Moreno, “Ley del Impuesto sobre el Patrimonio”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, (Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995), 1460.

En el mismo sentido, la norma internacional (NIC 12) consagra que ‘ (...) una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (...)’⁴².

Todo este tipo de conceptos confiere enlazar la teoría general focalizada en defender la delimitación de la exigencia de un objeto imponible en específico para un determinado impuesto. A consecuencia de ello se demuestra que el objeto del impuesto a la renta es uno, y el objeto del anticipo es distinto, por tanto, podemos asumir que es múltiple, con una naturaleza híbrida por consolidar en su base de cálculo a activos, patrimonio y renta, conjugándose en un solo objeto heterogéneo.

De manera general la doctrina distingue, que no puede dejarse de lado la discrecionalidad en la selección de los hechos imponibles sin ajustar su criterio a la armonía del régimen tributario, por lo que representa muchos inconvenientes al momento de aplicar la norma, en esa línea, siguiendo el acertado criterio de Alberto Tarsitano añade entre sus reflexiones que:

Para que estas cuestiones sean dilucidadas importa –y mucho- como se resuelve la contradicción que, *prima facie*, traduce la discrecionalidad del legislador en materia tributaria en la selección de los hechos imponibles y permitir, a su vez, que los jueces juzguen sobre dicha valoración, proceso delicado porque siempre existe el riesgo –o la tentación- de invadir el ámbito de la reserva legal con el indeseable efecto de sustituir la voluntad del legislador por la del intérprete⁴³.

Al respecto, gran parte de la doctrina considera inadmisibles aceptar la confusión de dos objetos imponibles, así se pueda trasladar el cálculo de patrimonio a renta. En ese sentido, Dino Jarach, reflexiona de la siguiente manera: “el impuesto al patrimonio no es un sustituto ni un equivalente del impuesto a la renta, [...] el impuesto al patrimonio grava el valor de los bienes, o indirectamente su renta, supliendo así las deficiencias del impuesto a la renta.”⁴⁴ “[...] Lo cierto es que el patrimonio no es un instrumento adecuado para lograr la imposición de la renta, ni la renta es un medio para alcanzar la imposición de los patrimonios. Esta debe considerarse como un instrumento

⁴² Vargas Restrepo, *Contabilidad tributaria*, 105.

⁴³ Alberto Tarsitano, “El principio de Capacidad Contributiva, un enfoque dogmático”, en: *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, (Buenos Aires: Edit. Abaco, 2005), 408.

⁴⁴ Dino Jarach, “Esbozo de una Teoría general”, en: *Finanzas Públicas*, (Buenos Aires: Capital Federal, Cangallo editorial, 1978), 450.

fiscal separado”.⁴⁵ En el régimen tributario ecuatoriano, la implementación de figuras con fines recaudatorios como el anticipo, deben comprometer su hegemonía y legalidad.

Interesa por ello dejar constancia de lo analizado hasta aquí. La estructura del anticipo presenta en la doctrina avances como también dificultades para definir de una forma más articulada su concepción; no cabe duda de que, en parte, la regulación no está integrando al anticipo con los elementos aptos para constituirlo, sino que ha desvinculado totalmente su elemento material de los efectivos rendimientos que componen el impuesto a la renta. En el capítulo siguiente, al tratar el origen y evolución del anticipo, examinaremos la posible trascendencia de figuras similares al anticipo en algunos países con el fin de realizar un ejercicio de derecho comparado.

⁴⁵ *Ibíd.*, 441.

Capítulo segundo

Origen y evolución del anticipo

Teniendo claro algunas de las revisiones teóricas respecto a las definiciones y a los elementos del anticipo, en este capítulo presentaremos las razones por las cuales germinó la necesidad de determinados contextos de acoplar a su legislación interna una figura heterodoxa como es el anticipo.

El enfoque que se le pretende dar a este capítulo está relacionado con el análisis comparado de figuras similares en relación al anticipo, su dimensión en la problemática, tomando en consideración las diversas teorías del pensamiento, el papel de los agentes del sistema legal y las dimensiones valorativas necesarias para un ejercicio comparativo.

2.1. Países que tienen figuras similares al anticipo

A fin de promover la línea de investigación comparada, nos corresponde aproximarnos a los países que tienen figuras similares al anticipo en Ecuador. Abordaremos el ejemplo de España, que fijó un gran precedente con el anticipo en las grandes familias jurídicas; Perú (habiendo sido el anticipo declarado inconstitucional aporta de forma enriquecedora nuestro análisis); y, Uruguay (como el lugar donde se implementó adecuadamente el modelo español).

España: Ordenamientos jurídico-tributarios como el de España, han regulado, mediante la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, principalmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los pagos a cuenta del mismo. Este impuesto está cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.⁴⁶. Adicionalmente, con la finalidad de que los obligados practiquen retenciones e ingresos a cuenta y conociesen la normativa correspondiente en materia de pagos a cuenta, se

⁴⁶ España, *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, en: BOE Núm. 285, Ley 35/2006, (29 de noviembre de 2006), artículo 3.

aprobó por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...].⁴⁷

Estos cuerpos legales han permitido sistematizar la función de los pagos a cuenta en España, la ley principalmente considera; por una parte, la regulación de los pagos a cuenta de las personas físicas, donde se ordena que las rentas objeto de los ingresos a cuenta serán aquellas retenciones que respondan a una categoría de rendimientos, así como las ganancias patrimoniales, señalando de forma particular las características del retenedor y el obligado de los pagos a cuenta como sujetos tributarios.

Es sustancial que la Ley 35/2006 se ocupe de establecer lo que debe entenderse por pago a cuenta de un impuesto en particular, es así que el artículo 99 de la ley del impuesto a la renta en España prescribe que “los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones. b) Ingresos a cuenta. c) Pagos fraccionados”⁴⁸. Claro está que la ley española ha atendido en su debida forma los criterios de certeza, la construcción normativa es muy clara al delimitar el objeto imponible sin confundir con otro de distinta naturaleza, efectivamente ubica la materia imponible del gravamen en el rendimiento o utilidad de cualquier tipo de actividad económica atendiendo porcentajes de manera progresiva.

De todo ello resulta que el anticipo, según el modelo del sistema español, ha sido desarrollado conforme a un derecho ausente de discrepancias con el derecho interno. Además, ha complementado su sistematización acorde a algunas directrices generales de las teorías del derecho en la materia y de algunos modelos de integración comunitaria, con el fin de alcanzar un derecho ideal sin mayores diferencias, que estimulen soluciones en otras jurisdicciones y resulte de mayor facilidad el intercambio de instituciones dentro del panorama jurídico.

Perú, mediante disposición quinta de la Ley No. 27.804, creó el anticipo adicional del impuesto a la renta para generadores de renta de tercera categoría, considerando una base progresiva en las tarifas, en razón del establecimiento de los activos netos de cada actividad considerada por la ley como sujeto pasivo. La creación del anticipo adicional generó cierta inconformidad. Actualmente, la institución fue declarada inconstitucional por presentar elementos confiscatorios, al considerar en su

⁴⁷ España, *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en: Real Decreto 304/2004, (20 de febrero de 2004)

⁴⁸ España, *Ley 35/2006*, artículo 99.

configuración dos objetos imposables distintos al del impuesto principal. Se lo estimaba como una obligación accesoria al impuesto a la renta para efectivizar el cobro del tributo.

En definitiva, erróneamente se implantó la figura del anticipo como una especie tributaria que tenía, para efectos de su cálculo, al número de activos de un contribuyente, respondiendo de esta manera a una naturaleza de carácter patrimonial. De la experiencia que tuvo el Tribunal Constitucional de Perú podemos destacar una de sus argumentaciones:

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: '[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia'. [Martín Queralt...], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento⁴⁹.

Debe resaltarse pues, que las argumentaciones de la Corte en Perú, constituyeron una prueba categórica del menoscabo que figuras no estudiadas previamente por los gobiernos, se instituyen como una reproducción de errores que evidencian la inoportuna técnica en la creación o adaptación de una figura impositiva totalmente descontextualizada en el régimen peruano.

En **Uruguay**, se prevé un mecanismo de pago del IRAE (Impuesto a la Renta de Actividades Económicas) mediante anticipos mensuales a cuenta del impuesto anual. Como regla general, el importe de los anticipos, se determinará multiplicando los ingresos mensuales por el coeficiente entre el impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior y los ingresos gravados en el mismo. Estos pagos podrán descontarse del impuesto determinado al cierre del ejercicio y en caso de superarlo podrá solicitarse el crédito correspondiente para pagar otros impuestos. En

⁴⁹ Perú, Tribunal Constitucional, *Sentencia del recaída en el Expediente Ns. 033-2004-AVTC*, (Perú: 13 de noviembre de 2004), ha sido declarado inconstitucional y ha dejado de tener efecto desde la fecha de su publicación.

caso de que no se haya determinado el impuesto en el ejercicio anterior, el contribuyente deberá realizar un anticipo mínimo de IRAE en forma mensual.⁵⁰

Notamos que a diferencia de Perú, en Uruguay se sigue parcialmente el modelo español del anticipo, respetando en cada caso el objeto imponible del impuesto donde cuenta como mecanismo accesorio. Este país opera bajo un sistema tributario cédular (existencia de categorías por el tipo de renta o actividad), por ello, para cada impuesto se prevé una regulación del anticipo diferente. Además, el proceso de importación en el derecho uruguayo, ha tenido un ajuste y complementación a las connotaciones de ese país, siendo positivo que el régimen lo haya implantado de acuerdo a las reglas jurídicas, logrando una interacción que permitió suplir los vacíos y debilidades en la recaudación.

En **Ecuador**, la implementación y regulación del anticipo data al año 1971, que conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, vino a normar un sistema de detracciones anticipadas en esa fecha⁵¹. En la actualidad, el régimen tributario ecuatoriano presenta el tratamiento de pago del anticipo por una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicada en el año 2009. Acorde a lo establecido en el artículo 13 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, se introdujeron ciertas reformas al artículo 41 de la ley fiscal relativas al anticipo. Con ello, la norma señala que el anticipo en Ecuador es determinado de acuerdo a la declaración correspondiente del ejercicio económico anterior del impuesto a la renta, y es imputable al ejercicio fiscal corriente de conformidad con ciertas reglas expresadas en porcentajes para cada clase de contribuyente. Así también, se establece que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso; fija algunos plazos para los pagos respectivos y, se establece determinadas reglas para devoluciones a razón de pagos indebidos o en exceso, exoneraciones y sanciones. Como resultado de esta regulación se han originado algunas cuestiones controversiales acerca de aquellos elementos en el cálculo del anticipo que desnaturalizan el objeto material del impuesto a la renta.

⁵⁰ Solution Alliance INNA GROUP:

(http://www.solution.com.uy/media/apps/articles/attachments/M%20%20Impues_tos%20en%20Uruguay_1.pdf).

⁵¹ Esta Ley fue: “emitida por el presidente en turno mediante Decreto Supremo número 329 publicada en el Registro Oficial 190 de 26 de febrero de 1969, posteriormente codificada y modificada por el entonces Presidente Constitucional José Velasco Ibarra en 1971 [...]”. Se ha tomado como referencia la explicación que realiza la autora Eddy de la Guerra Zúñiga, en su obra *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, acerca de la reseña histórica de algunas legislaciones en Ecuador, 41.

En efecto, en todos los casos indicados se presentan distintas valoraciones para regular el anticipo, el análisis de algunas dimensiones y del panorama global de la problemática comparada nos permitirá desarrollar y entender la dimensión de este fenómeno tributario.

2.2. Dimensión valorativa

Para iniciar este acápite, me parece ilustrativo poner como punto de partida la distinción que hace el tratadista Daniel Bonilla acerca de la dimensión valorativa: “El modelo valorativo considera que para comprender adecuadamente los trasplantes jurídicos hay que concentrarse en los valores, principios e intereses políticos que los fundamentan y motivan.”⁵² De modo que, las motivaciones que inspiran a cada país a implementar nuevas instituciones a sus regímenes, las encontraremos en las legislaciones que dieron origen al anticipo y que sostienen evidentemente el comienzo conceptual y justificación práctica de su creación.

2.2.1. Historia del problema

En *España* la motivación de la reforma respecto a los pagos a cuenta responde a:

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, ha abordado una reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la que se pretende fundamentalmente disminuir la carga tributaria que soportan las rentas del trabajo, recuperar la igualdad en el tratamiento fiscal de las circunstancias personales y familiares, establecer un trato fiscal neutral entre las distintas colocaciones del ahorro financiero y reordenar los incentivos fiscales destinados a la previsión social para atender tanto a las situaciones de envejecimiento como, por primera vez, a las situaciones de dependencia⁵³.

Evidentemente, en España se llevó a cabo un proceso de modernización del sistema, dirigiendo la nueva estructura tributaria a la congruencia del sistema, fortalecimiento de políticas sociales, y de optimización del gasto público.

⁵² Daniel Bonilla Maldonado, “Introducción. Teoría del derecho y trasplantes jurídicos: La Estructura del debate”, en: Daniel Bonilla Maldonado ed., *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*, (Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009), 20-1.

⁵³ España, *Ley 35/2006*, preámbulo.

En *Perú*, la ley no estableció ninguna consideración y motivación previa para la implantación del anticipo, por ello, nos debemos remitir a uno de los comentarios que sostuvo la parte representante del Poder Ejecutivo ante la Corte Constitucional:

Conforme a lo expuesto, este Colegiado considera que no resulta acertada la alegación del representante del Poder Ejecutivo cuando afirma, [...] que delegó facultades al Poder Ejecutivo [...] a fin de: Actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria, artículo 1º, inciso f) de la Ley 28079⁵⁴.

De tal manera la sentencia colige también la exposición de razones para crear el anticipo, evidentemente venía motivada a atender el control de supuestos de evasión y elusión tributaria, como llenar vacíos legales, dotándole a la Administración tributaria de facultades para gestionar el tributo.

En *Uruguay* las razones para su creación las hemos podido identificar en algunos informes que ha desarrollado la CEPAL, entre las justificaciones están: la reimplantación, perfección de tributos heterodoxos (anticipo), y el fin primordial radica en aumentar los ingresos fiscales ante el creciente déficit de las cuentas públicas. En esta línea, es importante citar el criterio de Darío González quien estudia el sistema en Uruguay, y menciona que:

[...] si tenemos en consideración que gran parte de los impuestos heterodoxos tiende a suplir en gran medida la baja presión fiscal de 3,8 % que existe en el ISLR de los países de la región, sería útil su configuración como pagos a cuenta de los impuestos ortodoxos, para evitar una doble tributación en los contribuyentes cumplidores y obtener una gravabilidad mínima en los evasores⁵⁵.

Es decir, en Uruguay también se motiva la implantación de pagos a cuenta como una manera de regular la informalidad, y ejercer un control de los incumplimientos a la ley.

Finalmente, en *Ecuador*, algunas son las motivaciones para la creación del anticipo, entre ellas podemos destacar las problemáticas a resolver con esta figura: la ineficiente implementación del sistema ortodoxo; el fuerte nivel de evasión; los limitados recursos de la administración tributaria central para ejercer control; la falta de limitación del gasto fiscal. Al anticipo se lo ha considerado como una de las interesantes

⁵⁴ Perú, Tribunal Constitucional, *Sentencia Ns 033-2004-AVTC*.

⁵⁵ Darío González, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, en: <http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/5/35355/sgp70.pdf>, (Santiago de Chile: Serie Gestión Pública No 70, CEPAL, 2009), 45.

primicias tributarias que responden a la necesidad del Gobierno de lograr constantes ingresos. La ley reformativa por la Equidad Tributaria establece en sus considerandos las siguientes motivaciones:

Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, [...]. Que, el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado [...], por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir; Que, es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las Administraciones Tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos⁵⁶.

A razón de los preceptos citados, podemos observar que el anticipo es uno de los mecanismos heterodoxos que adoptó la ley para posibilitar que los impuestos existentes (ortodoxos) logren mayor recaudación, sin embargo la adaptación de esta herramienta en la gestión del tributo principal no responde a la integridad con la que se debe desarrollar un verdadero sistema tributario.

Puedo concluir de esta dimensión, que la implantación del anticipo es un proceso influenciado por el ánimo de recaudar más recursos para el erario público, que responde básicamente a llenar debilidades en la normativa que enfrenta con poca firmeza los problemas de elusión y evasión tributaria. Cabe resaltar que, en los regímenes analizados el anticipo no se ha presentado con resistencia, sino más bien, estos han encontrado una solución ya desarrollada en el exterior, lo cual indica un mínimo rescate de los particularismos de cada país. Es evidente que el anticipo responde más a principios constitucionales que benefician al Estado central como gobierno y sus políticas, que a grupos más débiles en perjuicio de sus derechos y principios.

2.2.2. Elementos en la legislación

En *Ecuador*, la creación del anticipo ha generado dudas respecto a que su incorporación en la legislación como mecanismo de aplicación para el cobro anticipado del impuesto a la renta, no tuvo un evidente estudio, ni se preparó a la sociedad para

⁵⁶ Ecuador, *Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*, en: Registro Oficial Suplemento 242, (29 de diciembre de 2007). Considerandos

esta herramienta, ni mucho menos existió un diálogo comparativo. El anticipo tiene actualmente validez, no obstante su aplicación ha sido cuestionada por considerarse de carácter ilegítimo y con falta de congruencia con el régimen. La Corte Constitucional no ha desarrollado sentencias con altos niveles argumentativos que puedan desestimar su vigencia.

Resulta cuestionable la aplicación del anticipo en Ecuador, porque es una figura que no ha tenido certeza jurídica, no ha sido estable, ha tenido que soportar cambios para adaptarse, y pese a ello, es todavía reprochable para la armonía del régimen tributario, sin dejar de citar que ha sufrido numerosas enmiendas jurídicas no suficientemente idóneas para validar este mecanismo.

En *Perú*, podemos decir que el anticipo adicional influyó en el diseño en más de una institución, haciendo que el modelo tributario ortodoxo, variará y se vea influenciado por esta figura. La falta de suficientes evaluaciones previas y procesos que determinen el éxito a futuro del anticipo, tuvo como consecuencia una implementación fallida y evidente fracaso en el trasplante que concluyó con la declaratoria de inconstitucional.

En el caso de Ecuador y *Perú*, fue una institución jurídica la que se trasplantó. Estos dos países tienen una estructura jerarquizada, pero producto de una mala lectura, el anticipo tuvo una recepción negativa y no aportó en la uniformidad del derecho interno.

Lo que debe quedar claro, es que en mi opinión el anticipo debió ajustarse a las condiciones estructurales, técnicas y jurídicas presentes en un sistema, realizando un ejercicio crítico de derecho comparado. En relación al tema que estamos abordando, López Medina hace un razonamiento acerca de las malas lecturas y sostiene: “una lectura subestándar de la obra original: hace una mala lectura o una transmutación que exige corrección y estandarización.”⁵⁷ En definitiva, no debe perderse de vista, el verdadero significado de una institución, teoría o regla jurídica, porque como en los casos analizados, puede finalmente perder en el camino la idea central y participación adecuada de los receptores.

⁵⁷ Diego López Medina, “¿Por qué hablar de una ‘teoría impura del derecho’ para América Latina?”, en: Daniel Bonilla Maldonado edit., *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*, (Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009), 71.

En el régimen de *Uruguay*, el anticipo se adapta con éxito al sistema cedular de imposición en la renta, recogiendo al anticipo como parte de cada categoría. No oscurece el régimen, confundiendo objetos imposables, más bien actúa como un mecanismo accesorio al impuesto a la renta. Actualmente se encuentra vigente. Considero que la institución jurídica fue positiva para lograr los retos que se planteó al adaptarla en su ordenamiento. Evidentemente, en este país la figura impositiva se adecuó con mínimos cambios, siendo hasta la actualidad compatible con las reglas formales del derecho interno. Hizo entonces este país una buena recepción de los pagos a cuenta de un impuesto, rescatando la importancia de la crítica y evaluación previa de su sistema.

A continuación, en la dimensión contextual abordaremos principalmente el tema respecto al manejo de la jurisprudencia y la eficacia jurídica del anticipo.

2.3. Dimensión contextual

El anticipo debe ser analizado desde la perspectiva contextual, a fin de verificar la eficacia jurídica que ha tenido en los diferentes escenarios estimando la variedad que representa la cultura tributaria, las políticas y la economía en cada sociedad.

Uruguay presenta un panorama cultural y económico un poco más desarrollado que Perú y Ecuador. En general considero que el avance en la cultura tributaria será un determinante para evaluar cuál ha sido el éxito o fracaso del anticipo. En todo caso, este estudio corresponderá a los agentes del derecho, como son los jueces y miembros del gobierno, tendrán a bien identificar las consecuencias positivas o negativas de una implementación. En esa línea, se puede decir que la influencia de intereses políticos entorpece el camino de la figura a implementarse, siendo más arduo realizar una corrección adecuada y justa de aquello.

Por otro lado, el desarrollo recíproco de los ordenamientos jurídicos nacionales, deben permitir un escenario armónico en todos los ámbitos para que el anticipo sea eficaz, y se eviten tensiones alrededor de su difusión, Daniel Bonilla enseña que:

[...] la lucha entre difusión del derecho y desarrollo paralelo de los ordenamientos jurídicos; [...] entre innovación y mimesis en el derecho; [...] la tensión entre la idea del derecho como espejo (exacto o más o menos impreciso) de la realidad o el derecho como como unidad autónoma que poco tienen que ver con la sociedad que regula⁵⁸.

⁵⁸ Bonilla Maldonado, "Introducción. Teoría del derecho y trasplantes jurídicos, 28.

Se puede decir que la figura del anticipo ha innovado el actual sistema ortodoxo, y que según cifras de las respectivas administraciones tributarias las consecuencias de su aplicación han representado para el Gobierno mayores ingresos. Pese a que de su aplicación resulta una recaudación más eficiente, el problema principal que abordamos en este estudio, refiere a que la aplicación del anticipo en algunos contextos ha menoscabado principios, teorías y reglas del derecho.

Los tres países presentaban, como vimos, problemas de elusión y evasión tributaria, siendo una molestia evidente para la sociedad que cumple con la normativa legal. La informalidad en el campo tributario representa contrariedades, entre ellas podemos destacar, la competencia desleal, aprovechamiento engañoso de beneficios y abuso de la ley, que claramente simbolizan que unos tendrán mayores ventajas que otros por medio de figuras ilícitas. En ese escenario, creemos que el anticipo ha neutralizado esta problemática y ha alcanzado mayor eficacia.

Debemos considerar que el anticipo es una figura técnica de naturaleza impositiva que viene desde el exterior, por tanto, con las transmutaciones o mimesis que se haga en la recepción de esta figura, tendrá en algunos escenarios pocas posibilidades de tener éxito, dependiendo de la sociedad donde se adapte. Resultaría que una misma institución jurídica pueda figurar y adaptarse en sentidos distintos en contextos disímiles. Ahora bien, la aplicación y eficacia del anticipo puede estar atada a estándares de legitimidad, para ello, es evidente que se pueden generar discusiones inesperadas en contextos que los jueces han desatendido.

2.3.1. Vinculación con la jurisprudencia legal y constitucional

La recepción de un trasplante como el anticipo, merece la evaluación del rol de la jurisprudencia en los distintos contextos, en tal sentido afirma Diego López Medina que: “Esta reconstrucción cultural concreta parte de un esfuerzo preliminar por reposicionar la teoría local del derecho en América Latina frente a las pretensiones de la jurisprudencia general que sigue exportando desde los diversos *powerhouses* contemporáneos que tiene la disciplina.”⁵⁹

⁵⁹ López Medina, “¿Por qué hablar de una ‘teoría impura del derecho’ para América Latina?”, 39.

Dado que en algunos países menos desarrollados, algunas instituciones importadas no son tan claras y concluyentes. Las circunstancias legales han limitado los modos de interpretación, y el papel del operador jurídico ha quedado inactivo, por el excesivo formalismo dominante, y por la influencia de mecanismos que no permiten al juez libremente crear o corregir el derecho. Se ha disminuido de esta manera el poder del juez de evaluar jurídicamente los trasplantes normativos para que aquellos se adapten a la sociedad con prestigio y contingencia, no solo como elementos de presión.

La jurisprudencia en *Ecuador* no ha tenido una alineación básica en sus argumentaciones, dejando de lado las teorías del derecho y la estructura hegemónica legal del régimen tributario, las sentencias recurridas por inconstitucionalidad del anticipo han tenido una interpretación muy limitada. Por citar un ejemplo, la Corte Constitucional ha argumentado que el anticipo no constituye una figura que vulnera la garantía constitucional de prohibición de confiscación y además sustenta sus argumentaciones en el derecho del Estado de exigir el pago de los impuestos de acuerdo al principio de suficiencia recaudatoria:

[...] una confusión respecto de los hechos generadores y la forma de recaudación del impuesto a la renta, esto es entre las que en el ejercicio económico generan utilidades y aquellas que aumentan su patrimonio gratuitamente, o la determinación del gravamen - pago del impuesto a la renta- después de restar los costos y gastos de ingresos de fuente ecuatoriana que no están exentos, entre otros aspectos, que son propios de la aplicación de los principios del régimen tributario, tales como generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, y que nacen de un nuevo hecho generador que se calcula-liquidación del anticipo del impuesto a la renta⁶⁰.

En materia tributaria los jueces en Ecuador, no pueden hacer muchas valoraciones de los implantes, ya que resulta un proceso delicado que involucra cierto riesgo de invadir la reserva de ley y las políticas de turno. La comprensión local de la naturaleza del anticipo ha sido en reiteradas veces cuestionada por el respeto que debe guardar con los principios generales establecidos en la Constitución en defensa de los intereses de la sociedad, y no sólo de la conveniencia que represente en los ingresos tributarios del país.

Por otra parte, cabe destacar que en Latinoamérica se han estructurado aquellos esfuerzos para lograr sistematizar las reglas respecto a la hermenéutica y la

⁶⁰ Ecuador, Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No 007-13-SIN-CC*, Caso No. 0034-12-IN, (25 de abril del 2013).

jurisprudencia, teniendo una breve influencia de la familia del *Common Law* para el reconocimiento jerárquico que le otorga la ley a la jurisprudencia.

La jurisprudencia que ha desarrollado la Corte Constitucional de *Perú* puede ser estudiada como una directriz por parte de los países que buscan fundamentar la ilegitimidad del anticipo, sea como fuente persuasiva u obligatoria para la enmienda en cada régimen. La Corte explica las razones de la inconstitucionalidad del anticipo adicional apoyada en la idea de que este debe únicamente gravar la renta, más no la fuente generadora de renta (patrimonio). A diferencia de la Corte de Ecuador, en *Perú* la sentencia analiza sintéticamente el objeto material del anticipo, y su configuración ajustada al orden de un verdadero sistema. Una de las explicaciones que realiza la Corte en *Perú* es la siguiente:

[...] pues si bien este Tribunal en la STC N.º 004-2004-AI/TC ha sostenido, refiriéndose a la “bancarización”, que es factible y hasta acertado recurrir al establecimiento de medidas destinadas a evitar la evasión tributaria, en el caso del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta tal finalidad no se evidencia de manera concreta, más aún si de la comparación de la citada obligación legal con el derogado Impuesto Mínimo a la Renta se verifica que ambas figuras comparten, salvando el hecho de que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta nos encontremos ante un tributo, el que utilizan como indicador de capacidad contributiva para el impuesto a la renta al patrimonio, hecho económico que sólo puede servir de sustento para la creación de un tributo cuya finalidad sea gravar el patrimonio⁶¹.

Respecto al tema que estamos reflexionando, los jueces tienen un importante rol en la teoría del derecho interno, la motivación que es parte de la técnica jurídica, permite a la autoridad judicial dirigir la correcta aplicación de una institución jurídica. Por lo contrario, y como bien cita Gargarella, los jueces: “que están haciendo mala teoría, que están distorsionando el sentido original de aquellos textos, y que de ese modo están contribuyendo a afectar, injustificadamente, los derechos de terceros”⁶².

Debe señalarse por último que la libertad de decisión de los jueces debe estar instituida en la ley, porque estos agentes del derecho tienen mucho que aportar al sistema y a la justicia. A partir de las teorías desarrolladas y la visión general de la problemática y evolución del anticipo, a continuación, se examinarán los problemas jurídicos que plantea su defectuosa regulación y su implicación práctica en torno al análisis de varias teorías del derecho positivo tributario.

⁶¹ *Perú*, Tribunal Constitucional, *Sentencia Ns 033-2004-AVTC*.

⁶² Gargarella, “Crítica del Estado del Derecho”, en: Daniel Bonilla Maldonado edit., *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*, (Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009), 172.

Capítulo tercero

Problemas y desafíos en torno al anticipo

Nos corresponde en este tercer capítulo dilucidar los problemas jurídicos que plantea la defectuosa regulación del anticipo del impuesto a la renta y su implicación como un impuesto encubierto. A través del desarrollo de un exhaustivo análisis de las teorías esenciales acerca del tributo y de los principios que guían su aplicación desentrañaremos el sistema de ingresos anticipados en su contenido sustancial. Al concluir realizaremos una dirección cabal de las posibles soluciones como herramientas para facilitar su concepción.

3.1. Desarticulación de la base de cálculo del anticipo con la base de imposición de renta

El régimen tributario, configurado sobre la base de la coordinación de principios ordenadores, precisa que toda disposición normativa que regule la base imponible llegue a cuantificar sus objetos articuladamente con las circunstancias subjetivas que presenta la naturaleza de cada tributo. En este punto a criterio de Rafael Calvo Ortega la base imponible es:

La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. [...] la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular; más concretamente, la base imponible es la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen. [...] la base imponible cuantifica la capacidad económica que necesariamente tiene que manifestar, que expresar, el propio hecho imponible⁶³.

En palabras de Dino Jarach: “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”⁶⁴.

Esta línea de análisis corresponde muy bien a la evidencia que persigue esta tesis. Debemos afirmar que el anticipo presenta en gran parte todas las particularidades de tener base imponible, esta aseveración nos conduce a describir las razones que lo justifican. Por una parte, la base del anticipo presenta un tipo impositivo híbrido

⁶³ Rafael Calvo Ortega, “Cuantificación de la Obligación Tributaria”, en: “*Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario*”, tomo I, (Navarra: Editorial Thomas Civitas, 2006), 186.

⁶⁴ Dino Jarach, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, 384.

conformado por tarifas combinadas, esas tarifas permiten llegar al importe del anticipo, y por tanto a su liquidación.

No corresponde únicamente a una estimación material, porque las materias imposables aunque consideradas de una forma heterodoxa están cuantificadas. Además la base del anticipo individualiza a los sujetos otorgándoles en cada caso categorías para fijar el importe de esta figura. Parece perfectamente claro que la base imponible es el elemento que constituye al anticipo debido a que responde a la mayoría de las particularidades anotadas salvo que esta base no mide razonablemente la capacidad económica.

Reforzando los criterios anotados, José Luis Pérez de Ayala menciona que: “Dentro de la técnica impositiva, se designa como base imponible el *valor de la materia imponible* del que se ha de partir para llegar a cuantificar la cuota a pagar”⁶⁵.

Previo a desarrollar el análisis de estas ideas, se debe dejar anotado que las funciones de la base imponible, en opinión del tratadista Pérez de Ayala, consisten: “[...] en servir para seleccionar cuál es el tipo impositivo que es aplicable en los casos en que el tipo a aplicar depende del valor de la base (caso de tipos progresivos, por ejemplo). En un segundo lugar es el valor al que se aplica el tipo correspondiente, que permite, así, liquidar la cuota”⁶⁶.

En razón de las explicaciones antes mencionadas, debemos comprender que el anticipo es una figura accesoria del impuesto, entonces habría que decir que la base imponible del anticipo debe estar articulada a la base imponible del impuesto, es decir, nos referimos a que todas las particularidades de la base del impuesto deben ser iguales a las del anticipo, tanto tipos impositivos como materia imponible y forma en el cálculo de cuantificación, deben ostentar total articulación con las características del impuesto para que el anticipo sea complementario legítimamente.

Ahora bien, para nuestros propósitos en este apartado, debemos partir por mencionar que la desarticulación entre la base de cálculo del anticipo con la base de imposición de renta se establece por varias vías. En primer lugar, la técnica de imposición presenta un escenario contrapuesto, mientras el anticipo maneja una tarifa única proporcional, el impuesto a la renta presenta una tarifa que varía progresivamente según el caso. En segundo lugar, la materia gravable se encuentra comprendida de

⁶⁵ Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 59.

⁶⁶ *Ibíd.*, 60.

forma distinta, por una parte, el impuesto afecta rentas, réditos, ganancias, dividendos y otros similares, y la afectación en el anticipo es sobre activos y patrimonio.

3.1.1. En relación a la técnica de imposición

A fin de abordar el primer punto de la problemática de la desarticulación es necesario partir de la valoración del tipo impositivo que tiene el impuesto a la renta. La ley ha establecido una doble posibilidad, por una parte, las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad deberán sujetarse a una tarifa progresiva definida por escalones, en un rango que oscila entre el 0% al 35% de sus ingresos gravables; la progresividad según el autor Pérez de Ayala consiste: “...en que cuanto mayor sea el valor de la base imponible más alto será el porcentaje que la Ley manda aplicar”⁶⁷.

Además, respecto a estas tarifas progresivas que maneja el impuesto resulta esclarecedor referirnos a la explicación que realiza César Albiñana García respecto a las alícuotas variables por tramos o escalones: “la base imponible se descompone en proporciones según los tramos de la tarifa, y a cada porción de la base imponible se aplica el correspondiente porcentaje, siendo la suma de las cuotas parciales lo que constituye la cuota tributaria a recaudar”⁶⁸.

Por otro lado, la ley fiscal ha establecido para efectos del impuesto a la renta, una tarifa fija proporcional del 22% para personas naturales no residentes, sociedades constituidas en el Ecuador y sucursales de sociedades extranjeras, salvo el caso de que las empresas mantengan vinculación con paraísos fiscales, la tarifa ascenderá al 25%⁶⁹.

Corresponde ahora, examinar el tipo impositivo que presenta el contexto normativo del anticipo. Los tipos impositivos son distintos con respecto al del impuesto, por tanto, para un grupo la tarifa es de tipo fijo proporcional y para otros es fija dependiendo de la distinta naturaleza de los objetos que esté afectando.

En esa línea, como bien enseña Pérez de Ayala: “El tipo proporcional es siempre un porcentaje fijo de la base imponible, cualquiera que sea el valor de ésta”⁷⁰. Hay que agregar que la forma de cálculo de la base del anticipo presenta varias distinciones. Así

⁶⁷ *Ibíd.*, 61.

⁶⁸ César Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, (Madrid: Editorial TECNOS S.A., 1992), 102.

⁶⁹ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Artículo 36.

⁷⁰ Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 61.

los parámetros instituidos en el artículo 41 de la Ley fiscal establecen diversas reglas para efectuar el pago del anticipo:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos [...] Una suma equivalente al **50%** del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, [...]; b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros: -El... **(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. [...] Instituciones financieras un **(3%)** de los ingresos gravables⁷¹.

De acuerdo a la norma antes aludida, el anticipo se manifiesta como parte accesoria con categoría impositiva, presenta tarifas que repercuten de alguna manera en términos de igualdad y congruencia con en el tipo impositivo que se maneja en el impuesto a la renta. A continuación, profundizando la evaluación de la desarticulación aislaremos el análisis en dos grupos: personas naturales y sociedades, para identificar con más claridad las diferencias sustanciales en la técnica impositiva⁷².

A. Personas naturales y sucesiones indivisas

En esta punto, recordemos que el impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas en general, es sobre una tarifa progresiva entre el 0% al 35%; al contrario no sucede igual en el anticipo, existen dos caminos para este grupo: para personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad que anticiparán el pago del impuesto en un 50% sobre sus ingresos declarados en el año anterior; de otro lado, para personas naturales y sucesiones indivisas (que tengan obligación de llevar contabilidad) anticiparán el pago sobre tarifas fijas las cuales varían según el objeto imponible a gravarse: activo, patrimonio, ingreso, costos y gastos deducibles.

Evidentemente, las tarifas del anticipo no atienden estándares de compatibilidad con el tratamiento impositivo que establece la tabla tarifaria del impuesto a la renta. Este grupo de contribuyentes en el anticipo está dividido para su regulación en dos apartados, no siendo congruente el estar tratando una tarifa de pago de no obligados a llevar contabilidad distinta a la de los obligados a llevar contabilidad. Entendida esta

⁷¹ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Artículo 41. (El énfasis es añadido)

⁷² Véase, anexo 1 y 2.

apreciación, pienso que si el impuesto principal no considera el orden de registros contables como una variable para distinguirlos mucho menos lo debería considerar el anticipo.

El procedimiento técnico de la determinación en el anticipo, es un sistema que no se ajusta a los criterios de capacidad contributiva y relaciones de equidad. Las personas naturales han sido el grupo de contribuyentes que se ubica en aquellos que se dedican a trabajos independientes y a negocios familiares, donde la utilidad, el bienestar y la posesión de la riqueza son relativamente modestos y sustentables. En ese contexto, quisiera insistir que una figura impositiva que no considere ese tipo de circunstancias, infaliblemente resta el sostenimiento de una remuneración necesaria, el incentivo al ahorro, y el sostenimiento de un estándar de vida aceptable.

Por estas razones debo defender la idea de que el anticipo debe manejar tarifas progresivas, el objetivo central de esta figura debe lograr cuantificar el verdadero hecho imponible mediante la diversificación de la renta imponible, porque las rentas provenientes del trabajo deberían gravarse a menor escala, y la alícuota del anticipo al igual que el impuesto para este grupo debe aumentar sobre cada unidad de riqueza con el aumento de la materia imponible.

B. Sociedades

Para el análisis del manejo impositivo de las sociedades haremos unas distinciones específicas. Como hemos señalado la tarifa para el impuesto a la renta de sociedades establecida en la ley es del 22% y 25% si tienen participaciones en paraísos fiscales. El manejo de tarifas en el anticipo es distinto, por un lado, las empresas que mantienen contratos de hidrocarburos realizan un pago anticipado sobre el 50% sobre los ingresos declarados en el año anterior y, por otra parte, en el mismo artículo se ordena la regulación del pago del anticipo para sociedades, conforme el establecimiento de tarifas que determinan porcentajes fijos atribuidos a distintos objetos imponibles.

De lo expuesto se colige que, la tarifa en el impuesto a la renta para sociedades es de tipo impositivo fijo sobre ingresos gravables, al igual que lo es en el anticipo para empresas que tienen contrato de hidrocarburos; sin embargo, esta circunstancia cambia para sociedades, cuando en el anticipo se establece un tipo impositivo fijo con variación del objeto imponible para sociedades en general. No debemos perder de vista en este

punto, que con el anticipo las sociedades se ven afectadas por la fórmula de cálculo y la variación de la tarifa, donde la cuantificación en la base desarticula el impuesto.

Si ponemos atención, podemos percatarnos de que en las dos formas impositivas se combinan tarifas progresivas y proporcionales, nuestra regulación no dista mucho de los sistemas tributarios en otros países. Precisamente el tratadista Günter Schmolders en su estudio sobre la técnica fiscal menciona:

[...] un nuevo campo se abre a través de las *tarifas combinadas*, cuya forma más simple es la agregación sucesiva de diferentes tarifas. La tarifa proporcional se complementa, por ejemplo, con una tarifa progresiva que entra en un juego a partir de cierto volumen de renta (normal tax y sur-tax). Las complicadas son las tarifas combinadas cuando varían simultáneamente las tarifas y las bases tributarias [...] La *tarifa alemana del impuesto sobre la renta* es una mezcla de proporcionalidad y progresividad⁷³.

Sobre la dinámica combinación que hemos podido identificar en las tarifas que expresan la inventiva del legislador se aprecia que no responde precisamente a la articulación que los fines de la política fiscal, debe conseguir. La justa construcción de los grados en las tarifas debe aplicarse de una forma similar en el anticipo y en el impuesto.

Parte de la doctrina que estudia la técnica de los impuestos como Albiñana García, Günter Schmolders, Benvenuto Griziotti se han inclinado por defender que en el impuesto a la renta se debe emplear “la tarifa progresiva en vez de proporcional sobre la renta”⁷⁴. Adicionalmente, y volviendo sobre lo mencionado en el capítulo uno acerca del elemento subjetivo, habíamos dicho que las capacidades adquisitivas son distintas, y los porcentajes de cálculo del anticipo afectan gravemente el principio de igualdad. Para Shomolders:

[...] la igualdad significa también que el impuesto guarde en lo posible relación con la capacidad económica, que va creciendo en mayor proporción de lo que aumenta la renta absoluta (o el patrimonio), lo que requeriría que se gravara más las rentas de propiedad que las de trabajo, mediante impuestos complementarios sobre el patrimonio y el capital⁷⁵.

De lo expuesto por el aludido autor, es preciso hacer énfasis que las atribuciones legales para el cálculo del anticipo deben ser congruentes con el impuesto a la renta. En ese sentido y a fin de concluir esta parte, considero que esta obligación accesoria que

⁷³ Günter Schmolder, *Teoría General del Impuesto*, (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962), 85.

⁷⁴ *Ibíd.*, 42.

⁷⁵ *Ibíd.*, 45.

estudiamos tiene que prever una base coherente con el impuesto principal, identificando cuantitativamente y cualitativamente en sus tarifas la aplicación más justa.

3.1.2. En relación a la materia imponible

Propiamente la vía de desarticulación que nos referíamos al principio de este aparatado tiene que ver con la materia gravable y la forma errónea que se encuentra instituida en el cálculo del anticipo. Este elemento constitutivo del impuesto, no debe ser estructurado arbitrariamente, sino que debe aplicarse en razón de los principios y proporciones de la técnica adecuada del tributo.

La riqueza a afectarse por el impuesto deberá ser la misma considerada para efectuar el cálculo de su anticipación en el pago, sea actual o futura la posesión que tenga el sujeto destinatario del impuesto. En ese sentido, Pérez de Ayala al analizar las características de la materia imponible, explica que:

[...] si el impuesto se establece sobre unos determinados recursos con el fin de gravar por parte de ellos a su actual o futuro beneficiario [...] está claro que la única base lógica para determinar en función de ella cuál ha de ser la cuantía correcta del gravamen, estará constituida por el valor de los propios recursos sometidos a este último⁷⁶.

La realidad concreta constituida en materia de imposición a efecto del impuesto a la renta, afectará únicamente a la manifestación de renta, esta estimación objetiva es delimitada en nuestra ley como de carácter global, es decir “que somete a *un solo y mismo* impuesto a todas las materias imponibles que se pueden reducir o pertenecen a la misma categoría conceptual”⁷⁷.

Asimismo, atendiendo las disposiciones vigentes, la base imponible del impuesto a la renta está integrada: “por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”⁷⁸.

No obstante lo anterior, no sólo existe en la ley, la estimación ordinaria sino que también considera la posibilidad de que conste una estimación de la base *indiciaria o presunta*. Así, la Administración Tributaria establecerá presuntivamente la base: “Cuando las rentas se determinen presuntivamente, **se entenderá que constituyen la**

⁷⁶ Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 41.

⁷⁷ *Ibíd.*, 42.

⁷⁸ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen tributario Interno*, artículo 16.

base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a **ninguna deducción** para el cálculo del impuesto. Esta norma no afecta al derecho de los trabajadores por concepto de su participación en las utilidades⁷⁹.

De esta manera para nuestro ordenamiento la base imponible del impuesto está establecida tomando algunas consideraciones que pueden ser presuntivas, directas y otras no reales. En efecto, las normas que tratan la base del impuesto, emplean la técnica adecuada para gravar aquellas ganancias que se consideren riqueza inmediata y mediata en el tiempo y que para efectos de su justa configuración se realiza un proceso de depuración que alcanza la capacidad de pago del contribuyente.

No es esta la línea la que ha perseguido el legislador, cuando estableció la estructura de la base del anticipo, por el contrario continúa con una técnica desarticulada con la obligación principal. En el anticipo se pierde toda perspectiva de encontrar con minuciosidad y casuismo la coherencia en el tratamiento de la base.

Sucede que los preceptos de la normativa que analizamos consideran en el caso de personas naturales, sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades que tienen contratos de hidrocarburos e instituciones financieras, que la afectación tanto en el impuesto como en el anticipo es únicamente sobre ingresos gravables. En este grupo de contribuyentes la base del anticipo obedece acertadamente la técnica jurídica empleada por la del impuesto en relación al objeto gravable.

Por otro lado, considerando como fundamento principal la problemática descrita en relación a la base del anticipo, la ley tiene un método diferente para el régimen cuantitativo del impuesto. En ese contexto, la ley fiscal ha establecido que, en el caso de personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades en general, el impuesto afecta varias categorías de rendimientos, pero en el anticipo esa afectación recae sobre el patrimonio total, el total costos y gastos deducibles, el activo total y el total de ingresos gravables.

Pero el caso es que toda certeza jurídica que debe presentar la ley se abate por la configuración de la base imponible del anticipo. De aquí, que bien ha resaltado el autor Calvo Ortega las consecuencias relativas de la base imponible al decir:

Tiene que recoger con la máxima fidelidad la capacidad económica [...] tiene que ser neutral y no puede aumentar ni reducir la capacidad económica [...] –La exigencia de

⁷⁹ *Ibíd.*, artículo 18. (El énfasis es añadido)

fidelidad a que nos referimos condiciona la elección de técnicas y datos para determinar la base con un margen muy escaso de opciones. Así, un impuesto sobre la renta en su configuración actual atenderá a la diferencia entre ingresos y gastos vinculados a aquellos con un grado de necesidad suficiente.⁸⁰

Podemos expresar que, lo que representa la determinación del anticipo lesiona también el principio de justicia tributaria, por tomar en cuenta técnicas y objetos imposables distintos al de la renta, o sea, al patrimonio y los activos, a causa de que estos no generarán renta, sino que necesitan de un periodo de tiempo para generarla y para que opere un impuesto sobre ellos, y por tanto sea exigible legalmente.

El autor Schomölders destaca entre sus comentarios de los principios tributarios económicos que:

[...] la verdadera fuente del impuesto ha de ser la renta y no el patrimonio. La desgravación fiscal del patrimonio y del capital, la repulsa cualquier impuesto que grave efectivamente el capital o el patrimonio es... un principio general e importantísimo de la moderna teoría del impuesto y una consecuencia de la función del capital desempeña en la economía, particularmente en la producción⁸¹.

La determinación de la base imponible vía renta tiene que reflejar las diversas magnitudes establecidas en la ley fiscal que incorpora utilidades, beneficios de patentes, utilidades por enajenación de bienes, rendimientos financieros, rentas provenientes del exterior, ingresos originados en actividades empresariales, actividades laborales o profesionales, regalías, herencias, legados⁸².

Esta estimación en la base del impuesto y la consideración de sus magnitudes debería aplicarse estrictamente igual a la base del anticipo. Sin embargo, como lo hemos mencionado el anticipo considera un régimen híbrido al tener en cuenta la base vía renta, vía patrimonial, activos, costos y gastos; no siendo este último aceptable ni como procedimiento subsidiario para la aplicación del impuesto principal.

En esa línea de razonamiento, Albiñana respecto a la pluralidad de bases imposables ante un mismo hecho imponible sostiene:

Es sabido que pocos son los impuestos que por razones cautelares o por ineludibles exigencias de su exacción, no establecen más de un método o régimen para la determinación/ estimación de su base imponible. Los Impuestos sobre sociedades o de las Personas Físicas [...] establecen con prioridad la determinación directa de bases [...]

⁸⁰ Rafael Calvo Ortega, "Cuantificación de la Obligación Tributaria", 187.

⁸¹ Schomölder, *Teoría General del Impuesto*, 44.

⁸² Véase Anexo 3, dónde se realiza un detalle esquematizado de los rendimientos que afecta el impuesto a la renta y de aquel objeto del anticipo.

pero admiten otras (totales o parciales) por estimación objetiva, por diferencias patrimoniales y consumos o salidas a lo largo del respectivo período tributario. [...] ha de preguntarse si es ortodoxo que unos mismos hechos imposables puedan para sostener hasta tres bases imposables calculadas por regímenes distintos⁸³.

La polivalencia de las versiones en renta maneja una posibilidad en el impuesto para determinar su base, mientras que el anticipo nace un tanto heterodoxo por considerar distinta materia gravable en la forma de emplear los métodos de cálculo. Siendo este último el elemento que fija la naturaleza de la figura imponible, comprobando una desarticulación evidente.

Esta falta de conformidad entre las dos bases, no puede ser justificada por la existencia de necesidades tributarias como la recaudación basada en el principio de eficiencia recaudatoria. La base imponible como parte legítima del objeto imponible debe estar obligada al estricto cumplimiento del principio de capacidad contributiva. El autor Rafael Calvo Ortega en ese sentido, advierte de la base liquidable que:

Este concepto no es esencialmente diferente al de base imponible. Si éste mide la capacidad económica del contribuyente, la base liquidable debe hacerlo con mayor fidelidad si está correctamente justificada dentro de una norma tributaria (en definitiva, dentro de un tributo). En resumen, debe ajustarse al principio de capacidad económica y a la progresividad como técnica instrumental del mismo, cuando tal progresividad sea exigida por la ley correspondiente.”⁸⁴

Concluyendo este apartado, se debe indicar que las bases vía afectación patrimonial deberían tener tarifas fijas proporcionales al avalúo, no así la renta que debe ser progresiva. Lo ideal para gravar patrimonio mediante el impuesto a la renta, es considerar para su afectación su potencialidad de dar renta y ahí cuantificar su afectación progresivamente. Es nuestro criterio indicar que el anticipo puede coexistir con una naturaleza mixta siempre y cuando sea coherente con tipos de tarifas acordes al impuesto que va a complementar. Con esta explicación, pasamos al siguiente epígrafe que integrará nuestras ideas justificativas.

⁸³ Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 74.

⁸⁴ Rafael Calvo Ortega, “Cuantificación de la Obligación Tributaria”, 193-4.

3.2. El anticipo como un mecanismo de un impuesto encubierto, confusión de objetos imponibles

Una de las cuestiones más conflictivas que se ha suscitado en torno a la naturaleza del anticipo, es la de, si su creación atiende a la constitucionalidad exigida como ingreso anticipado al Estado por configurarse con un objeto imponible de tipo incierto.

Esta dudosa regulación del anticipo, está básicamente relacionada con la configuración del hecho generador (presupuesto o hipótesis) y la conformación de los diferentes elementos que lo configuran. Contextualizando esta problemática se asume que aun cuando el anticipo es legalmente exigible, su verdadero hecho generador es el uso de patrimonio para percibir rentas, no siendo análogo con el hecho generador del impuesto que complementa, significando en la práctica otro impuesto.

Lo que nos corresponde por ahora, es abordar la forma en que se ha involucrado distintas materias imponibles en las bases de cálculo entre el impuesto y su figura accesoria. En ese sentido, es necesario considerar las nociones del hecho generador y el objeto imponible. La doctrina ha determinado que: “El «hecho imponible legal» es una *hipótesis* delimitada por la Ley que convoca a los *supuestos* (fácticos) que en la realidad puedan darse. Y como tal hipótesis legal define o delimita los «supuestos de hecho» con arreglo a actos o negocios o según categorías o conceptos económicos”⁸⁵.

De manera que se entiende que el hecho imponible es siempre jurídico, y como dice Ferreiro Lapatza:

[...] riqueza gravada, objeto del tributo, solo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica⁸⁶.

Resulta evidente que si el hecho generador es la expresión de una realidad tanto jurídica como económica, la ley debe precisar su cometimiento en tanto las circunstancias se ajusten al objeto principal del gravamen que según Lejeune Valcarcel, debe estar “conectado a la exteriorización de una capacidad contributiva, conexión que

⁸⁵ Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 76.

⁸⁶ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en: Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario y sus fuentes*, (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 51.

normalmente se realiza a través de la definición del elemento material del hecho imponible⁸⁷.

La calificación de los hechos imponibles tiene en realidad una conexión determinante con el objeto imponible, por ello operativamente se considera al objeto imponible como un elemento esencial a la hora de construir un impuesto. Así lo ha señalado el autor Albiñana García al explicar que: “El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo”⁸⁸.

De los conceptos anteriores, se revela que la categoría jurídica en los dos casos es distinta: “Se trata, pues, de dos categorías distintas que cumplen funciones asimismo diversas en el seno de la institución que nos ocupa. El hecho imponible siempre acusará la existencia del correlativo objeto imponible, pues en uno o más hechos imponibles se diversifica o desgrana cada objeto imponible”⁸⁹.

Debe indicarse que, para la configuración práctica del impuesto, concurrirán de todas formas el objeto y el hecho imponible en la medida de que el primero indique una existencia real de la materia imponible, y el supuesto de hecho sea el llamado por la ley para configurar su acción última.

Respecto del hecho generador del impuesto a la renta, el tratadista Luis Omar Fernández indica que: “es indispensable que el hecho generador del impuesto a la renta esté previsto en la ley, ‘además sostiene que’ puede utilizarse distintos elementos para fijarlo, dependiendo de la naturaleza de las rentas objeto de gravamen”⁹⁰.

Por su parte, el autor Fernando Cervera Torrejón hace válidas las consideraciones hechas por la doctrina acerca de la obtención de renta como hecho imponible, a ello cita la noción de Palao:

[...] «obtención de rentas» es esencialmente compleja, pudiéndose decir «que las rentas se obtiene por un sujeto pasivo cuando es imputada a éste con arreglo a las normas del Impuesto» [...] el propio PALAO ahondaba en la explicación de la expresión «obtención» y se refería tanto al supuesto «atribución de rendimientos» como al de

⁸⁷ Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta*, 190.

⁸⁸ Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 76.

⁸⁹ *Ibíd.*, 77.

⁹⁰ Luis Omar Fernández, “El impuesto a la renta”, en: Vicente O. Díaz, *Política y economía tributaria*, (Buenos Aires: AR Astrea, 2004), 22.

«régimen de transparencia», como algunos de los supuestos de «obtención de rentas» contemplados en la regulación del Impuesto⁹¹.

Como se puede apreciar de lo comentado por el autor, el supuesto específico en el impuesto a la renta es la obtención de rendimientos, y simultáneamente se articularán a este hecho los supuestos específicos considerados dentro de la diversificación de rentas establecidas en nuestra normativa.

En lo referente a los factores que debe cumplir el hecho imponible, el autor Albiñana García considera que es necesario considerar el período de imposición, el elemento espacial, el devengo del impuesto, además dice que: “Constituirá el hecho imponible [...] la obtención de renta por el sujeto pasivo. No obstante algún factor o elementos más ha de existir para que el hecho imponible, cumpla su esencial función, cual es la de generar la correspondiente obligación por este Impuesto”⁹². Cabe decir que el período de cumplimiento de una obligación condiciona la imposición de cualquier obtención de rendimientos de las explotaciones económicas o circunstancias dadas por la ley.

Esta situación en el orden jurídico, no ha logrado una definición concreta del hecho generador del impuesto a la renta. Es así que el artículo 1 de la ley fiscal recoge el objeto del impuesto y señala que lo es respecto a un “*Impuesto a la Renta Global*” que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.

Es prudente advertir que la ley no ha recogido con claridad el presupuesto de hecho del impuesto a la renta, además con una dedicación inconclusa ha establecido un presupuesto que no está elaborado exactamente como la teoría exige. La falta de descripción de algunos componentes para considerar su existencia en la vida económica y su realización en el mundo jurídico son algunos de los injustificados lineamientos que no hace la ley para delimitarlo. Visiblemente el hecho de este impuesto carece de incidencia, porque su estructura no es completamente clara, no está asistido oportunamente por una hipótesis, un mandato y la determinación de un incumplimiento.

⁹¹ Fernando Cervera Torrejón, “Hecho imponible”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, (Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995), 81.

⁹² Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 272.

Si es una forma abstracta la que el legislador intento rescatar en el impuesto, tiene un contenido muy trivial para lograr un alcance más óptimo sobre sus consecuencias jurídicas. La configuración del hecho generador es muy compleja y la ley se queda corta, se debe tomar más precisión y desentrañar todas aquellas circunstancias como la existencia de bienes, la conexión con un sujeto, o con un negocio jurídico, así se logrará una interpretación y aplicación en conjunto mucho más clara.

En referencia al objeto imponible del impuesto a la renta, Pérez de Ayala recoge una interesante perspectiva de Einaudi, acerca del concepto material de renta a efectos fiscales: “La renta es *el valor de los recursos económicos que entran en la economía de un sujeto a la largo de un año y de los que éste puede disponer, si quiere, para el consumo o para la inversión, sin perder su capacidad económica inicial a lo largo del año.*”⁹³

Siguiendo lo enseñado por el mismo autor, debe anotarse que la renta puede estar constituida por varias categorías; expone que la renta:

[...] del sujeto en el año el valor de todos los recursos de los que él puede disponer, pero que proceden de una fuente estable. [...] Otras rentas irregulares. ... Incrementos de patrimonio. [...] El sujeto puede aumentar su patrimonio ahorrando parte de sus rentas regulares. Este incremento forma parte de las rentas regulares. De los que hablamos ahora es de otros incrementos de patrimonio, derivados de orígenes o causas diferentes del ahorro de una renta regular u ordinaria. [...] renta es la riqueza que disfruta el contribuyente de un modo efectivo, en un intervalo dado de tiempo, consumiéndola (teoría de la renta gastada o consumida)⁹⁴.

Reforzando dicho razonamiento Albiñana García sostiene que el objeto imponible del tributo: “se equipara a la renta y ésta, a su vez, es la totalidad de los rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados [...] de acuerdo con lo prevenido en la Ley”⁹⁵.

Como hemos visto la renta puede ser afectada a través de algunas modalidades, a pesar de ello: “se considera que solamente deben someterse a un Impuesto sobre la renta todos los recursos que un sujeto obtiene a lo largo de un período con las características de periodicidad, de frecuencia regular, porque proceden de fuentes o actividades productivas estables”⁹⁶. Si bien es cierto, el impuesto debe gravar únicamente las rentas

⁹³ Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos* 66.

⁹⁴ *Ibíd.*, 67.

⁹⁵ Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 270.

⁹⁶ *Ibíd.*, 69.

que considere la ley y no afectar mediante figuras complementarias objetos distintos a ellas.

Hay, como se puede apreciar, elementos distintos en los contenidos del hecho y objeto imponible del anticipo, en tal sentido las diferencias como veremos comparativamente son sustanciales. La afectación en el impuesto es sobre rentas e ingresos de fuente ecuatoriana y obtenidos en el exterior provenientes del capital, del trabajo o de ambas fuentes, no sucede lo mismo en el anticipo ya que este grava patrimonio y activo considerados en su totalidad.

Para dar continuidad a este análisis, recordemos en razón de las aportaciones que hace el tratadista Jorge Leicach la concepción del anticipo y su relación con el hecho imponible:

Los anticipos son obligaciones tributarias autónomas de cumplimiento independiente, que tienen su propia individualidad y fecha de vencimiento. Su exigencia reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles y que se basan en una presunción de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores.⁹⁷

En función de esta consideración, resulta que en nuestro régimen la exigibilidad del anticipo efectivamente viene dada según la presunción de la continuidad de una actividad económica o independiente; en virtud del artículo 41 número 2 de la ley del ramo se ha establecido que personas naturales y sociedades: “deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior”⁹⁸. Llegando a este punto, lo que nos ocupa es revisar si el hecho que conforma la materia imponible del anticipo está articulado al impuesto principal. El tratadista Collado Yurrita explica acertadamente que:

Naturalmente, en la medida en que a lo largo del período impositivo han surgido, a cargo del contribuyente, unas obligaciones pecuniarias de anticipación del impuesto, cuando al final de aquél se haya realizado el hecho imponible, de éste surgirá una obligación tributaria por la cantidad que falta para que el sujeto pasivo cumpla con el tributo, con su deber de realizar una atribución patrimonial a favor de la Hacienda Pública que se corresponda con su capacidad económica⁹⁹.

⁹⁷ Jorge Leicach, “El pago”, en: Mario Volman, dir., *Régimen Tributario*, (Buenos Aires: FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005), 263.

⁹⁸ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen tributario Interno*, artículo 41, núm. 2.

⁹⁹ Collado Yurrita, “Retenciones y otros pagos a cuenta”, 1373.

En efecto, el proceso de cálculo del anticipo ha vinculado según disposición legal la configuración del hecho imponible a partir de la tenencia de patrimonio y activos, considerados en su totalidad. Cabe decir que el hecho imponible debe ser distinguido como característico de la legitimidad de su abstracción: “[...] el hecho imponible no sólo ha actuado como presupuesto generador de la legitimidad constitucional de los ingresos a título de tributo, sino también como presupuesto generador de ingresos a título de tributo, sino también como presupuesto generador de obligaciones de entregar sumas de dinero”¹⁰⁰.

Como resultado de las circunstancias erróneas que considera la ley, al configurarlo, afirmaremos que se está instituyendo el hecho imponible de otro impuesto respecto del patrimonio; en esa línea se debe aclarar que el impuesto al patrimonio considera como hecho según Albiñana a: “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto”¹⁰¹. Aquí el anticipo, en lugar de gravar al patrimonio neto como lo describe el autor, grava el total, siendo un elemento con características aún más confiscatorias, por no considerar la deducción de los gravámenes y deudas que lo estén afectando.

Debido a esto, la situación actual del anticipo es controversial frente a las teorías y principios que sostienen la progresividad y equidad del régimen tributario. Las circunstancias en el régimen, se materializan a través de la equidad cuando el objetivo de la recaudación respeta la derivación de la justicia tributaria. La tributación tiene que reparar las diferencias de las riquezas que existen en una sociedad, asignando criterios de progresividad.

Las distinciones para llegar a la determinación de un monto de dinero a pagarse por adelantado a favor de un impuesto, debe ser un hecho que cumpla con la concordancia, precisión y seriedad que exige todo hecho revelador de una disposición económica, a fin de que sus proporciones sean obligatoriamente equitativas.

Estimamos que para lo que hoy interesa, la ley debe tener certeza y armonía para preestablecer la variante de estar gravando renta vía patrimonial. Estas técnicas de recaudación resultan muy poco estudiadas por el legislador para determinar como fin gravar rendimientos que provengan del patrimonio o activos. El impuesto y el anticipo

¹⁰⁰ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 173.

¹⁰¹ Albiñana García, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 337.

son obligaciones complementarias con distintos objetos, constituidas como determinantes de afectación de la equidad y coordinación en el régimen.

A propósito de la consecución del hecho imponible en el tiempo, el tratadista Lejeune se ha referido a que: [...] esta función no es sólo privativa de los impuestos sobre la renta, sino también de todos aquellos otros que gravando objetos distintos (propiedad, posesión, tenencia) tienden sus hechos imponibles a reproducirse en el tiempo¹⁰². Más adelante revisaremos estos tópicos de las posibilidades de afectar el patrimonio a través del impuesto a la renta con los factores de temporalidad.

Por lo que sigue, hemos venido observando que el objeto imponible del anticipo corresponde a la afectación de materias imponibles como el patrimonio, activo, ingresos, costos y gastos. Precizando una concepción del aspecto patrimonial Alejandro Menéndez citando a Federico de Castro indica: “«la primera nota patrimonial es la posible valoración económica o estimación dineraria de los bienes y deudas (activo y pasivo) que forman su contenido»¹⁰³.

De hecho la existencia y tenencia del total de los elementos patrimoniales corresponde a uno de los objetos imponibles afectos por el anticipo, en ese sentido, Pérez de Ayala ha dicho: “hay impuestos que gravan *todo el conjunto* de elementos patrimoniales que integran el patrimonio en sentido estricto”¹⁰⁴. En tal sentido no estamos lejos de la presencia de un impuesto patrimonial encubierto en una figura impositiva complementaria que es el anticipo.

No se trata a mi juicio de un sistema de anticipación complementario, sino de otro impuesto en sentido estricto. Porque no corresponde a un pago anticipado que grava correctamente la renta potencial que procede del patrimonio productivo de un sujeto, sino de la afectación directa y errónea al patrimonio y activo total. En esa línea, se ha expresado el autor Pérez de Ayala cuando menciona que técnicamente se delimita al patrimonio según la materia o la fuente de afectación: “para calificar si no estamos ante un impuesto patrimonial complementario de la imposición sobre la renta, sino ante

¹⁰² Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 120.

¹⁰³ Alejandro Menéndez Moreno, “Naturaleza y Objeto del Impuesto”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, (Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995), 1457.

¹⁰⁴ Pérez de Ayala, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 150.

un impuesto confiscatorio o «leva de capitales» bastará comprobar que la fuente con cargo a la cual se paga aquél es el propio patrimonio”¹⁰⁵.

En el marco de la cita anterior, como consecuencia de la defectuosa regulación del anticipo estamos precisamente ante un impuesto encubierto, porque las fuentes del gravamen son precisamente la tenencia de patrimonio y no los rendimientos productivos de esa tenencia. De tal suerte las teorías del tributo tradicionalmente aceptadas, estarían siendo cuestionadas por aquella relación inusual de los objetos. Para reforzar dicho razonamiento el autor Lejeune Valcarcel nos explica que:

Habría que preguntarse también los efectos del hecho imponible respecto de la atribución patrimonial que supone el ingreso anticipado y por las funciones que, habiendo ingresos anticipados, tienen o puede tener el acto de liquidación. Pues bien, el fenómeno de la anticipación de ingresos quizá venga a constituir en el futuro, habida cuenta de su generalización, uno más de los motivos para profundizar en una reformulación de la teoría del tributo¹⁰⁶.

Siguiendo el comentario del autor, la re-formulación de la teoría del tributo nos llevaría a una construcción doctrinal híbrida para poder considerar en figuras impositivas complementarias objetos imposables distintos al principal.

De acuerdo con mi punto de vista, este cambio heterodoxo que realiza el legislador no puede aislarse de las más esenciales bases de la técnica fiscal, ni justificar su errónea configuración en la eficiencia de la recaudación, su excepcionalidad debe ajustarse a que sus elementos para su aplicación sean legítimos.

No es adecuada la estructura que tiene actualmente el anticipo, precisamente porque el gravamen sobre la renta no podrá ser compatible con la afectación directa del patrimonio y activo total del contribuyente. Tal como ha detallado acertadamente Pérez de Ayala:

Es evidente que este argumento sólo puede admitirse para justificar un Impuesto sobre el Patrimonio cuando con él se tratan de gravar, asimismo, activos fijos, generadores de rentas del capital propiamente dichas, o de consumo o disfrute (que proporcionan una renta en especie a través de los servicios y satisfacciones que proporcionan. [...] no puede gravar activos empresariales de naturaleza circulante, puesto que la renta que los mismos generan no es una renta pura de capital ni es una renta de propiedad, sino una renta mixta, de explotación económica¹⁰⁷.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, 153

¹⁰⁶ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 117.

¹⁰⁷ Pérez de Ayala, *Explicación de la Técnica de los impuestos*, 157.

Es evidente entonces, que los activos totales que están considerados como materia imponible del anticipo, no son técnicamente los mejores indicadores para reflejar una articulada imposición complementaria. Se diría pues que, aquel compendio considerado por el artículo 41 numeral 2 literal b) de la ley sobre el pago del anticipo del impuesto a la renta, supone la novedad de gravar activos totales que no están efectivizados en ganancias periódicas, ni tampoco en ganancias de capital, de ahí que no son activos que han generado renta y surgen razones para llamar al anticipo impuesto encubierto.

Con lo expuesto, podemos decir que los objetos y hechos imponibles distan mucho de ser semejantes y complementarios, de esta forma es inadmisibles aceptar tal confusión. En ese sentido considero oportuno completar esta parte, con la exposición de algunas teorías relacionadas con la correcta complementación y la afectación de patrimonio y activos en renta en casos extraordinarios.

A lo largo de los planteamientos realizados, hemos elegido a la rentas irregulares como la materia imponible que puede estar soportada en el impuesto a la renta a concepto de patrimonio, para ejemplificar tal consideración el tratadista Pérez de Ayala explica que:

[...] propugna gravar el incremento de patrimonio en cuanto denota «un poder económico», «unos derechos de utilización de los recursos escasos», «poder» y «derechos», que se tienen desde el momento en que se verifica la «acreción» o el acrecentamiento, y no en el posterior, en que se realiza mediante enajenación del activo incrementado de valor, o se pone de manifiesto mediante su reconocimiento en cuentas¹⁰⁸.

En razón del anticipo, esta apreciación debe entenderse como el vértice para gravar a través de renta al patrimonio, por esta razón toda utilización de patrimonio que genere una ganancia o utilidad como resultado imputable a la acreción que tiene el patrimonio es el mejor indicador que corresponde a materia imponible de renta.

Pues bien, la forma adecuada de completar la imposición sobre renta, tiene según Pérez de Ayala algunos lineamientos:

Una tributación justa sobre la renta, debe tener en cuenta el *origen* de donde la renta procede; debe discriminar las diversas clases de rendimientos de un sujeto según la *fente* de donde se obtienen aquéllos: como quiera que una de las fuentes de renta es el patrimonio, se entiende, por razones éticas, que sus rendimientos deben ser gravados de

¹⁰⁸ Pérez de Ayala, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 73.

una manera especial; se justifica, así, un Impuesto sobre el Patrimonio como complementario del de la Renta¹⁰⁹.

Por consiguiente, la limitación de los elementos cuantitativos, materia imponible y articulación supondrá un manejo adecuado de la técnica complementaria para poder gravar los rendimientos que proceden del patrimonio de un contribuyente. En referencia a los elementos necesarios para la obtención de rendimientos a través de patrimonio, Carlos Palao Taboada enseña: “se consideran afectos cualesquiera elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales”¹¹⁰.

Es conveniente recalcar que el legislador tendrá que delimitar los criterios de afectación en el anticipo, porque tampoco tiene sentido aplicar el anticipo a elementos tomados arbitrariamente, sin previo análisis jurídico contable. Un ejemplo de aquello es que con el anticipo se está afectando los activos circulantes de una empresa, esto desincentiva la inversión y el nivel de la actividad empresarial.

Sobre esta idea, el tratadista Pérez de Ayala es insistente con el criterio que se debe dejar de lado esta afectación: “Naturalmente, también aquí el argumento es válido si se aplica sólo a bienes productivos de activo fijo no afectos a actividades empresariales, y desde luego no es correcto el argumento cuando se refiere a un posible impuesto sobre los activos patrimoniales, fijos, o circulantes, de las empresas”¹¹¹.

La determinación técnica es uno de los problemas que presenta el anticipo y deberá considerarse las contrariedades con los distintos principios en aras de evitar dificultades a las empresas como la descapitalización. Fijar este tipo de diferencias sustanciales, evidencia que materias como el patrimonio y los activos deberían estar gravados por un impuesto patrimonial y no en el de renta.

Que en efecto, la ley puede estar instituyendo otro impuesto con el anticipo y que para efectos conceptuales es un desconcierto con el régimen por suponer la entrega de una cantidad de dinero a concepto de una variedad de materias imponibles exigibles legalmente a título del impuesto de renta.

¹⁰⁹ *Ibíd.* 152.

¹¹⁰ Carlos Palao Taboada, “Elementos patrimoniales afectos”, en: Eugenio Simón Acosta, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, (Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995), 100.

¹¹¹ Pérez de Ayala, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 159.

En todo caso, esta apreciación tiene relación con los efectos confiscatorios que podría ocasionar esta figura, si el anticipo hace relación a un impuesto periódico y el Estado debe procurar ingresos anticipados, debe ajustar estas valoraciones respecto de los preceptos, limitaciones y principios que rigen el régimen tributario. En ese sentido Violeta Ruiz Almendra afirma que:

[...] la exigencia de equidad en el reparto de cargas públicas no es solo un elemento para justificar el impuesto en concreto sino también un requisito de funcionamiento [...] la adecuada relación entre ingresos –habría de incluirse principalmente a los impuestos- y gastos públicos, la aplicación efectiva de la justicia en ambas vertientes y su percepción por los ciudadanos, es seguramente la única vía segura hacia una mayor aceptación del sistema tributario.¹¹²

En fin, la operatividad en el cálculo del anticipo se desarticula totalmente del objeto imponible principal del impuesto a la renta que viene determinado con sus elementos según las teorías y técnicas tradicionales del tributo. Seguidamente a este apartado realizaremos una evaluación de la imposición interna y el anticipo.

3.3. Problemas de doble imposición interna

Todo lo dicho hasta ahora, explica porque se ha creado mediante el anticipo a un nuevo impuesto ingeniosamente oculto en otro nombre. De acuerdo a la confusión de objetos imponibles es un verdadero tributo distinto al de renta, de todo esto se desprenden varias dificultades, una de ellas corresponde a que la materia imponible ya está afectada en otros impuestos. Resulta oportuno para este análisis recurrir a algunas teorías acerca de la doble imposición y sus más elementales conceptos básicos.

Es preciso resaltar inicialmente el criterio del autor César Montaña Galarza quien realiza una acertada precisión al decir: “la doble imposición como un fenómeno de naturaleza fiscal, que puede tener varias connotaciones y manifestaciones, según se trate de su presencia con rasgos económicos o jurídicos, de derecho interno o internacional”¹¹³. Cabe agregar que el debate doctrinal sobre doble imposición se ha dedicado más a abordar el campo internacional, y este estudio de la imposición simultánea en el ámbito nacional resulta ser muy limitado.

¹¹² Violeta Ruiz Almendra, citada por José Vicente Troya en: *El destino de las contribuciones al gasto público*, (Guayaquil: Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil, s.f.), 251-2.

¹¹³ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, (Ecuador: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006), 117-18.

De acuerdo a lo que tradicionalmente defiende la doctrina como doble imposición internacional, el autor José Manuel Calderón Carrero sostiene que: “Los elementos indispensables para poder apreciar la concurrencia de doble imposición internacional en sentido estricto vienen dados, pues, por la identidad de sujeto pasivo, de objeto imponible, de título impositivo y temporal, sumados a la diversidad de sujetos activos en las relaciones jurídico-tributarias”¹¹⁴.

A partir de estos elementos podremos identificar la existencia o no del elemento racionalizador en los factores de imposición interna. Como hemos visto la deficiencia técnica en la estructuración del anticipo compromete las condiciones en las que el régimen se subyace heterogéneo y presenta características imponibles que difícilmente son conexas entre los impuestos. Además, el tratadista Juan López Martínez, enseña:

El fenómeno de la doble o pluri imposición se produce cuando, sobre una misma manifestación de riqueza, inciden varias figuras tributarias, con independencia que éstas vengan impuestas por el mismo ente con poder normativo en materia tributaria, por entes pertenecientes a distintos Estados, o por diversos entes con poder tributario dentro de un mismo Estado¹¹⁵.

A propósito de la convivencia de gravámenes sobre la misma materia imponible y sobre el mismo sujeto en un período determinado, ha resultado como aquella situación que reprime a los contribuyentes en una grave afectación de sus derechos, de garantías de un régimen congruente ausente de legitimidad y exigibilidad de justas cargas tributarias.

En ese orden de ideas, cabe distinguir la apreciación de López Martínez cuando indica: “La doble imposición será en consecuencia aquél fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible”¹¹⁶. Significa entonces, que el legislador desarticula diferentes hechos de diversos tributos, instituyendo la duplicidad del aspecto material del tributo entre impuestos y figuras impositivas.

¹¹⁴ José Manuel Calderón Carrero, “La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su eliminación, en: Fernando Serrado Antón, dir., *Fiscalidad Internacional*, (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 325.

¹¹⁵ Juan López Martínez, “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: Un problema de reparto de poder tributario”, en: José Sánchez, coord., *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, (Granada: Editorial COMARES, S.L., 2000), 440.

¹¹⁶ *Ibíd.*, 442.

Es necesario advertir, que no existe colisión entre los derechos de cobro de cada administración tributaria, no es un debate sobre qué norma aplicar, el núcleo de esta problemática es esencialmente que existen normas que se aplican sin más, donde hay varias imposiciones sobre lo mismo, determinando efectos de orden económico. Entonces, se produce doble imposición interna cada vez que hay imposición múltiple desde las mismas partidas de un ingreso económico.

Después de las consideraciones anteriores, y para continuar con los criterios que determinan si estamos ante una doble imposición interna en relación a la regulación del anticipo, Calderón Carrero explica:

[...] los dos sujetos activos poseen poder tributario y personalidad jurídica independiente a nivel internacional con lo cual hipotética yuxtaposición de sus gravámenes originaría doble imposición internacional [...] constituye un requisito ineludible para la existencia de este fenómeno que cada uno de los sujetos activos de la imposición ostente poder tributario autónomo e independiente a nivel internacional¹¹⁷.

Los supuestos de doble imposición en el terreno nacional vienen dados por la habilitación legal del accionar de los sujetos activos, la regulación que establece el legislador y los gobiernos autónomos descentralizados cuando crean tributos, y obligatoriamente atribuyen a diversos entes las facultades impositivas para administrarlos. Por lo tanto, la concurrencia de la facultad de exigir un tributo de una y otra administración con similares elementos impositivos que conformarán el fenómeno de la doble imposición interna.

Además otro elemento a considerarse es la identidad subjetiva para configurar la doble imposición. En ese sentido, Calderón Carrero considerando el método de imputación sobre un contribuyente sostiene que:

[...] para dilucidar la apreciación de este requisito no se trata tanto de fijarse en quién realiza las prestaciones tributarias materiales y formales [...] de los impuestos, sino de analizar si las leyes fiscales que regulan los impuestos yuxtapuestos imponen sobre la misma persona la carga tributaria del hecho imponible.

Más adelante, se realizará un ejercicio de comparación entre el anticipo y otros impuestos, considerando el análisis e identificación que se debe lograr según el autor.

¹¹⁷ Calderón Carrero, “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, 327.

Para lograr una identidad absoluta la doble imposición interna deberá considerar la materia sustancial del tributo, que en todo caso deberá tener una naturaleza idéntica. López Martínez indica que:

En consecuencia, no basta con el análisis aislado del hecho generador de los tributos, sino que el «método para obtener alguna conclusión debe consistir en analizar la congruencia o incongruencia entre el presupuesto de hecho definido en la ley para cada tributo, y la base imponible definida en la ley para cada hecho imponible¹¹⁸.

Antes habíamos señalado que la confusión de los objetos imposables en la base de cálculo del anticipo presenta varios elementos incongruentes con el propio impuesto a la renta, ahora este objeto material de la base resulta controversial porque su naturaleza es coincidente con los elementos materiales considerados en algunos impuestos locales. Nos interesa también analizar el tema de la temporalidad en la que son exigibles, al mismo tiempo, impuestos con las características que describimos.

Para proseguir nuestro análisis, describiremos la situación actual en nuestro régimen, para lo cual revisaremos: “La concurrencia total o parcial de tales elementos dispuestos en las órbitas subjetivas, objetiva o espacial del hecho imponible del tributo aplicado a la renta o al patrimonio, definirá si el fenómeno causa un doble gravamen jurídico, un doble gravamen económico”¹¹⁹. Los rasgos económicos o jurídicos que presenta el anticipo difieren del observado en otras figuras impositivas que coinciden en algunos elementos constitutivos del tributo.

En un contexto más amplio, el tratadista Montaña Galarza indica que: “la correcta calificación y existencia del sujeto pasivo víctima de la pretensión de dos soberanías fiscales o más es decisiva para diferenciar la doble imposición jurídica de otras figuras parecidas como la doble imposición económica”¹²⁰.

Partiendo de esta idea, es interesante examinar los términos diferenciadores entre la doble imposición jurídica y económica que han sido desarrollados por la doctrina. En efecto para alcanzar una conclusión acertada deberemos tomar varias hipótesis concurrentes para llegar a determinar si se presentan estos fenómenos en el anticipo.

¹¹⁸ López Martínez, “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: Un problema de reparto de poder tributario”, 440.

¹¹⁹ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 118.

¹²⁰ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 114.

Por una parte, para precisar si la doble imposición económica es un fenómeno que sigilosamente se presenta en el anticipo, partamos de la concepción que se tiene de esta figura; así R. Cross autor citado por César Montaña menciona:

[...] se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídica tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes. Agrega que en esta figura se puede percibir la concurrencia de los siguientes elementos: identidad de fuente impositiva, identidad o similitud de impuestos y heterogeneidad de sujetos pasivos.¹²¹

Habría que referirse en este punto, a aquellos mecanismos que atenúan la doble imposición, en nuestra legislación respecto al manejo del impuesto a la renta se presenta en algunos casos el método de la exoneración en la carga tributaria lo que ha permitido restar este fenómeno. Sin embargo, en el manejo del anticipo nos falta remitirnos a un análisis partícipe de algunas hipótesis. Tomemos como guía la consideración legal establecida en los artículos 14 y 15 del Reglamento de la ley fiscal, de aquellas exenciones del impuesto a la renta en el caso de dividendos distribuidos a favor de sociedades y personas naturales.

Pues bien sirve de mucho ejemplificar el caso controversial que rodea al anticipo remitiéndonos al caso de la regulación de dividendos. En el caso de que una empresa (Z) reparta dividendos a una persona natural obligada a llevar contabilidad (A) y a una sociedad vinculada (B), estos rubros para A y B estarán exentos del pago del impuesto a la renta, atenuando la figura de la doble imposición económica en el impuesto. Pero, ¿qué pasa si la misma sociedad (B) y la persona natural (A) objeto de esta exoneración son obligadas al pago del anticipo del impuesto a la renta?

La exoneración es al dividendo no al contribuyente como tal; con ello, la situación a presentarse en el caso del anticipo es la siguiente, el dividendo fue liberado de causar impuesto a la renta, ese mismo dividendo fluye al patrimonio de A y B, estos sujetos son alcanzados por el anticipo del impuesto a la renta sobre los ingresos restantes, pues bien, en los dos casos la base de cálculo del anticipo será sobre el 0.2 % del patrimonio. Entonces tenemos a un dividendo acumulado en el patrimonio de cada contribuyente, afectado en un primer momento por el Impuesto a la Renta cuando la utilidad contable de la sociedad (Z) que los distribuyó lo canceló, y en segundo

¹²¹ *Ibíd.*, 119.

momento cuando el mismo dividendo que migró al patrimonio de los contribuyentes (A y B) que lo percibieron, fue afectado por el Anticipo del Impuesto a la Renta.

Como vemos, el anticipo por estar afectando patrimonio y activo total, incurre parcialmente en el fenómeno de la doble imposición económica. En los dos casos se grava bajo figuras impositivas similares: impuesto y “anticipo”, la misma materia imponible sobre distintos contribuyentes, en los mismos periodos. No obstante este fenómeno no logra configurarse completamente en el sistema de anticipación analizado debido a que presenta la particularidad de que en el caso del ejemplo de los dividendos solo la Administración Central (SRI) reclama la potestad impositiva; en el caso de activos intangibles e ingresos provenientes de un contrato mercantil puede darse el conflicto de titulares del poder tributario que reclaman su potestad impositiva.

Ahora bien, la doble imposición jurídica ha sido definida por la Organización para la Corporación y el Desarrollo Económico como: “[...] *el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo*”¹²². Notemos entonces que este fenómeno presenta la concurrencia de potestades tributarias, y que exige para su configuración el elemento de presentarse con identidad subjetiva, característica que distingue a esta doble imposición jurídica de la económica.

En el anticipo se dan las notas típicas de la doble imposición jurídica, esto en razón de que presenta problemas de doble imposición respecto de algunos impuestos locales. La presencia de elementos como la imposición concurrente de figuras impositivas sobre un mismo sujeto con dos sujetos activos que reclaman la imposición de una misma materia imponible, en el mismo periodo de tiempo, son elementos determinantes para afirmar que más que una doble imposición económica, de la relación entre el anticipo con otros impuestos locales, existe doble imposición jurídica interna.

A partir de este análisis previo, hilando fino estimaremos las principales coincidencias entre el anticipo y el impuesto predial, impuesto sobre los vehículos, impuesto a la patente municipal, impuesto al 1.5 por mil de los activos y el impuesto de alcabala¹²³:

¹²² Organización para el Desarrollo y la Corporación Económica (OCDE), *Modelo de convenio fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Paris, 1997.

¹²³ Véase el Anexo 4, dónde se ha realizado un detalle comparativo del anticipo y los impuestos locales.

3.3.1. Impuesto predial y anticipo

En el anticipo, como lo indicamos, pueden ser sujetos pasivos las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades; estos contribuyentes están obligados al pago del impuesto predial cuando sean propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas y fuera de ellas. La doble imposición juega en este caso una identidad subjetiva.

Respecto a la temporalidad, el impuesto grava durante el curso del respectivo año, en base al catastro del año anterior; de igual forma el periodo gravado en el anticipo corresponde a un pago con cargo al ejercicio fiscal corriente, en relación al ejercicio económico anterior, por tanto tienen identidad en los períodos impositivos.

Revisemos ahora las similitudes entre los objetos imposables. En nuestro régimen el objeto del gravamen del predial urbano consiste en la propiedad del inmueble a cargo de su titular en la zona urbana. Para el impuesto predial rural, el objeto del impuesto es la titularidad y posesión de bienes inmuebles situados fuera de los límites del área urbana, con afectación al valor que cada zona tenga más lo considerado por valor de edificaciones y tierra.

Conviene añadir en este punto, la apreciación del objeto imponible del impuesto predial que menciona Sandra Acevedo: “El impuesto predial unificado toma por objeto imponible una de las manifestaciones clásicas de capacidad contributiva: el patrimonio –expresión jurídica de la riqueza–, entendiendo como la universalidad jurídica que agrupa bienes y derechos (reales y personales) susceptibles de valoración pecuniaria.”¹²⁴

El tipo de patrimonio objeto de este impuesto municipal es según el autor Carlos María López Espadafor: “[...] constituido por la titularidad de riqueza inmobiliaria, [...] debemos decir que tal objeto material aparece constituido por el patrimonio inmobiliario”¹²⁵.

Visto que el objeto material del impuesto está gravando el patrimonio inmobiliario, resulta claro que esa situación se superpone al anticipo del impuesto a la

¹²⁴ Sandra Acevedo Zapata, “Impuesto predial”, en: Julio R. Piza, coord., *Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, (Colombia: Universidad Externado de Colombia, Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A., 2008), 132.

¹²⁵ Carlos María López Espadafor, “La confluencia entre el impuesto sobre bienes inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio, en: José Sánchez (Coord.), *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, (Granada: Editorial COMARES, S.L., 2000), 474.

renta que grava el patrimonio total, siendo el patrimonio inmobiliario parte de esa totalidad que afecta el anticipo.

3.3.2. Impuesto sobre los vehículos y el anticipo

En el caso del impuesto sobre los vehículos, el sujeto activo corresponde a la Municipalidad o el Distrito Metropolitano, y es distinto al sujeto activo del anticipo que en su caso corresponde al Estado (administrado por el Servicio de Rentas Internas). Por otro lado, encontramos que se relaciona a los mismos sujetos pasivos, por lo cual toda persona natural o sociedad propietaria de un vehículo debe tanto el anticipo como el impuesto sobre los vehículos. Hemos visto que el periodo del anticipo es sobre el ejercicio fiscal corriente, de la misma manera el impuesto corresponde a un pago anual.

Ahora bien, si nos detenemos en la comparación de las reglas de determinación de las bases imponibles, uno y otro objeto coinciden. El impuesto sobre los vehículos fija una tarifa para cada avalúo. En ese contexto, el patrimonio total que grave el anticipo, considerará como un indicador de la base de su cálculo al avalúo de los vehículos. Como resultado, estamos frente a la afectación de la misma materia imponible por dos figuras distintas.

Además, es conveniente recalcar que este impuesto sobre los vehículos presenta una situación bastante controversial, porque además de tener doble imposición interna con el anticipo, muestra varios inconvenientes de doble imposición con el impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos motorizados por afectar a vehículos de transporte terrestre de personas o carga, particular o público, cuyo sujeto activo es el Estado administrado por el Servicio de Rentas Internas, de allí que para los autores Montaña y Mogrovejo:

[...] supone un desequilibrio del sistema tributario imperante en el Ecuador, porque como se ha demostrado, resulta que coexisten dos impuesto de la misma naturaleza en cuanto al hecho generador, sujetos pasivos y período de causación, con distintos sujetos activos [...] por la vigencia de dos cargas impositivas que gravan una misma manifestación de riqueza, desde la racionalización sistemática impositiva que debe primar en el país [...]¹²⁶

¹²⁶ César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, y Corporación Editora Nacional, 2014), 188-9.

En esa línea resulta cuestionable la forma en la que se dispone el gravamen de estos tributos y el anticipo del impuesto a la renta. En virtud de esta situación es necesario, se logre una articulación de los objetos imposables establecidos paralelamente con algunos principios que limiten aquellas potestades impositivas, con el fin de coordinar las posibles precisiones de afectación y lograr un sistema impositivo más dinámico y moderno¹²⁷.

3.3.3. Impuesto a la patente municipal y el anticipo

Resulta que los sujetos pasivos del anticipo y del impuesto podrían ser los mismos, por lo cual todo contribuyente que ejerza permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales y que se ubique dentro de esta calificación, que hace la ley para establecer la obligación de adquirir una patente, también estarían obligados a pagar el anticipo.

En relación al periodo impositivo, tanto en el anticipo como en la patente la exigibilidad para el pago es anual. Esta identidad temporal, parte de la precisión muy acertada que realiza el autor Montaña Galarza al mencionar: “hace alusión a la realización del hecho imponible en un mismo período de tiempo, o, lo que es lo mismo, a la yuxtaposición de soberanías fiscales estatales que apuntan a gravar la capacidad económica de un sujeto obligado que tienen o que obtiene en un mismo momento”¹²⁸.

¹²⁷ Un caso aún más controversial sobre la doble imposición interna, es lo que actualmente pasa en Ecuador con el tema del impuesto a la plusvalía sobre la ganancia extraordinaria de bienes inmuebles. Es un capítulo especial de los últimos proyectos de reforma tributaria en el ámbito territorial. Este es un tributo inmobiliario, utilizado desde el siglo XIX en Alemania, y presenta una estructura jurídica establecida como recurso de financiación y gestión de municipios y distritos. Ahora, como fundamento en el trámite legislativo que se discute en el país, de esta propuesta resulta que, el Estado central también es beneficiario. Además podemos identificar el fenómeno de doble imposición interna cuando grava la renta expresada en la ganancia extraordinaria en la transferencia de dominio de un bien inmueble, si esto es una utilidad por razones justificadas en la acción urbanística de entidades del gobierno, con una tarifa muy alta con rasgos confiscatorios, se podría decir que viene a representar una carga excesiva porque ya el impuesto a la renta y su anticipo consideran para su configuración los ingresos de venta de bienes inmuebles. Y, aunque la forma del cálculo de la plusvalía extraordinaria fije estándares para una base imponible totalmente depurada, me parece que la ganancia extraordinaria es una renta que ya se encuentra gravada por otro impuesto. En resumen, sostendré que este proyecto no es un marco legal fácil de implementar, una propuesta como esta para que sea sostenible y equitativa debe observar estrictamente los límites de coordinación en el régimen, tomando en cuenta los impuestos existentes sobre ganancias de capital y sobre la propiedad inmobiliaria. Asimismo, con el debate que se ha suscitado, pienso que el proyecto tiene elementos muy dispersos, que provocan una mala dirección de la naturaleza del impuesto. Cuando se insiste en lograr fines no acordes a los desarrollados en las teorías del tributo, se pierde toda perspectiva de justicia.

¹²⁸ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 117.

Ahora bien, en relación a la materia imponible del impuesto a la patente y el anticipo resultan ser estrictamente similares. Esto porque la imposición sobre la patente recae en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón, es decir, es el mismo objeto sustancial del anticipo, cuando este último grava el patrimonio total considerado para efectos del cálculo en la base. Siendo la esencial coincidencia que ambas figuras gravan directamente un elemento patrimonial, corresponde a una prueba más para considerar al anticipo como un impuesto encubierto.

3.3.4. Impuesto al 1.5 por mil de los activos y el anticipo

En lo que se refiere a los contribuyentes en su mayoría coinciden en el anticipo y en el impuesto, por tanto, quienes se dediquen al ejercicio permanente de actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad deberán pagar el impuesto y también el anticipo. A propósito del periodo impositivo, este impuesto considera el pago a cada año calendario al igual que el anticipo.

Previamente hemos distinguido que la base de cálculo del anticipo supone la afectación de los activos totales, en ese sentido en el impuesto, y como su nombre lo indica, efectivamente, la materia imponible es el activo total del año calendario anterior. Aunque la normativa local disponga la posibilidad de realizar la deducción de las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes, esa consideración no desvía nuestra atención de que es el mismo objeto imponible y que resultado de esta determinación se configura una doble imposición interna.

3.3.5. Impuesto de alcabala y el anticipo

Por su parte en este impuesto, existe la concurrencia de dos gravámenes sobre el mismo sujeto pasivo, en ese sentido se explica que las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades obligadas al pago del anticipo también pueden ser sujetos pasivos del impuesto de alcabala cuando tengan la calidad de contratantes y reciban beneficio de un contrato.

Cabe indicar que a diferencia de los demás impuestos locales, el elemento de la temporalidad no coincide en estas figuras. El impuesto en el hecho imponible se efectiviza cuando se realizan actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles, es decir el periodo de realización es incierto, al contrario del período

anual del anticipo, esto no descarta la posibilidad de que coincidan en el periodo impositivo.

Resulta interesante la manera en la cual la materia imponible del impuesto coincide con la del anticipo. Se ha constituido como base del impuesto al indicador del valor contractual, y si este fuere inferior al avalúo de la propiedad que conste en el catastro, regirá este último.

Es decir, que la base del impuesto está atando efectivamente a gravamen al valor de la propiedad, afectándose el patrimonio por ambas figuras impositivas, una en razón del tributo local y la otra en razón de un pago a cuenta del impuesto a la renta. En ese sentido, es muy precisa la reflexión que hace Montaña Galarza al explicar que: “el fenómeno por el cual ciertas materias impositivas se gravan proporcionalmente con mayor intensidad que otras, como causa de fallos en el sistema tributario”¹²⁹.

De acuerdo a las descripciones ya anotadas, se puede identificar que estamos ante una doble imposición interna producto de un grave error en la dinámica impositiva del régimen. Es que, como vimos hay identidad subjetiva, temporal y sobre todo material. Esto representa un problema irreparable de índole económico para los contribuyentes, donde hay más cargas para los sujetos, donde no se efectiviza la política de racionalización del régimen tributario.

La doble imposición interna, es un tema muy complejo, y es necesario que los distintos órganos territoriales aborden la problemática atendiendo a los distintos principios materiales a fin de controlar adecuadamente que los niveles de imposición se regulen articuladamente para evitar cargas fiscales excesivas.

3.3.6. Hallazgos relevantes

Sobre la base de las consideraciones anteriores, he intentado probar que un mismo objeto imponible está gravado por distintas figuras impositivas, coincidentes con el anticipo del impuesto a la renta.

Es necesario que la estructura de la tributación local y nacional coexista coordinadamente. Como ya lo hice notar, los grandes impuestos como el de renta a nivel estatal, deja un estrecho margen a la imposición municipal. Por lo cual, cuestionamos principalmente la creación de figuras heterodoxas como el anticipo, que

¹²⁹ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 133.

están afectando directamente el patrimonio, cuando hay impuestos locales que tradicionalmente ya lo gravan.

La estructura técnica de los tributos locales responde a una finalidad concreta de orden territorial, para la renovación urbana, la conservación del patrimonio cultural y la necesidad de garantizar un ambiente sano a los contribuyentes locales. Esta es la razón por la cual se han creado instrumentos fiscales a nivel local para gravar el patrimonio. Nos preguntamos, cuál es el fundamento que tiene el anticipo del impuesto a la renta para gravar patrimonio, a mi juicio la formulación normativa en el anticipo no lleva explícita la finalidad que justifique su afectación.

La racionalidad interna de cada figura tributaria tiene que presentar una capacidad especial para combinarse armónicamente a los demás impuestos que integran el régimen. En un primer término, hemos considerado que los hechos generadores en todos estos impuestos locales se configuran de manera particular, al analizar la riqueza imponible que están afectando, encontramos que es la misma que la del anticipo.

Como vimos en la delimitación del objeto imponible, ambas dimensiones normativas coinciden cuando gravan el patrimonio, circunstancia que produce el fenómeno de la doble imposición interna por coincidir en uno y otro sobre el mismo objeto imponible.

De las comparaciones antes explicadas, nos interesa dejar claro que la doble imposición sin duda incide sobre los principios de justicia tributaria. La operatividad actual del fenómeno ha permitido que estos conflictos perjudiquen a contribuyentes en términos de desigualdad, capacidad económica, confiscatoriedad por la proyección de varias figuras gravando una misma riqueza.

El efecto multiplicador del fenómeno en la tributación seguirá afectando a los contribuyentes, sino se establece la idoneidad del hecho y el objeto imponible en varios impuestos. Es imperioso que el legislador seleccione los índices directos de la capacidad para soportar la carga tributaria, como lograr la articulación del resto de elementos estructurales de los tributos para que no graven el mismo objeto.

Sobre las presentes consideraciones que aquí dejamos apuntadas insistimos que la reacción debe ser mediata, además las posibles soluciones serán un contingente que hemos de volver más adelante.

3.4. Afectación de principios: legalidad y reserva de ley, seguridad jurídica, capacidad contributiva, igualdad, unidad y coherencia del régimen

En el marco de las observaciones anteriores, se ha visto que la defectuosa regulación del anticipo presenta varias fricciones en el régimen tributario, parte de él son los principios tributarios, y sin duda alguna la figura estudiada inquieta su aplicación legítima. En este epígrafe, describiremos en primer lugar la afectación de algunos principios formales, para luego integrar un análisis más desarrollado de los principios materiales.

3.4.1. Principio de legalidad y reserva de ley

En efecto, en un primer momento y de modo particular el anticipo no escapa de la reserva de ley y legalidad, su creación se somete estrictamente a la potestad privativa de ser regulado por ley. La potestad tributaria es concebida como aquella condición del Estado que está vinculada con la creación de tributos por expreso mandato legal. José Osvaldo Casás entiende a la potestad como: “[...] el atributo consustancial de todo Estado de instituir, de modo unilateral (a través de los órganos a los cuales se les ha asignado constitucionalmente la prerrogativa, en cuanto depositarios de la voluntad popular), prestaciones patrimoniales coactivas a título de impuestos”.¹³⁰ Por su parte, Giuliani Fonrouge se ha inclinado por la voz del poder tributario que significa aquella “facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”¹³¹. Concepción que, coloca a la figura del anticipo como una manifestación de soberanía que nace de la ley, pero que su creación es incierta, frente a preceptos constitucionales y legales, así como principios del régimen tributario.

De hecho, los preceptos de la norma son reiteradamente cuestionados por aquella contradicción con la disposición constitucional acerca del carácter excepcional del cobro anticipado de impuestos. Respecto a lo mencionado, el artículo 165 de la Constitución de la República es muy claro al establecer que “[...] Declarado el estado

¹³⁰ José Osvaldo Casás, “La codificación tributaria como instrumento de seguridad jurídica”, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres Coords., *“Estudios de derecho tributario constitucional e internacional”*, Ed. Ábaco de Rodolfo DEPALMA, Buenos Aires, 2005, 173.

¹³¹ Giuliani Fonrouge, *“Derecho Financiero”*, Vol. I, 5ta ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, 296.

de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos”¹³².

Se debe deducir de la interpretación de este artículo, que la producción de esta normativa es excepcional, por tanto, los contribuyentes han reservado a un precepto constitucional la recaudación de tributos de forma anticipada con el requisito de que para ello medie un decreto de Estado de excepción. La potestad tributaria puede verse limitada, sea en el ámbito formal con la ley nacional o internacional, tanto, en el ámbito material con principios y derechos que rigen un sistema jurídico que funcione con apego a la justicia.

Relacionado con esta normativa, en la exposición que sigue, contemplaremos en primer lugar los diferentes enfoques del principio de legalidad respecto de la figura analizada. Por una parte, se debe entender conforme la apreciación del autor Sacha Calmon Navarro Coelho, que el principio de legalidad:

[...] significa que la tributación no debe ser decidida por el jefe del gobierno, sino por los representantes del pueblo libremente elegidos para hacer leyes claras [...] El principio de la legalidad exige una ley para la regulación de los tributos [...] se puede afirmar que el principio de legalidad tiene como base el requisito del *nullum tributum sine lege* [...].¹³³

El cumplimiento del principio de legalidad es importante, para que el anticipo alcance sus propósitos en el mundo jurídico, el gran inconveniente del anticipo es como lo hemos señalado en anteriores consideraciones, que se presenta como un mecanismo parte del impuesto a la renta que ha llegado a “*distorsionar su naturaleza*”.

En ese sentido, es que la efectividad del principio de legalidad se establece como un precepto importante en materia tributaria, el autor Eugenio Simón Acosta sitúa un importante comentario al decir: “En derecho tributario el principio de legalidad se suele utilizar como sinónimo de reserva de ley, lo que quiere decir que determinadas materias

¹³² Al respecto cabe hacer mención que el artículo 301 de la Carta Suprema, establece que: [...] *Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.*

¹³³ Sacha Calmon Navarro Coelho, “El principio de la legalidad”, en: Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, coords., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo DEPALMA, 2005), 344-345.

están vedadas al reglamento y tienen que regularse necesariamente por norma con rango y fuerza de ley”¹³⁴.

La reserva de ley es un principio que tiene una relación especial con los derechos de propiedad y libertad individual, este principio habilita la regulación de esos derechos porque su significado principal es establecer que la ley es el máximo instrumento de voluntad para restringirlos. En esa línea el tratadista Eugenio Simón Acosta señala:

Creo que hoy es necesario destacar esta función esencialmente garantista de derechos individuales, que corresponde a la reserva de ley tributaria porque recientemente se ha pretendido desplazar el centro de gravedad de la reserva de ley hacia otros valores jurídicos, como son la igualdad y la uniformidad del ordenamientos, a lo que también sirve la reserva de ley pero que, a mi juicio, desempeñan un papel secundario¹³⁵.

Cuando el legislador se reserva la potestad de definir el anticipo, esa acción lleva implícita la rigidez de la reserva de ley, sin embargo se ha inclinado con esta figura a priorizar intereses generales para solventar los gastos públicos. Se puede decir que la ley está invistiendo tanto la estructura del tributo en renta como todas las formas de pago.

En el escenario que describíamos, podríamos decir que la reserva de ley actualmente se presenta con características flexibles, creo que en el caso del anticipo esa reserva debería actuar con más exactitud para establecer el cobro anticipado de impuestos. Debido a que esta institución tributaria es una obligación que implica sumas muy gravosas de afectación y la eficacia del principio de reserva de ley, ya no limita la potestad normativa del Estado, por haber configurado mediante ella a un impuesto encubierto.

3.4.2. Principio de la seguridad jurídica

La seguridad como principio ha sido considerada por varios autores, Addy Mazz, destaca la postura de Pérez de Ayala y Eusebio González en relación al tema:

[...] destacan en el principio de seguridad un aspecto positivo la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley, en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa

¹³⁴ Eugenio Simón Acosta, “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008), 557.

¹³⁵ Eugenio Simón Acosta, “El principio de legalidad o reserva de ley tributaria”, en: *Principios Constitucionales tributarios*, (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 157.

frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De ahí la interrelación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica¹³⁶.

La arbitrariedad connota una flexibilización en la creación de los tributos y la plena realización del principio de seguridad jurídica debe atenuar el deterioro en el manejo de los tributos. Al igual que los citados autores, José Osvaldo Casás menciona:

La *seguridad jurídica importa*, por un lado, la *previsibilidad del Derecho* y las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares y, por otro lado, la *interdicción de la arbitrariedad* en el obrar de los órganos de gobierno. Así entonces, este valor tiene un significado trascendente en materia tributaria, tanto por su proyección en el campo del ejercicio de la *potestad tributaria normativa* –entre otras cosas mediante la vigencia institucional plena de la realización concreto de los principios, derechos y garantías¹³⁷.

Considerando en palabras de Eusebio González que la idea de certeza sobre el Derecho es una exigencia primaria de seguridad jurídica, afirmaremos que el anticipo afecta el principio de certeza jurídica en el campo de su aplicación. Esa circunspección según el autor Adam Smith –considerado como el padre de la economía– es que: “el tributo que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario”¹³⁸.

El constante cambio en las leyes tributarias sólo representa una grave incertidumbre y representa inseguridad jurídica para el ciudadano, con ello, se desencadenan inconvenientes, como la resistencia a pagar y solventar los gastos del Estado por falta de transparencia y precisión en la norma, en esa línea el tratadista Héctor Villegas asegura que:

Para cumplir el postulado de la “transparencia tributaria”, la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general [...] Es 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 tributos¹³⁹.

¹³⁶ José Pérez de Ayala y Eusebio González, “El principio de seguridad jurídica y las inversiones”, citados por Addy Mazz, en: Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, coords., *Estudios de derecho tributario constitucional*, 285.

¹³⁷ José Osvaldo Casás, “Los principios constitucionales del sistema tributario”, en: Mauricio Plazas Vega coord., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. III, (Bogotá: Editorial Nomos S.A., 2011), 465.

¹³⁸ Adam Smith, “Los ingresos tributarios en general”, citado por: Héctor Villegas, en: *Manual de finanzas públicas*, (Buenos Aires: DEPALMA, 2000), 194.

¹³⁹ Héctor Villegas, “Los ingresos tributarios en general”, en: *Manual de finanzas públicas*, (Buenos Aires: DEPALMA, 2000), 195.

La creación del anticipo ha generado dudas, sobre todo por tomar en cuenta técnicas de cálculo erróneas, que afectan el régimen y sus principios más esenciales. En relación a ello, para alcanzar una mayor certeza, se debe abordar las normas tributarias con mayor sencillez y transparencia:

[...] el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas [...], como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuales sean éstas.¹⁴⁰

A propósito de los aspectos que debe cumplir un tributo para tener certeza, el tratadista Eusebio González García, ha mencionado tres:

1) Ordenamiento jurídico estable: [...] las normas [...] no deben ser reformadas constantemente [...] 2) Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes [...] el legislador [...] desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y que a su vez el Ejecutivo los reglamente adecuadamente [...] 3) La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular. En caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas.¹⁴¹

Al analizar el anticipo respecto de los aspectos que describe el autor, puedo sostener que esta figura resulta cuestionable, por tanto desde ese punto de vista no estaría revestida de certeza. Hemos visto que no es una figura jurídicamente estable, ha tenido que sufrir cambios para adaptarse, y pese a ello, es aún reprochable su aceptación en el régimen tributario. Por otro lado, el desarrollo de la normativa presenta varias antinomias porque la jerarquía de las fuentes no es la adecuada; por último, los remedios jurídicos previstos en el anticipo desatienden principios como la eficiencia y celeridad de la administración del impuesto a la renta.

De acuerdo a esas deficiencias, la ley debe ordenar razonablemente su aplicación, “desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); [...] el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los

¹⁴⁰ Tribunal Constitucional (STC 46/1990), citado en: Violeta Ruiz Almendral y Juan Zarnosa Pérez, *Finanzas Públicas y Constitución*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2004), 140.

¹⁴¹ Eusebio González García, “EL principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria, en: *Principios constitucionales tributarios*, (Universidad de Salamanca, 1993), 33 y ss.

órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica)”¹⁴². Como se puede entender la regulación del anticipo debe garantizar un trato igual libre de arbitrariedades, de tal forma que sea previsible su aplicación legítima.

Es oportuno ahora, abordar la relación del anticipo con los principios tributarios como límites materiales en su regulación.

3.4.3. Principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva, no tiene reconocimiento explícito en la Constitución, pero encuentra sustento suficiente en principios como la equidad, progresividad, igualdad y justicia. Es factible mencionar que toda figura impositiva debe orientarse por captar la capacidad contributiva propia del titular obligado, alcanzando por igual la diversidad de sus clasificaciones.

A partir de la construcción doctrinal de este principio se dice que: “Este principio refleja la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos”¹⁴³. La afectación del anticipo a este principio deriva en primer lugar de que:

[...] la capacidad contributiva ordena al legislador la selección de los presupuestos de hecho que denoten capacidad económica [...] de forma que habrán de acotarse todos los hechos que por manifestar esta aptitud contributiva, lesionarían al mencionado principio – y al de generalidad – de no incluirse en el catálogo de hechos generadores del tributo [se atendería contra el analizado principio en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada, sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia]¹⁴⁴.

Como se puede entender, la labor del legislador debe centrarse en atender la legítima configuración de los hechos imposables, que además deben asegurar una aplicación articulada de los tributos. Tal consideración ha sido entendida por el autor Lejeune Valcarcel, en el sentido de que el presupuesto de hecho del ingreso anticipado carece de un elemento legitimador de todo ingreso tributario y menciona: “la exteriorización de una capacidad contributiva a través de la verificación del hecho

¹⁴² Eusebio González, “El principio de seguridad jurídica” en: *Principios constitucionales tributarios*, (Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 28.

¹⁴³ Miguel Valdés Villarreal, “La justicia en las contribuciones” en: Eusebio González, *Principios Tributarios Constitucionales*, (España: Universidad de Salamanca, 1989), 28.

¹⁴⁴ López Martínez, “La doble imposición interna”, 446.

imponible. Es decir, se rompe el equilibrio patrimonial entre el contribuyente y la Hacienda en una forma no querida por la Constitución”¹⁴⁵.

Toda la normativa está conformada en un orden, como vimos la confusión de objetos imponibles, y distintos hechos generadores en relación del impuesto a la renta y su anticipo afirman que existe un evidente desequilibrio. Por ello la relación entre el hecho imponible y el principio de capacidad contributiva tiene singular importancia, José Casalta Nabais explica que:

[...] el principio de capacidad contributiva tiene, sin embargo, importantes utilidades. De un lado, al constituir la ratio o la causa de la tributación, este principio aleja al legislador fiscal del arbitrio, obligándolo a que en la selección y articulación de los hechos tributarios, se atenga a aquellos que revelen capacidad contributiva, o sea, convierta en materia gravable de cada impuesto un determinado presupuesto económico que sea manifestación de esa capacidad y esté presente en las diversas hipótesis legales del respectivo impuesto.¹⁴⁶

En efecto, desde el punto de vista de una imposición general, lo cierto es que la ley debe evitar cualquier situación que dé lugar a la arbitrariedad en la configuración del hecho imponible del anticipo. Además el hecho imponible distingue ciertas implicancias y debe reunir:

[...] circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva. Esas circunstancias son las que trata de “aprehender” el legislador, y luego las convierte en hipótesis condicionantes de la obligación de tributar. Es evidente que no puede ir más allá, y eso es todo lo que se puede exigir al encargado de formular las leyes tributarias¹⁴⁷.

Un aporte determinante para la configuración de los elementos pertinentes de la base de cálculo del anticipo al rol de la capacidad contributiva, es la observancia estricta a este principio, de acuerdo a ese razonamiento Andrea Amatucci siguiendo el criterio de Fichera explica:

El principio de capacidad contributiva resulta por la tanto aplicado si la ley tributaria considera, en el supuesto fáctico, la potencialidad económica, la cual expresa la relación con la solidaridad, es decir, el beneficio que trae a la colectividad, que compensa de esta forma el daño que sufre el contribuyente por ver afectado su ingreso. El tributo es instrumento de tutela de los intereses del Estado, los cuales involucran cualquier otra

¹⁴⁵ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 102.

¹⁴⁶ José Casalta Nabais, “*El deber fundamental de pagar tributos*”, (Coimbra: Universidad de Coimbra, s.f.), 535.

¹⁴⁷ Villegas, “Los ingresos tributarios en general”, 207.

finalidad constitucionalmente garantizada que el tributo está en condiciones de perseguir¹⁴⁸.

En ese sentido, Lejeune Valcarcel hace una relación importante entre la capacidad contributiva y la medición de los elementos en el Impuesto a la Renta: “[...] la contemplación de la capacidad contributiva se realiza a través de la medición del rendimiento neto del sujeto pasivo más sus incrementos de patrimonio y la consideración de sus circunstancias personales y familiares”¹⁴⁹.

Indudablemente, el legislador deberá realizar la medición de la capacidad contributiva, que según Héctor Villegas implica distinguir los niveles de vida de las personas, por una parte: “cuando la capacidad de pago público se mide tomando como base la rentas, es valor entendido que éstas deben ser depuradas, para llegar así a las llamadas rentas [...] El patrimonio o capital, por ser fuente productora de rentas, también sirve para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes”¹⁵⁰.

La disciplina que regula el anticipo ha afectado la capacidad contributiva del contribuyente, por tanto al crear una figura que encubre a otro impuesto, que grava el patrimonio y los activos en el impuesto a la de renta, atenta contra la disposición constitucional de un sistema equitativo y justo.

La “*aptitud económica*” del ciudadano de contribuir al Estado y su efectiva medición presentan a razón del anticipo varias dificultades, entre ellas la distorsión del objeto imponible del anticipo y la presión del Estado por exigir un pago adelantado, calculado en razón de un erróneo establecimiento de elementos cuantitativos que lesionan la progresividad garantizada por la Constitución.

A toda esta problemática, debe añadirse que frente a esta intervención pública por lograr mayor recaudación y asegurar ingresos antes del legítimo cobro del impuesto a la renta, sin duda, se perturba la capacidad contributiva por la falta de una justificación acertada en el tratamiento desigual que se les impone a los contribuyentes. En esa línea, Andrea Amatucci realiza aportes determinantes respecto al rol de la capacidad contributiva en relación a los impuestos e indica que:

¹⁴⁸ Andrea Amatucci, “El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo” en: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (Buenos Aires: Editorial Marcial Pons, 2008), 134.

¹⁴⁹ Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 102.

¹⁵⁰ Villegas, “Los ingresos tributarios en general”, 206.

Una ley tributaria es ilegítima si, descansando sobre las interpretaciones de las vicisitudes sociales que pueden revelarse falaces en el hecho, es irrazonable y aun lesiva del principio de igualdad y de capacidad contributiva, por someter a un sujeto a una imposición más elevada en razón de la manifestación de fenómenos diferentes a la mayor capacidad contributiva e imponiendo también la prohibición de la prueba contraria¹⁵¹.

Por otro lado, la afectación del principio tiene que ver con la errada determinación de los elementos técnicos que gradúan la capacidad contributiva, relacionada a cada sujeto pasivo del impuesto a la renta obligado a pagar el anticipo. En esa línea de razonamiento López Martínez explica:

[...] la capacidad contributiva vincula al legislador, una vez seleccionados los diferentes hechos imposables de los tributos, a establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica manifestada cada sujeto en cada caso concreto. De esta forma, esta segunda proyección, el principio de capacidad económica, ha de ponerse indefectiblemente en conexión con los principios de igualdad y progresividad.

En razón a lo señalado por el autor, el posible análisis constitucional de la figura deberá concentrarse en la estructura técnica, desentrañando de sus elementos de cuantificación los quebrantes sustanciales en la aplicación de los principios de progresividad y capacidad contributiva.

A estas dimensiones de afectación, debemos añadir la relacionada con los conflictos de la doble imposición interna que ya abordamos. De tal manera, todo enjuiciamiento de la idoneidad del anticipo respecto de otros impuestos locales concluye en que se lesiona gravemente al principio de capacidad contributiva. En ese sentido se ha expresado claramente López Martínez cuando explica:

[...] cuando nos encontramos ante los fenómenos encubierto de doble imposición, bien porque se utilizan hechos imposables no conectados con la realidad que se somete a tributación, bien porque se articulan los elementos de cuantificación de los tributos sin conexión al hecho imponible que se pretende gravado, bien porque se fijan antes subjetivos de imputación de normas diferentes a los que experimentan la capacidad económica que efectivamente se somete a tributación, en definitiva, cuando a la hora de la estructura técnica de los elementos que conforman el hecho imponible de los tributos, se utilizan ficciones que alejan el objeto imponible de su plasmación normativa, creemos que estamos en condiciones de afirmar que se lesiona el principio constitucional analizado¹⁵².

¹⁵¹ *Ibíd.*, 132.

¹⁵² López Martínez, “La doble imposición interna”, 448.

En efecto, hemos de coincidir con el criterio del autor en que los conflictos de imposición del anticipo con otros impuestos abaten el principio de capacidad contributiva, principalmente cuando sobre una misma materia imponible recaen varias figuras impositivas afectando a un mismo sujeto obligado. La ausencia de articulación en la creación de impuestos proyecta una tributación estatal excesiva desplegando circunstancias que afectan a los tributos de las entidades públicas locales.

De todo esto se desprende que el hecho del cálculo en el anticipo considera otros objetos imposables ilegítimos para complementar el impuesto a la renta, y evidencia un sacrificio económico para el contribuyente. El tratadista Casás cita lo siguiente: “la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha entendido que *un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta que esta produce, o que tiene aptitud de generar*”¹⁵³.

En la misma línea, José Casalta Nabais relaciona la capacidad contributiva con la teoría del sacrificio de la siguiente forma: “[...] el concepto del sacrificio siempre servirá de anclaje a la idea de que los impuestos que cada uno debe soportar deben basarse ora en el rendimiento obtenido o utilizado, ora en la riqueza poseída o utilizada, y apuntará, en el caso de que se opte por la teoría del sacrificio proporcional o relativo, a una tributación proporcional”¹⁵⁴.

Esta teoría del sacrificio, implica que se imponga justamente la proporción adecuada para cada contribuyente. Para atenuar este sacrificio existen límites como el de no confiscatoriedad en la imposición, para el tratadista Héctor Villegas “la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad”¹⁵⁵. En todo caso, los signos exteriores de capacidad contributiva a ser considerados según Benvenuto Griziotti son: “en relación con la riqueza se observan en los momentos de la adquisición, de la posesión, del gasto, de la producción y de la transferencia de la riqueza”¹⁵⁶.

¹⁵³ Casás, “Los principios constitucionales del sistema tributario”,

¹⁵⁴ Casalta Nabais, *El deber fundamental de pagar tributos*, 534.

¹⁵⁵ Héctor B. Villegas, “La no confiscatoriedad de los tributos”, en: Eusebio González García com., *Principios Constitucionales tributarios*, (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 233.

¹⁵⁶ Benvenuto Griziotti, “Teoría General del Impuesto”, en: Dino Jarach, *Principios de ciencia de las finanzas, traducido*, (Buenos Aires: DEPALMA, 1959), 161.

La disposición constitucional en nuestro ordenamiento ha establecido que “Se prohíbe toda forma de confiscación”¹⁵⁷. Sin embargo, el constituyente no ha señalado cuando un tributo tiene naturaleza confiscatoria. Notoriamente la autora Alma Beatriz Quiñones menciona que: “El vicio de la *confiscación* fiscal ocurre cuando el tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monte de la operación y el impuesto pagado”¹⁵⁸.

Puede presentarse que el coste de la determinación del anticipo lesione varios principios que son parte de la justicia tributaria. Con atención a ese tipo de situación se han desarrollado límites materiales que: “A pesar de su diverso origen, el principio de no confiscatoriedad puede encuadrarse como un criterio limitador de la acción del Estado y su expresión constitucional puede servir para restringir la voracidad recaudadora de los sistemas tributarios actuales”¹⁵⁹.

Según se ha visto, la necesidad del Estado de resolver su financiamiento con sistemas anticipados de cobro, comprometen el derecho de propiedad de los contribuyentes, con una defectuosa regulación, sin duda existen algunos efectos confiscatorios. Como se puede entender en palabras de Gustavo Naveira de Casanova:

[...] la confiscación por la vía tributaria se asimila a la institucionalmente considerada en cuanto a sus efectos patrimoniales, es decir, cuando el sistema tributario al ser aplicado a una persona (sea a través de un gravamen o de varios) produce en su patrimonio o en su renta una ablación tal que los disminuye, que los deja en forma similar a la que ocurría si se le hubiera aplicado el instituto de la confiscación¹⁶⁰.

En esa línea, puedo decir que las dificultades del mecanismo actual del anticipo hace necesario pensar en medidas que cautelen el derecho de propiedad. El alcance confiscatorio del sistema en relación al anticipo supone que la técnica empleada para calcularlo priva al sujeto pasivo de parte de su patrimonio. Esto se da cuando sistemas tributarios mal diseñados, permiten que figuras impositivas alcancen al sujeto pasivo

¹⁵⁷ Ecuador, *Constitución Política del Ecuador*, artículo 323.

¹⁵⁸ Alma Beatriz Quiñones L., “Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, en: *Justicia, libertad y derechos humanos, Tomo II*, (Costa Rica: Unidad de Información y Servicio Editorial del IIDH, 2003), 813.

¹⁵⁹ Jesús Ruíz-Huerta, “Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español”, en: Eusebio González García, com., *Principios Constitucionales tributarios*, (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993),

¹⁶⁰ Gustavo Naveira de Casanova “El principio de no confiscatoriedad tributaria”, en: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez coords., *El tributo y su aplicación*, 624.

menoscabando su liquidez y capacidad económica para anticipar el pago de un impuesto, sacrificando para ello su patrimonio o adquiriendo deudas para cancelarlo.

Sin lugar a dudas los sistemas tributarios que tienen una estructura incongruente, generan inseguridad jurídica a los contribuyentes dejando sin resolver temas como: riesgos empresariales, ahorro y afectación sustancial del capital o renta.

En ese orden de ideas, la justificación de la aplicación del principio de no confiscatoriedad según Jesús Ruiz es para atender: “la justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los impuestos extrafiscales, la acumulación de impuestos, los gravámenes abusivos y los tributos que afectan la propiedad”¹⁶¹. Con relación a ese orden que debe mantener la ley para justificar las exigencias tributarias, dentro de este contexto encontramos una de las proyecciones prácticas del anticipo y su mecanismo de devolución.

La ley fiscal que regula la devolución establece que para personas naturales no obligadas a llevar registros contables y sociedades dedicadas a los hidrocarburos, en el caso de no existir impuesto a la renta causado o si el impuesto fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, se presentará un reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. Adicionalmente, dispone que para empresas que hayan visto gravemente afectada su actividad económica por caso fortuito o fuerza mayor, se podrá disponer su devolución cada trienio; no obstante, en el caso de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior¹⁶².

Ciertamente “el derecho a la devolución nace en el preciso instante en que se realiza el ingreso indebido”¹⁶³, sin embargo, nuestra normativa establece la presentación de un reclamo a fin de declarar la existencia de ese derecho. Ahora bien, subrayando el asunto controversial acerca de lo indebidamente pagado o en exceso, se encuentra que las personas obligadas a llevar registros contables y sociedades en general, cuando no alcancen a demostrar la afectación a su actividad se les privarán del derecho a la devolución.

¹⁶¹ Ruíz-Huerta, “Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad”, 218.

¹⁶² Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 41, numeral segundo literales: e) e, i).

¹⁶³ Juan Calvo Vérguez, *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos*, Postal Derecho S.A., Madrid, España, 2009.

En ese sentido, entenderíamos que el pago anticipado representa, a merced de verificaciones realizadas por la Administración Tributaria, un pago definitivo, constituyéndose en un impuesto mínimo, privado del derecho del crédito tributario, evento que a nuestro juicio, significa para el régimen un retroceso en la estimación legal de la figura.

Paralelamente a esta afirmación, es claro que el periodo de tres años, es una estimación de tiempo arbitraria que limita a las empresas que sufren deterioros en su actividad, a justificar su estado y ejercer su derecho a la devolución, esto sin duda resta liquidez, representando para las empresas condiciones financieras lamentables para su consecución y ejercicio.

Las condiciones para la devolución que establece el Art. 41 literal e) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno son las siguientes:

[...] e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado. Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así: i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado; ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado¹⁶⁴.

Lo que importa observar es que la devolución se realiza en base a una clara diferencia en el caso de un contribuyente y otro. En el caso de personas naturales sin registros contables y sociedades de hidrocarburos la devolución considera la totalidad de la retención más el impuesto pagado indebidamente o en exceso. Por el contrario, en el caso de las personas con registros contables y sociedades en general la devolución y su correspondiente reclamo será sobre dos supuestos: por el total de las retenciones y por las retenciones en la parte que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto.

La distinción que hace la ley en el tratamiento de la devolución para sociedades y personas obligadas a llevar contabilidad, surge con rasgos que configuran un impuesto mínimo. Adviértase de que esa opción limitada del contribuyente de acceder a la

¹⁶⁴ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 41, numeral segundo literal e).

devolución de lo indebidamente o excesivamente pagado sobre el total de las retenciones o por las retenciones efectuadas en una parte determinada, ocasiona que se pague un impuesto mínimo al omitir la ley la garantía en la devolución de aquello que sobrepase el impuesto causado.

Por otro lado, a nuestro juicio el hecho de que el sujeto pasivo deba desprenderse de su dinero en períodos establecidos para el pago de la cuota determinada supone por una parte un aspecto positivo, que va devengando su deuda tributaria, y por otra parte un aspecto negativo, si la técnica aplicativa del tributo conduce a un exceso en el cobro del anticipo no justificado en su capacidad contributiva ya que dejará al contribuyente en un incólume sacrificio económico. Aportando a nuestro razonamiento, el autor Lejueune Valcarcel dice que:

[...] la sola devolución del eventual exceso no deja indemne del sacrificio económico soportado por quien ha tenido que realizar un ingreso anticipado que luego resulta ser excesivo. Tal sacrificio únicamente puede ser, en su opinión, compensado si además de devolverse el exceso de ingreso se abonan los intereses [...] amortiguando así los efectos económicos del empobrecimiento del contribuyente, no justificado desde el punto de vista del principio de la capacidad contributiva.

Lo anterior nos conduce ineludiblemente a una interrogante ¿las razones para crear el anticipo del impuesto a la renta por parte del Estado son suficientes para afectar al régimen tributario y al derecho de propiedad del contribuyente? Se percibe que la creación del anticipo asumida en su mayoría por razones de estabilidad presupuestaria representa un evidente desequilibrio, la imposición estatal no debe tener por objeto el desmejorar las bases económicas de sus contribuyentes, por el contrario si existe un cálculo erróneo en el anticipo, debe subsanar la pérdida al sujeto obligado.

3.4.4. Principio de igualdad

El principio de igualdad se encuentra relacionado con la generalidad, la seguridad jurídica y la equidad, criterios que deben estar soportados en los elementos fundamentales del tributo. En ese sentido, se ha orientado el juicio de Javier Moreno Padilla al decir:

Estos elementos referidos al principio de la igualdad significan que los aspectos fundamentales para la definición los contribuyentes y la cuantificación del tributo deberán de aplicarse en forma idéntica para los iguales y en forma desigual para los desiguales. La doctrina tributaria ha recogido lo anterior en el concepto de la

progresividad que es el particularismo del derecho tributario en su concepción de igualdad¹⁶⁵.

En efecto la igualdad, en el margen regulatorio del anticipo se está trasgrediendo por tanto, la estructura proporcional de la tarifa para el cálculo lesiona la situación de un sujeto respecto de otro, por estar excluyendo de la cuantificación tarifas progresivas como lo ha hecho el impuesto a la renta.

Como vimos en capítulos anteriores, la igualdad entre dos contribuyentes se ve perturbada por el trato totalmente inequitativo y desigual del anticipo, personas naturales como sociedades experimentan un sacrificio igual en condiciones totalmente desiguales, no considerando los indicadores de sus niveles de vida.

Como pudo observarse en el impuesto a la renta se les otorga a personas naturales en general a pagar una cuota progresiva y a sociedades una tarifa fija; sin embargo, al margen de las dificultades entre los contribuyentes del anticipo podemos ver:

- Por una parte, una persona natural obligada a llevar contabilidad soporta un anticipo del impuesto según una tarifa fija y variable sobre patrimonio, activos, ingresos y otros, que en comparación de una sociedad dedicada a hidrocarburos presenta una tarifa fija únicamente sobre sus ingresos. En tal sentido, corresponde a un trato desigual injustificado establecido para desiguales.
- Por otro lado, el anticipo frente a una persona natural obligada a llevar contabilidad y una sociedad, fija un tratamiento igual en cuanto a las tarifas y los objetos imposables siendo aquello un trato igual para desiguales. Por último, el anticipo presenta para sociedades en general y sociedades dedicadas a los hidrocarburos, un tratamiento desigual injustificado entre iguales, por lo cual, en el caso de la sociedad se paga el anticipo sobre una tarifa variable según la afectación a patrimonio, activos, ingresos y otros, y la sociedad de hidrocarburos tiene una tarifa fija únicamente sobre sus ingresos.

Podemos distinguir que la afectación descrita en líneas anteriores es sobre las incidencias del tratamiento del impuesto, el anticipo y las características arbitrarias que afectan el principio de igualdad.

¹⁶⁵ Javier Moreno Padilla, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en: Eusebio González, *Principios Tributarios Constitucionales*, (España: Universidad de Salamanca, 1989), 299.

Para precisar de una mejor manera la afectación este principio, tomaremos las condiciones que integran la regulación del anticipo, con el fin de comparar la incidencia de afectación en base a un breve test de razonabilidad, utilizando los medios y fines que justifican su regulación. Para atender el test principalmente responderemos las interrogantes: ¿Quiénes? ¿Qué? y ¿Qué criterio?, que según el tratadista Bobbio justifican su efectiva realización.

- Por una parte, los sujetos entre los cuales se distribuye el anticipo, presentan condiciones tanto iguales como desiguales. Es así como personas naturales obligadas y no a llevar contabilidad y una sociedad en general, presentan en todos los casos circunstancias desiguales, debido a sus disímiles ingresos brutos anuales, y a la diferencia en su constitución, capital y número de trabajadores. Las condiciones de igualdad se dan entre sociedades en general y las sociedades de hidrocarburos, que pueden presentar el mismo ingreso bruto anual, capital y activo.
- Por otro lado, las cargas que se distribuyen en relación al principio de igualdad se miden mediante la fórmula correcta: “*IGUAL A LO IGUAL*”, y “*DESIGUAL A LO DESIGUAL*”. En efecto lo contrario a este concepto, será una circunstancia que afecte el principio de igualdad. Veamos cuál es el contexto que presenta el anticipo respecto a sus regulados: i) Una persona con registros contables no es igual a una persona sin registros contables, por tanto reciben un *TRATO DESIGUAL JUSTIFICADO ENTRE DESIGUALES*, esta circunstancia atiende el principio de igualdad; ii) Una persona con registros contables no es igual a una sociedad en general, pero reciben un *TRATO IGUAL ENTRE DESIGUALES*, esta circunstancia no presenta un trato justificado objetivo y razonable; iii) Una sociedad en general tiene condiciones iguales a una sociedad de hidrocarburos pero no recibe un trato igual, esto es *TRATO DESIGUAL A LO IGUAL*, circunstancia que no se ajusta a los criterios de igualdad; iv) Por último encontramos a la sociedad de hidrocarburos que no es igual que una persona sin registros contables, pero que tienen un trato igual, esto es, *TRATO IGUAL A LO DESIGUAL*, y aquello no cumple la fórmula de la igualdad.
- Los criterios utilizados para distribuir la medición de la carga del anticipo, han requerido de la búsqueda de aquellas razones y medidas que justificaron su culminación en la ley como herramienta adecuada para responder fines específicos.

Dentro de este marco ha de considerarse la exposición de motivos de las actas de sesión de la Asamblea Nacional, de la reforma a la ley del ramo.

De las principales exposiciones del debate se pueden destacar como justificativos del anticipo y su mecanismo de devolución a las siguientes:

[...] mejorara los niveles de equidad, reducir la evasión de impuestos, disminuir el déficit de la balanza de pagos y atenuar externalidades negativas que afectan a la salud pública [...] coadyuvar con una mayor eficiencia al esquema impositivo en sentido amplio, incentivar la inversión productiva.¹⁶⁶

Corresponde preguntarse si las razones principales que consideró el legislador para otorgar la medida en el tratamiento del anticipo se fundamenta en reducir la evasión de impuestos e incentivar la inversión productiva, estas son medidas suficientes para atender con razonabilidad y proporcionalidad los fines de la política tributaria.

Esto nos conduce al análisis de si la regulación del anticipo cumplió con el incentivo a la inversión productiva y si este medio justifica los tratamientos desiguales que se han dado en torno a ello. Pues bien, considero que la diferenciación de otorgar un trato distinto a determinado sector productivo y no a los demás, afecta de forma significativa la igualdad ante la ley, esta distinción debió atender por igual a sectores prioritarios de la economía como agricultura, manufactura y artesanía, por ello, no encuentro una justificación razonable el incentivo únicamente al sector petrolero, cuando recibe el mismo trato que una persona natural no obligada a llevar contabilidad.

El trato se configura como discriminatorio, atado al remanente ruego de recibir un trato general. Los parámetros que fueron supuestamente necesarios para establecer el trato distinto justifican en la práctica eventos desequilibrados. Es así como una sociedad dedicada a la actividad petrolera presenta un capital e ingresos brutos anuales igual o mayor a sociedad en general, sin embargo, no se justifica el hecho de que las petroleras paguen el anticipo solo sobre sus ingresos y tengan el derecho de devolución del total del impuesto a la renta causado más retenciones, y una sociedad en general que paga anticipadamente el impuesto tribute además sobre sus activos y patrimonio y, su devolución sea solo sobre las retenciones.

Esta reflexión corresponde muy bien a lo que habíamos anotado sobre el anticipo como impuesto mínimo, la sociedad en general aun cuando no genere renta tendrá que

¹⁶⁶ Asamblea Nacional del Ecuador, en: <http://www.asambleanacional.gob.ec/es/asamblea/archivo-biblioteca>, *Actas de las sesiones de la Asamblea, expedientes de leyes y decretos*.

pagar el anticipo en base a otros indicadores como activos y patrimonio. Esa falta de generación de renta puede ser producto del desgaste de la actividad económica, pero la ley no garantiza una efectiva devolución de lo indebidamente pagado si no existen retenciones en la renta y si no se comprueba el efectivo deterioro. Esta situación prueba la afectación de la igualdad por instaurar tratamientos desiguales a iguales.

En cuanto a la motivación de la ley de reducir la evasión de impuestos, encuentro que el control de la evasión puede lograrse efectivizando las herramientas de control que tiene cada Administración Tributaria para lograr ese fin, no instituyendo más impuestos y logrando con ello tratos discriminatorios injustificados.

El objetivo de este test es medir como las justificaciones de la creación del anticipo encuentran sentido en los criterios de racionalidad, no discriminación y proporcionalidad que tienen mucho que ver con la igualdad. Es por ello, que la obligación del estado es la de encaminar tratamientos impositivos que respondan a la garantía establecida tanto en instrumentos internacionales ratificados por Ecuador como en la Convención Americana, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Cabe concluir que las distinciones que discrepan del principio de igualdad carecen de razones injustificadas, distan de toda razonabilidad objetiva cuando principalmente el medio empleado para la medición y reparto de la carga tributaria no alcanza un propósito razonable sino logra efectos inadecuados no sujetos al criterio proporcional.

Considero que la finalidad principal del anticipo es lograr una mayor recaudación lo cual implica restar el goce del derecho de propiedad y del principio esencial de la igualdad. Los estándares para establecer tratos diferenciados deberán presentar justificaciones de peso en la medida que se consideren razones en base al principio de generalidad de la ley, garantizando en todas sus partes la inversión, rentabilidad, empleo, libre mercado, cargas tributarias que respondan a la capacidad contributiva de cada sujeto dentro de los límites de la igualdad y razonabilidad.

Dadas las condiciones que anteceden, se ha verificado las situaciones que trasgreden el principio de igualdad, el relativo tratamiento que debe manejar el anticipo tiene que superar estos tratos discriminatorios. No obstante, el anticipo no deja de ser un recargo para los contribuyentes que tienen una capacidad económica baja, también lo es

para aquellos que ostentan una capacidad de contribuir adecuada, pero que su capital está en constante inversión, es decir, en riesgo.

Además, como ya lo hemos sostenido, no podemos prescindir de que para personas o empresas que tienen un alto nivel de colaborar tributariamente al Estado el anticipo es una forma de adecuar el pago del impuesto con más facilidad y planificación, sin embargo, para pequeños contribuyentes es una desventaja por los riesgos o circulación que deben hacer de sus capitales para adquirir determinadas rentas.

Aterrizando dichas posiciones, podemos citar el especial criterio de la autora Quiñones quien ha anotado una parte de la sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Costa Rica respecto a la equidad y la igualdad tributaria:

[...] 'La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias', pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario deben establecerse diversas categorías impositivas¹⁶⁷.

En ese contexto se trata entonces que dentro de las categorías erróneamente establecidas en el anticipo, se debe atenuar la afectación considerando más categorías que se ajusten a los parámetros del principio de igualdad, diferenciando la idoneidad del sujeto para ser gravado de forma diferente, así enseña Víctor Uckmar siguiendo el pensamiento de Manny Gerloff cuando indica: “La igualdad ante la carga tributaria significa justicia tributaria, bajo el aspecto extra jurídico y moral”.¹⁶⁸ Concluimos este análisis sosteniendo que las consecuencias deben ser iguales ante una misma situación.

3.4.5. Principio de unidad y coherencia del régimen

En el orden del análisis anterior, en lo que respecta al principio de unidad, este tiene por fin que todos los tributos estén dirigidos a lograr un régimen homogéneo y complementario, con un único tratamiento que coadyuve una tarea impositiva más eficaz y sencilla.

¹⁶⁷ Beatriz Quiñones L., “Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, 805-6

¹⁶⁸ Víctor Uckmar, “El principio de igualdad tributaria”, en: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación*, 208.

Debido al defectuoso manejo del anticipo del impuesto a la renta, se ha instrumentalizado un elemento impositivo que reviste una proyección disociada de los demás impuestos lesionando el principio de unidad en el régimen. Es evidente que tras la creación defectuosa del anticipo existe un ambicioso programa de recaudación que promueve aún más los obstáculos en la unidad del régimen tributario. La normativa del anticipo es confusa e incompleta, que dificulta sin duda el fin de su aplicación como instrumento garantizador del pago de un impuesto.

De todo esto se desprende que la interdicción de la incongruencia en el régimen tributario es necesaria para limitar el exceso de las potestades tributarias erróneamente empleadas. El autor Gabriel Casado Ollero realiza una reflexión acerca de que la vinculación de las potestades se justifica, además porque su ejercicio sea congruente y proporcionado con sus propios fines; el autor apoya su criterio en el de Karl Larenz cuando indica que la congruencia y proporcionalidad suponen tener en cuenta que:

‘la intervención en un bien jurídico y la limitación de la libertad no pueden ir más allá de lo que sea necesario para la protección de otro bien o de un interés de mayor peso: que entre los varios medios posibles hay que elegir el ‘más moderado’; que el medio empleado y los inconvenientes unidos a ello para el interesado no pueden ser excesivos en relación con los fines justificados a que se aspira’¹⁶⁹.

De lo enseñado por el autor, encontramos que la unidad y congruencia en el régimen tiene que ir de la mano con la protección y el límite que puedan establecer los principios constitucionales. Lo lógico es suponer que el desfase que presenta el anticipo con el impuesto a la renta se puede remediar, para ello es imprescindible que se logre un cambio tomando en cuenta que el régimen tiene que ser único, coherente en establecer justas cargas e incorporar congruencia en los elementos cualitativos y cuantitativos del tributo y sus figuras impositivas complementarias, y que estrictamente se tome en cuenta la dogmática jurídica para su reestructuración.

¹⁶⁹ Gabriel Casado Ollero, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en: Eusebio González García, com., *Principios Constitucionales tributarios*, (Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993)101.

3.5. Límites al deber de contribuir al Estado y la legítima exigibilidad del pago del anticipo

El deber de pagar impuestos viene relacionado con la existencia del Estado, y los tributos constituyen medios para su sostenimiento. Es evidente entonces según José Osvaldo Casás citando parte del discurso de S.S. Pío XII, que:

El impuesto no será considerado, entonces como una carga siempre excesiva y más o menos arbitraria, sino que representará en un Estado mejor organizado y más apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos¹⁷⁰.

La correlación entre los deberes y derechos es importante, en un primer momento, el ciudadano que vive en un Estado organizado y percibe beneficios de su desarrollo debe financiar su actividad a través de tributos; en un segundo momento, está el Estado que debe disponer de la propiedad de los ciudadanos para lograr ingresos y asumir todos los gastos del desarrollo, esto lo realiza a través de prestaciones coactivas-tributos.

Efectivamente, el ejercicio de esa potestad tributaria necesita cierta limitación, es por ello que los principios que estudiamos presuponen la existencia de un régimen tributario justo para los contribuyentes. El anticipo que corresponde al instrumento técnico que ha ideado el legislador para la necesaria recaudación del impuesto a la renta, es vinculatorio a un deber jurídico particular en su exigibilidad.

Para entender cuál es la crítica en la exigibilidad del anticipo, es interesante examinar la postura de Sancho Rebullida en cuanto ha criticado la forma en la que el anticipo se hace exigible para el Estado:

[...] este préstamo no es un hecho voluntario, fuente de la obligación de devolver (conforme a la distorsionada figura del contrato real), sino que es, en sí mismo considerado un acto debido, el cumplimiento de un deber jurídico establecido en la ley; y que la obligación de devolver no se erige en efecto necesario y principal [...] de la relación mutua, sino que más bien eventual consecuencia de que no se produzca la prevista intervención, es decir, de que decaiga la presunción por efecto de la prueba en contrario, que no suceda lo presumido [...]¹⁷¹.

¹⁷⁰ *Lósservatore Romano*, citado por José Osvaldo Casás, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación*, 234.

¹⁷¹ Francisco de Asís Sancho Rebullida, "Estudio Preliminar", en: Ernesto Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas física*, (Madrid: EDERSA, 1983), XXVI.

No obstante al criterio del autor, tómesese en este punto el sentido de lo enseñado por Lejeune Valcarcel respecto del doble significado como garantía del anticipo: “Según el objetivo básico de la institución tributaria proporcionar al Tesoro público los medios económicos necesarios para la cobertura del gasto público, es lógico suponer que la finalidad de una gran parte de las normas que la regulan no será otra que el asegurar la efectividad del tributo”¹⁷².

Según nuestra opinión, el anticipo se ha establecido principalmente como garantía para efectivizar el cobro del impuesto, siendo una manera de gestionarlo, lo cual corresponde a una práctica tradicional en los sistemas tributarios totalmente lícita. Lo que cuestionamos son los métodos y formas para cumplir ese objetivo.

En ese sentido, debemos defender la idea de que el pago de nuestros impuestos debe ser exigible para el Estado en un plano donde sus figuras impositivas coexisten respetando conceptos de una justa distinción de igualdad y que la exigibilidad de sus tributos sea conforme a la efectiva realización y disponibilidad de la riqueza; es una directriz para mantener la coherencia en el régimen.

La correcta realización de los ingresos que gravan renta, en el anticipo será un ajuste adecuado de su regulación, en la medida en la que el legislador pueda contemplar la progresiva y parcial realización del objeto real del tributo que está complementando el anticipo.

No obstante, no debo dejar de anotar que es nuestro deber aportar al Estado para lograr también otros fines basados en la solidaridad y el bien común, en esa línea José Osvaldo Casás, en uno de sus pensamientos sostiene:

[...] cabe inferir la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales (en el caso el de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común¹⁷³.

La exigencia de tributos, nos lleva a pensar que deben existir ciertas justificaciones que respondan a la seguridad jurídica, con el fin de que sea el mejor en

¹⁷² Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 138.

¹⁷³ José Osvaldo Casás, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado” en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación*, 238.

razón de la necesidad del Estado de solventar gastos públicos y prestar eficientes servicios públicos.

En ese mismo orden se ha dirigido el pensamiento del tratadista José Casalta Nabais cuando menciona:

Efectivamente, esgrimido contra los privilegios propios del Estado pre-liberal, el principio de igualdad fiscal ha llevado siempre ínsita, especialmente, la idea de generalidad o universalidad, en los términos de la cual todos los ciudadanos se encuentran constreñidos al cumplimiento del deber de pagar impuestos, y de uniformidad, para exigir que tal deber sea valorado a través de un mismo criterio –el de la capacidad contributiva–¹⁷⁴.

En respuesta al interés del Estado de abastecer el Tesoro Nacional con recursos provenientes de pagos anticipados de un impuesto, el legislador debe asegurarse que estas figuras impositivas no contravengan el régimen tributario constituido para la protección de derechos y cumplimiento de los distintos principios.

3.6. Vías de solución a la problemática analizada

Hemos dejado para el final de este capítulo, algunas de nuestras aportaciones en vías de mejorar el tema abordado. De los planteamientos hechos encontramos un punto intermedio en la problemática analizada, donde el anticipo pueda coexistir con el impuesto a la renta, siempre que se realice una reforma sustancial en su base de cálculo y se distinga de una mejor manera a las personas obligadas a su pago.

Para dar continuidad a este apartado se exponen algunas sugerencias recapitulando todo lo explicado anteriormente.

Como ya lo hicimos notar, el anticipo merece una reforma en la que se tome como norte la compatibilidad que debe llevar con el impuesto a la renta, para ello, el anticipo debe limitar su objeto imponible únicamente a la renta. El legislador deberá describir categóricamente que rendimientos afecta la base de cálculo del anticipo. Paralelamente a este cambio se debería manejar un procedimiento distinto de cuantificación, pues lo mejor es que opere con una imposición por tramos según los ingresos gravables con variedad en la tarifa del anticipo, de tal forma que se adecue al manejo progresivo que tiene el impuesto.

¹⁷⁴ José Casalta Nabais, *El deber fundamental de pagar tributos*, (Coimbra: Universidad de Coimbra), 533.

Tomando como base uno de los estudios de Ramón Valdés Costa acerca de las peculiaridades del derecho hispanoamericano, debemos argumentar que España y Latinoamérica siguieron la influencia de la renovadora doctrina italiana en materia tributaria. El régimen tributario en Ecuador y España tienen sin duda una línea ortodoxa similar. Por ello en materia de soluciones, intentamos tomar como guía el sistema de pagos a cuenta que maneja este país. Debido a que se ha desarrollado de forma armónica, orientado por una oportuna diligencia demostrando que su funcionamiento ha sido exitoso y que ha operado en los últimos años con mínimas dificultades.

Ecuador podría aplicar algo similar al modelo español, en este país los pagos a cuenta están descritos por la Ley 35/2006, normativa que ha presentado las características esenciales, como la definición, transmisión y obligaciones formales, oportunamente la ley ha descrito el detalle de los rendimientos sujetos al pago, ha complementado su aplicación mediante, la aplicación separada de los pagos a cuenta de personas físicas y personas naturales.

Es así que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷⁵ describe los rendimientos y circunstancias obligacionales por las cuales las personas físicas puede ser afectos de un pago a cuenta, según se ha defendido la teoría de la progresividad, evidentemente la norma reglamentaria en España establece la base del cálculo de las cuotas donde se aplican diferentes tipos por escala en los ingresos, además se establecen reglas para estimar el tipo de retención y las deducciones; finalmente esta norma establece normas especiales a considerar en razón de las circunstancias personal y de vida. Me parece que esta regulación es una excelente directriz para lograr un trato justo para personas naturales.

En ese mismo contexto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁷⁶ en relación a los pagos fraccionados a cuenta de los ingresos y el impuesto sobre Sociedades, describe oportunamente la cifra de negocios, y estándares de cálculo de los tipos de rendimiento, dividendos. El pago a cuenta de una sociedad está calculado en razón del número de operaciones, estableciendo un porcentaje aplicable a la tabla de cálculo, especificando los tipos impositivos. Este régimen cuantitativo se complementa con

¹⁷⁵ España, *Ley 439/2007*, Reglamento, En: Real Decreto 439/2007, (30 de marzo de 2007), artículo 74 y ss.

¹⁷⁶ España, *Ley 4/2004 Ley del Impuesto a Sociedades* En: Real Decreto 4/2004, (5 de marzo de 2004), artículos 40, 45 y ss.

normas especiales para nuevas empresas con características incentivadoras a la inversión. Resulta que el manejo diversificado de los pagos a cuenta en España, se instituye como un sistema justo del cobro anticipado del impuesto siendo un paradigma importante para nuestro régimen adaptar el anticipo de acuerdo a las consideraciones ya mencionadas.

Además como ya lo mencionamos en capítulos anteriores el régimen tributario en Uruguay establece un sistema de pagos a cuenta similar al Español, la Ley del impuesto a la rentas de actividades económicas señala que: “A los efectos de determinar el monto de los pagos a cuenta se deberá obtener la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio”¹⁷⁷.

Del éxito de los pagos a cuenta en España, consideramos necesario, que la ley debe mejorar los indicadores para dividir los grupos de afectación del anticipo. En el grupo de personas naturales se deberá tomar como indicativo el tener o no registros contables, no obstante se puede categorizar aún más este grupo, tomando como ejemplo la regulación del modelo español, donde el importe de los pagos a cuenta son de acuerdo a la actividad que realice cada persona física. Es decir, subdividir a personas naturales obligadas y no a llevar contabilidad en grupos donde se determine su actividad, trabajo en relación de dependencia, o independiente, profesional y económico.

Asimismo en el grupo de sociedades en general se deberá hacer una clara diferenciación del tipo de rendimiento para categorizarlas y fijar la base del anticipo. Esta vía corresponde muy bien a lo que hemos visto en capítulos anteriores de atender mejor tarifas progresivas, otorgar un tratamiento igual a iguales y uno distinto a aquellos que estén en circunstancias disímiles.

Por consiguiente, se deberán establecer los meses donde se devenguen las cuotas del anticipo en un 50%, siendo importante la realización de un estudio previo que determine los meses más adecuados donde los sujetos tengan suficiencia para asumir el pago. Este trato deberá ser igual para todo tipo de contribuyentes.

También indicaremos como vía de solución, la modificación en la carta constitucional de salvaguardar la unidad y coherencia en el régimen, para ello, se deberá

¹⁷⁷ Uruguay, *Ley 150/007 del impuesto a la rentas de actividades económicas*, en: Decreto 150/007, (26 de abril del 2007), artículo 165.

desde disposición constitucional imponer la prohibición de fenómenos como la doble imposición interna. Creemos que es la más difícil de implementar, pero necesaria y advertida a largo plazo. Sin duda, es indispensable que casos excepcionales como el anticipo se vayan eliminando por estar tratando en él un impuesto encubierto, haciendo con los demás tributos locales un sistema muy gravoso para el contribuyente.

Precisamente en atención a este argumento, es que el mandato constitucional de la Constitución Guatemalteca, tiene una tendencia para legitimar su regulación fiscal en aras de eliminar las situaciones de doble imposición. Ha desarrollado su concepto desde la ley suprema en este país al promulgar:

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco¹⁷⁸.

La organización jurídica en el Estado de Guatemala, considera como una idea fundamental y factor cambiante establecer el principio de la prohibición de la doble imposición interna; en este país este principio se constituye como un límite para el Poder Legislativo, la observancia a la prohibición del establecimiento de doble o múltiple tributación interna, constituye un parámetro a ser respetado por el Congreso de la República procediendo a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación¹⁷⁹.

Debo agregar que para evitar cualquier hecho referente a doble imposición interna, se debe establecer el principio de coordinación en el régimen tributario, que además se tendrá que hacer un reordenamiento claro del reparto del poder impositivo de todas las instituciones territoriales. En atención a la equidad y descentralización la carga fiscal podrá sostenerse en aras de atender autonomía y suficiencia de los fondos para restablecer un orden adecuado que no afecte a los ciudadanos. Un ejemplo relacionado a esta recomendación lo podemos apreciar en la Ley Fundamental para la República Federal Alemana, donde se describe detalladamente desde esta norma constitucional cuál es el reparto, y los alcances de la participación de entes locales como nacionales de

¹⁷⁸ Guatemala, *Constitución Política de la República de Guatemala*. (Reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93: 17 de Noviembre de 1993). Artículo 243.

¹⁷⁹ Amada Victoria Guzmán Godínez, "Trascendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario", en: *Revista Jurídica XV*, (Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas y Universidad Rafael Landívar, 2012), 14.

cada tipo de tributo. La redacción de este artículo en la Constitución de este país distingue, al originario poder tributario del Estado, de las demás potestades de las administraciones territoriales; no es la intención desconocer sino orientar de manera detallada ese reparto desde la norma constitucional.

Por otra parte, una consideración más para el buen manejo del anticipo será que la base de la estructura de los tributos se dicte en razón del principio de capacidad contributiva, que presupone el vértice de la justicia y equidad en el régimen. Todo indicativo considerado en el tributo deberá tener una incidencia de este principio desde la Constitución, por tanto considero necesario constitucionalizarlo. El mandato constitucional necesario tendría las características conforme lo explica López Martínez:

[...] bien a la hora de la delimitación de los hechos generadores de los tributos, por la posible ubicación de diversos hechos impositivos sobre una misma capacidad económica o por la fijación de los mismos sobre hechos que no denoten la capacidad económica expresada en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, respondiendo en realidad a otras dimensiones ya gravadas. Bien desde la articulación del resto de los elementos estructurales del tributo (base, tipo, cuota) en función de la real capacidad económica que se pretende gravar. Bien desde el enjuiciamiento de la idoneidad de los sujetos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en relación a su particular capacidad económica, desvelando posibles supuestos encubiertos de doble imposición¹⁸⁰.

Dicho aquello todo presupuesto impositivo debe considerar determinadas circunstancias y categorías que se ajusten a un trato igual y justo según su capacidad contributiva, este principio está previsto en las Constituciones de Guatemala y Honduras, este principio ha sido muchas veces empleado en la Corte Constitucional rescatando que su fundamento es la intención de eliminar impuestos que no consideren la situación personal del sujeto pasivo, la aptitud efectiva del mismo y la base imponible del tributo.

A fin de evitar figuras impositivas que tengan fines ocultos y distintos al de su creación y que su aplicación afecte gravemente a los contribuyentes, la Constitución deberá incluir dentro del contexto que ha establecido de la prohibición de todo acto de confiscación, la disposición que garantice un régimen tributario adecuado al criterio de no confiscación, a fin de suprimir los casos que por vía indirecta estén anulando esa garantía constitucional. Para ejemplificar y reforzar esta vía, podemos citar que

¹⁸⁰ López Martínez, “La doble imposición interna”, 462.

conforme los derechos y deberes establecidos en la Constitución de España, su artículo 31 garantiza un sistema tributario justo que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Este principio fue recogido por la norma constitucional española en otras palabras porque le permite valorar si la afectación de los bienes del contribuyente mediante el sistema tributario es legítima o no, en todo caso se ha implementado este principio para fijar un límite a partir del cual se pueda entender que se está desnaturalizando el tributo, usando el mismo como un medio sancionador, así como se fija un límite a la acción redistributiva del Estado. La prohibición constitucional de alcance confiscatorio se configura, no como un límite a la justicia del sistema tributario, sino más bien como un principio que aporta un ingrediente más para conformar el ideal de justicia tributaria¹⁸¹.

Por último, presentamos algunas ideas que son innovadoras en la materia y tienen como fin establecer que las normas de aplicación de la ley fiscal protejan eficazmente la participación de los contribuyentes en términos de igualdad de condiciones frente a las prerrogativas de la administración tributaria central.

Estas propuestas tienen que ver por una parte con el mecanismo de devolución del anticipo, y la otra, la implementación de la oportunidad de poder elegir la modalidad del pago del anticipo, presentándose con ello un mecanismo de incentivos.

Por una parte, considero que el mecanismo de devolución vigente del anticipo debe volverse menos agresivo. La disposición actual en cuanto a la posible devolución cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor cuando la actividad económica del sujeto pasivo se haya visto afectada gravemente, es muy estricta al mencionar que en caso de no ser autorizado su devolución se constituirá en pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior. Esta norma deberá reformularse en razón de las circunstancias personales, registros y especificaciones técnicas para valorar mencionada negativa.

Prosiguiendo con el tema de la devolución, esta vía de solución tiene que ver con lo que he venido defendiendo a lo largo de esta investigación, estimo que el pago del anticipo resta sin duda liquidez en el capital de un contribuyente, por un determinado tiempo. En ese sentido considero que los pagos que haga deberán tener tal precisión que no induzcan a error en su cálculo.

¹⁸¹ Irene Araguás Galcerá, “El principio de no confiscatoriedad en la constitución española”, en: *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. (Curitiba: 2010), 13.

Resultado de esos errores son los pagos realizados en exceso o pagados indebidamente. Parece lógico, por tanto, mencionar que el Estado es participe de ese traspié en el cálculo. En ese sentido, adviértase que el Estado cuando deja de percibir sus tributos tiene derecho a reclamar intereses, por ello sostengo la idea que como caso excepcional y dadas las circunstancias del sacrificio económico del contribuyente la ley considere en el mecanismo de devolución, el derecho del contribuyente de exigir sus intereses en razón de su afectación.

Enfatizando este razonamiento debo defender la idea de que cuando las consecuencias que asume el fisco como el contribuyente son las mismas, el tratamiento más justo será uno igual para las dos partes. Una línea doctrinal semejante a este planteamiento es abordada por Lejeune Valcarcel al decir:

[...] la sola devolución del eventual exceso no deja indemne del sacrificio económico soportado por quien ha tenido que realizar un ingreso anticipado que luego resulta ser excesivo. Tal sacrificio únicamente puede ser, en su opinión, compensado si además de devolverse el exceso de ingreso se abonan los intereses [...] amortiguando así los efectos económicos del empobrecimiento del contribuyente, no justificado desde el punto de vista del principio de la capacidad contributiva¹⁸².

Una última consideración respecto a las vías de solución, tiene relación con la modalidad del pago anticipado del impuesto. Podemos considerar en ese sentido una moderada salida, establecer formas de cálculo que se ajusten a la real y más aceptada situación del contribuyente. Me permito en esta parte considerar el establecimiento efectivo que ha hecho España en relación al modo de pago, por un lado considera a elegir que los cálculos sean en base al último impuesto pagado y la otra opción la sitúa en la posibilidad de realizar el cálculo en base a los resultados reales del ejercicio actual consiste en verificar en un cierre de fechas al mes a pagar del ejercicio corriente, complementando estas opciones la administración tributaria en España, separa el pago en tres fechas: abril, octubre y diciembre, ajustando los datos en casillas de registro.

Para una adecuada planificación de los contribuyentes se podría optar por el pago del anticipo como se da en España. Lo interesante de esta forma de pago, es que se hace con cortes dentro del año y la persona paga de acuerdo a sus rentas reales. Este procedimiento estaría articulando la justa aplicación del anticipo, donde se hace al contribuyente participe de su propia planificación económica, profesional o

¹⁸² Lejeune Valcarcel, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta*, 110.

independiente. Por tanto, sería más correcto hablar de un mecanismo de pago que elige el contribuyente para mayor comodidad que una figura netamente recaudatoria.

Para finalizar este epígrafe, quisiera mencionar que una interesante opción para el anticipo, puede ser la modalidad de incentivos que utiliza el régimen municipal donde se aplica un 10% de descuento a ciudadanos que cancelen sus obligaciones municipales hasta el 15 de enero, estos descuentos disminuyen gradualmente hasta finales de junio, mes en que se aplica el 1% de descuento.

La relación tributaria frente al anticipo mejoraría significativamente si en razón de beneficios se considera la aplicación de descuentos por el pago oportuno en determinada fecha. Esta situación garantizaría al Estado lograr más ingresos, y beneficiaría al contribuyente.

CONCLUSIONES

1. El anticipo corresponde a un instrumento técnico contable que hace posible el pago de una obligación principal. Es situado como uno de los innovadores mecanismos que tienen por fin mejorar las técnicas de recaudación impositiva, gestión y garantía en el cobro del tributo. Responde a características complementarias de la retención y actúa como crédito a favor del contribuyente; además la determinación y creación de sus elementos tienen una naturaleza heterodoxa.

2. La estructura del anticipo presentan distintas valoraciones en cada uno de los países analizados. Algunas son las motivaciones para la creación de esta figura tributaria, desarrollada en países desarrollados y en desarrollo, que ponen de manifiesto la necesidad de incluir figuras como el anticipo en razón de atender la ineficiente implementación del sistema ortodoxo; el fuerte nivel de evasión; los limitados recursos de la administración tributaria central para ejercer control. El anticipo como elemento de presión en la tributación de cualquier país, presenta dificultades en todos los contextos el prestigio y la contingencia de su adaptación dependerá de la labor adecuada de los agentes jurídicos.

3. La desarticulación entre la base de cálculo del anticipo y la base imponible del impuesto a la renta ha estado marcada por fallas en la estructura de la técnica de cuantificación y sustancialmente en la concreción de la materia imponible. Las tarifas fijas del anticipo, no se ajustan al manejo dinámico de tarifas combinadas. Es necesario lograr una uniforme construcción de los grados en las tarifas que atiendan sobre todo a las distintas condiciones entre contribuyentes; la dispersión de la materia imponible en la forma de cálculo del anticipo se ha convertido en el gran inconveniente de la desarticulación, la base imponible debe ser uno de los elementos legitimadores del tributo, y el anticipo por considerar patrimonio y activos solo ha desatendido las más elementales teorías y técnicas fiscales para su concreción.

4. El anticipo ha ganado mucho terreno en el principio de suficiencia recaudatoria. El problema básicamente en razón a ello, es que el Estado exige un pago

anticipado encubriendo un impuesto distinto, por cuanto, al tener como objeto imponible a la totalidad del “patrimonio y activos” se impone un gravamen de distinta naturaleza al de renta, en ese sentido se plantea la necesidad de eliminar los vicios de cuantificación que considera la base y dejar de afectar al contribuyente indirectamente con figuras que no están investidas de legitimidad absoluta; el anticipo es una figura impositiva que encubre otro impuesto con lo que se pierde toda perspectiva de encontrar coherencia en el tratamiento de la base de cálculo.

5. La disfuncionalidad entre el anticipo y otros impuestos locales subyace en problemas de doble imposición interna, las condiciones características de los elementos que conforman el anticipo comprometen la garantía de tener un régimen congruente. Para apartar todo tipo de doble imposición interna, se ha dejado planteado, la necesidad de mejorar el reparto de potestades impositivas, vinculada a una efectiva claridad en la ley para controlar adecuadamente que los niveles de imposición se regulen articuladamente para evitar cargas fiscales excesivas.

6. La afectación de principios tributarios como el de seguridad, capacidad contributiva e igualdad tiene que ver fundamentalmente con la errada determinación de los elementos técnicos del anticipo. Las reformas tributarias han desencadenado una grave incertidumbre e inseguridad jurídica respecto de la figura. La disciplina que regula el anticipo atenta contra la disposición constitucional de un sistema equitativo y justo. Naturalmente la necesidad del Estado de resolver su financiamiento con sistemas anticipados de cobro, compromete el derecho de propiedad de los contribuyentes, el alcance confiscatorio de la forma de imposición del anticipo representa una afectación importante en el giro de los negocios y planificación. El recargo de asumir bajo condiciones desalentadoras al ahorro, a la inversión y a la igualdad, es un obstáculo que proyectan a la normativa del anticipo como una figura incompleta, que está trasgrediendo las más elementales garantías en el régimen.

BIBLIOGRAFÍA

- Acevedo Zapata, Sandra. "Impuesto predial". En Julio R. Piza, (coord.). *Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia*. Colombia: Universidad Externado de Colombia, Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A., 2008.
- Albiñana García, César. *Sistema Tributario Español y Comparado*. Madrid: Editorial TECNOS S.A., 1992.
- Amatucci, Andrea. "El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo". En César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Editorial Marcial Pons, 2008.
- Asorey Rubén, "Exigibilidad de los anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)". En Susana Camila Navarrine, dir. *Derecho Tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, Tomo III. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Bonilla Maldonado, Daniel. "Introducción. Teoría del derecho y trasplantes jurídicos: La Estructura del debate". En Daniel Bonilla Maldonado (edit.). *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*. Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009.
- Calderón Carrero, José Manuel, "La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su eliminación". En Fernando Serrado Antón (Dir.). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.
- Calvo Ortega, Rafael. "Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Naturaleza". En Eugenio Simón Acosta (Coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995.
- , *Derecho Tributario (Parte General)*. España: Editorial Aranzadi, S.A., 2006.
- , "Cuantificación de la Obligación Tributaria". En: *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario*, Tomo I. Navarra: Ed. Thomas Civitas, 2006.
- Carbajo Vasco, Domingo. "Los pagos a cuenta". *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y sobre el patrimonio*. Barcelona: Editorial Praxis S.A., 1997.
- Casado Ollero, Gabriel. "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario". En: Eusebio González García (Com.). *Principios Constitucionales tributarios*. Cuahacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- Casalta Nabais, José. *El deber fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Universidad de Coimbra, s.f.
- Casás, José Osvaldo. "Los principios constitucionales del sistema tributario". En Mauricio Plazas Vega (Coord.). *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. III. Bogotá: Editorial Nomos S.A., 2011.
- Cervera Torrejón, Fernando. "Hecho imponible". En Eugenio Simón Acosta, (coord.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*. Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel. "Retenciones y otros pagos a cuenta". En Eugenio Simón Acosta, (coord.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*. Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995.

- Corti, Arístides Horacio. “Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA”. En Susana Camila Navarrine (Dir.). *Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales 1936-2010*, Tomo II. Buenos Aires: LA LEY, 2010.
- Fernández, Luis Omar. “El impuesto a la renta”. En Vicente O. Díaz. *Política y economía tributaria*. Buenos Aires: Astrea, 2004
- Ferreiro Lapatza, José Juan. “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”. En: Andrea Amatucci, dir. *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”. En: Amatucci, Andrea, dir. *Tratado de derecho tributario y sus fuentes*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- Gargarella, Roberto. “Crítica del Estado del Derecho”. En Daniel Bonilla Maldonado ed., *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*. Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009.
- Garrido Miralles, Pascual. *Análisis de estados contables: elaboración e interpretación de la información financiera (2a. ed.)*. España: Larousse - Ediciones Pirámide, ProQuest ebrary, 2012.
- González García, Eusebio, “Sujeción Pasiva y Responsables tributarios”. En: *Sujetos pasivos y Responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997.
- “EL principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria. En: *Principios constitucionales tributarios*. Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- González, Darío, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, en: <http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/5/35355/sgp70.pdf>. Santiago de Chile: Serie Gestión Pública No 70, CEPAL, 2009.
- Grizioti, Benvenuto. “Teoría General del Impuesto”. En Dino Jarach, *Principios de ciencia de las finanzas, traducido*. Buenos Aires: DEPALMA, 1959.
- Jarach, Dino. “Esbozo de una Teoría general”. En: *Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Capital Federal, Cangallo editorial, 1978.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999.
- Lago Montero, José María. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”. En XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997.
- Leicach, Jorge. “El pago”. En: Mario Volman, dir., “*Régimen Tributario*”. Buenos Aires: FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005.
- Lejeune Valcarcel, Ernesto, *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: EDERSA, 1983.
- López Espadafor, Carlos María. “La confluencia entre el impuesto sobre bienes inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio, en: José Sánchez (Coord.), *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, (Granada: Editorial COMARES, S.L., 2000), 474.
- López Martínez, Juan. “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: Un problema de reparto de poder tributario”. En: José Sánchez (Coord.). *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Granada: Editorial COMARES, S.L., 2000.

- López Medina, Diego. “¿Por qué hablar de una ‘teoría impura del derecho’ para América Latina?”. En Daniel Bonilla Maldonado (edit.). *Teoría del derecho y trasplantes Jurídicos*. Bogotá: Editorial Siglo del Hombre, Universidad de los Andes, 2009.
- Marín Elizalde, Mauricio y Castro Arango, José Manuel. “Los sujetos de la relación jurídico-tributaria”. En: Julio Roberto Piza (edit.). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Colombia, Nomos Impresores, 2010.
- Martín Queralt, Juan y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2005.
- Menéndez Moreno, Alejandro. “Naturaleza y Objeto del Impuesto”. En Eugenio Simón Acosta (Coord.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 1995.
- Montaño Galarza, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Ecuador: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006.
- Montaño, César y Mogrovejo, Juan Carlos. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, y Corporación Editora Nacional, 2014.
- Moreno Padilla, Javier. “El principio de igualdad en el derecho tributario”. En Eusebio González, *Principios Tributarios Constitucionales*. España: Universidad de Salamanca, 1989.
- Navarro Coelho, Sacha Calmon. “El principio de la legalidad”. En Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, coords. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo DEPALMA, 2005.
- Naveira de Casanova, Gustavo. “El principio de no confiscatoriedad tributaria”. En César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords. *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Oswaldo Casás, José. “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”. En César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coords.), *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Palao Taboada, Carlos. “Elementos patrimoniales afectos”. En Eugenio Simón Acosta, (coord.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*. Pamplona: Editorial Aranzadi SA, 1995
- Pérez de Ayala, José. *Explicación de la técnica de los impuestos*. ADERSA, 1978.
- Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. *Derecho Tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- “El principio de seguridad jurídica y las inversiones” Citados por Addy Mazz. En Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, coords. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo DEPALMA, 2005.
- Quiñónes L., Alma Beatriz. “Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, en: *Justicia, libertad y derechos humanos*, Tomo II. Costa Rica: Unidad de Información y Servicio Editorial del IIDH, 2003.
- Romano, *Lósservatore*, citado por José Oswaldo Casás, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords. *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Ruiz Almendral, Violeta. Citada por José Vicente Troya. En: *El destino de las contribuciones al gasto público*. Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil.

- Ruíz-Huerta, Jesús. “Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español”. En: Eusebio González García (Com.). *Principios Constitucionales tributarios*. Cuahtliacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993
- Sancho Rebullida, Francisco de Asís. “Estudio Preliminar”. En Ernesto Lejeune Valcarcel. *La Anticipación de ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas física*. Madrid: EDERSA, 1983.
- Schmölder, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- Simón Acosta, Eugenio. “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”. En: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coords.). *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Editorial Marcial Pons, 2008.
- Smith, Adam. En Héctor Villegas. “Los ingresos tributarios en general”, *Manual de finanzas públicas*. Buenos Aires: DEPALMA, 2000.
- Tarsitano, Alberto. “El principio de Capacidad Contributiva, un enfoque dogmático”. En *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*. Buenos Aires: Editorial Abaco, 2005.
- Uckmar, Víctor. “El principio de igualdad tributaria”. En César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords. *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Valdés Villarreal, Miguel, “La justicia en las contribuciones”. En Eusebio González, *Principios Tributarios Constitucionales*. España: Universidad de Salamanca, 1989.
- Vargas Restrepo, Carlos Mario. *Contabilidad tributaria*. Colombia: Ecoe Ediciones, ProQuest ebrary, 2011.
- Villegas, Héctor B. “La no confiscatoriedad de los tributos”. En Eusebio González García (Com.). *Principios Constitucionales tributarios*. (Cuahtliacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993).
- Villegas, Héctor B. “Los ingresos tributarios en general”. En: *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires: DEPALMA, 2000.

Normativa:

- Alemania, *Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. En: Boletín Oficial Federal III 100-1, (23 de mayo de 1949), última revisión (28 de agosto de 2006).
- Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Desarrollo*. En Registro Oficial Suplemento, No. 303 (10 de octubre de 2010).
- Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*. En Registro Oficial, No. 449 (20 de octubre de 2008).
- Ecuador, Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No 007-13-SIN-CC*, Caso No. 0034-12-IN, (25 de abril del 2013).
- Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. En: Registro Oficial Suplemento, No. 463, (17 de noviembre de 2004).
- Ecuador, *Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*. En: Registro Oficial Suplemento 242, (29 de diciembre de 2007).
- Ecuador, *Reglamento a la Ley Orgánica de régimen tributario Interno*. En: Registro Oficial Suplemento No. 209, (8 de junio de 2010)

Ecuador, Texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC. En: Registro Oficial Suplemento No. 291, (5 de octubre de 1999).

España, *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. En: BOE Núm. 285, Ley 35/2006, (29 de noviembre de 2006).

España, *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. En: Real Decreto 304/2004, (20 de febrero de 2004).

Guatemala, *Constitución Política de la República de Guatemala*. (Reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93, (17 de Noviembre de 1993).

Uruguay, *Decreto 150/007, Impuesto a las Rentas De Las Actividades Económicas*. En: Diario Oficial No. 27.230. (26 de abril del 2007).

Uruguay, *Ley N° 16.060 Ley de Sociedades Comerciales*. En: Decreto No. 335/990 (4 de septiembre de 1989)

Uruguay, *Ley N° 18.083 Sistema Tributario*. En: Diario Oficial No. N° 27163 (18 de enero de 2007).

Jurisprudencia:

Ecuador, Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No 007-13-SIN-CC*, Caso No. 0034-12-IN, (25 de abril del 2013).

Perú, Tribunal Constitucional, *Sentencia del recaída en el Expediente Ns. 033-2004-AVTC*, (13 de noviembre de 2004).

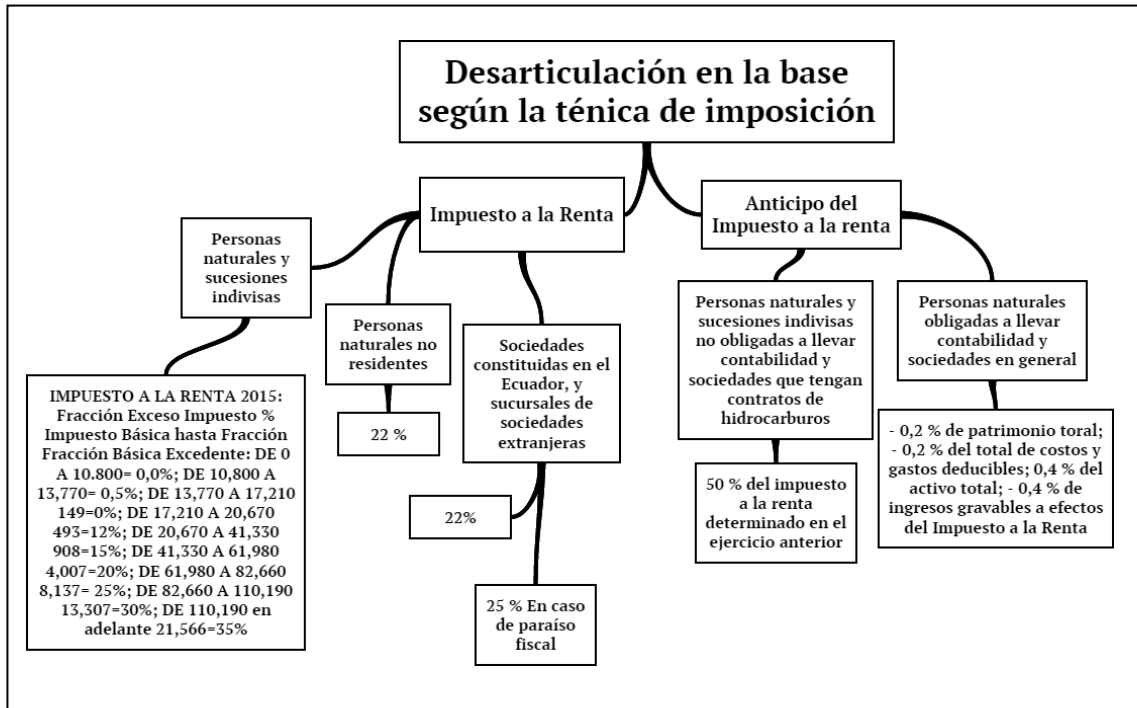
Dirección electrónica:

http://www.solution.com.uy/media/apps/articles/attachments/M%20%20Impuestos%20en%20Uruguay_1.pdf

ANEXOS

Anexo 1.

Mapa sobre la desarticulación de la base según la técnica de imposición



Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Elaboración propia.

Anexo 2.

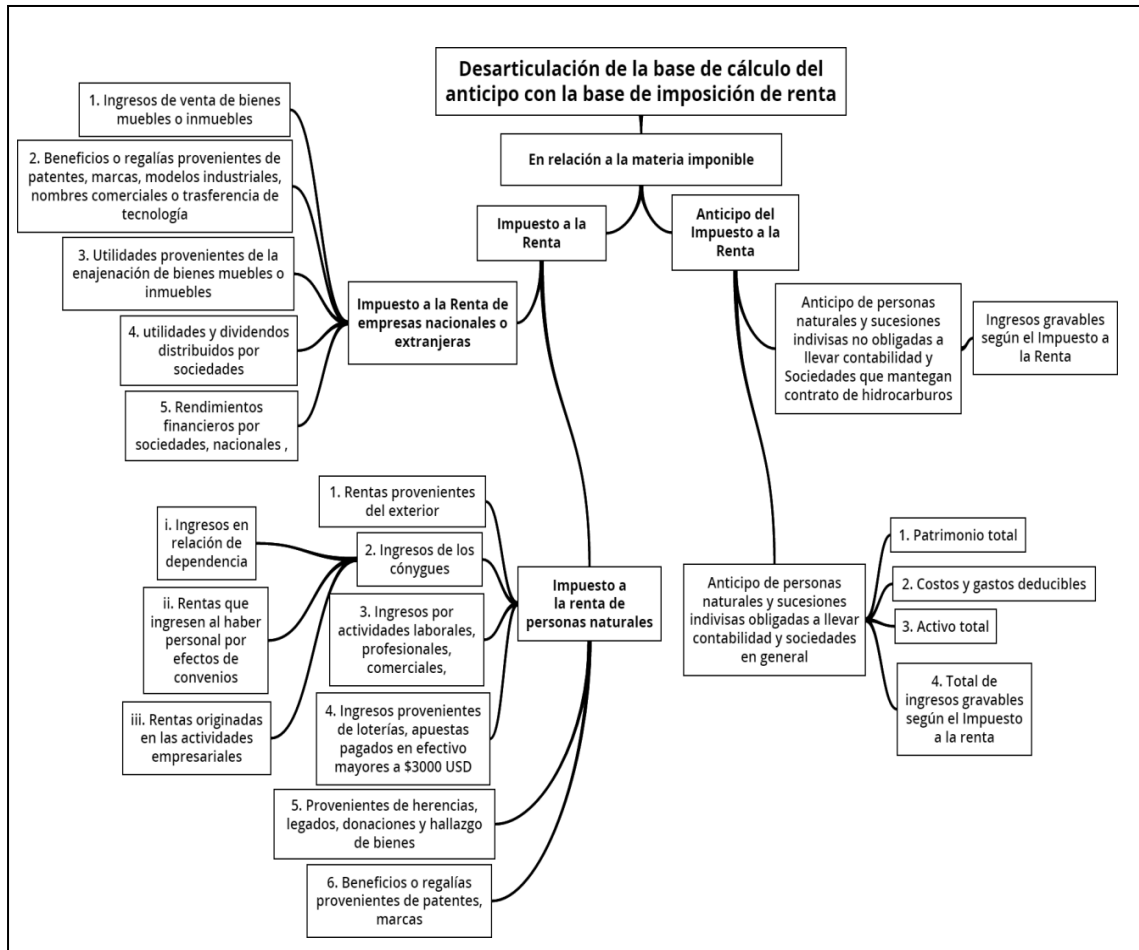
Tabla sobre la diferenciación en las tarifas del impuesto a la renta y el anticipo

	IMPUESTO A LA RENTA			ANTICIPO		
	TARIFA	OBJETO	TIPO DE TARIFA	TARIFA	OBJETO	TIPO DE TARIFA
PERSONA NATURAL SUCESIONES NO/CONTABILIDAD	0 % AL 35 %	INGRESOS GRAVABLES	PROGRESIVA	50%	INGRESOS GRAVABLES	FIJA
PERSONA NATURAL SUCESIONES SI/CONTABILIDAD	0 % AL 35 %	INGRESOS GRAVABLES	PROGRESIVA	0.2%-0.2%- 0.4%- 0.4%	PATRIMONIO TOTAL - TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES - ACTIVO TOTAL - TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES	FIJA CON VARIACIÓN EN EL OBJETO IMPONIBLE
SOCIEDAD HIDROCARBUROS	22%	INGRESOS GRAVABLES	FIJA	50%	INGRESOS GRAVABLES	FIJA
SOCIEDADES EN GENERAL	22%	INGRESOS GRAVABLES	FIJA	0.2%-0.2%- 0.4%- 0.4%	PATRIMONIO TOTAL - TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES - ACTIVO TOTAL - TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES	FIJA CON VARIACIÓN EN EL OBJETO IMPONIBLE

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Elaboración propia.

Anexo 3.

Mapa sobre la desarticulación de la base en relación a la materia imponible



Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Elaboración propia.

Anexo 4.

Tabla comparativa de los problemas de doble imposición interna

PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA							
	ANTICIPO	IMPUESTO PREDIAL	IMPUESTO SOBRE LOS VEHÍCULOS	IMPUESTO A LA PATENTE MUNICIPAL	IMPUESTO AL 1.5 POR MIL DE LOS ACTIVOS	IMPUESTO DE ALCABALA	EVALUACIÓN DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA
SUJETO ACTIVO	ESTADO (SRI)	Municipalidad o Distrito Metropolitano	Municipalidad o Distrito Metropolitano	Municipalidades y Distritos Metropolitanos	Municipalidades y Distritos Metropolitanos	Municipio o distrito metropolitano	No existe en ninguno de los casos identidad en el sujeto activo
SUJETO PASIVO	Personas naturales, Sucesiones indivisas, sociedades, Empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos	Propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas y fuera de ellas.	Todo propietario de todo vehículo	Personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales	Personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad	Los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato	Existe en todos los casos identidad de los sujetos pasivos cuando concurren determinadas circunstancias.
PERIODO A GRAVAR	El anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente. Correspondiente al ejercicio económico anterior.	El impuesto deberá pagarse en el curso del respectivo año. Los pagos podrán efectuarse desde el primero de enero de cada año, aún cuando no se hubiere emitido el catastro. En este caso, se realizará el pago en base al catastro del año anterior. El vencimiento del pago será el 31 de diciembre de cada año.	Deberá satisfacer el impuesto anual	Pago anual del impuesto	A cada año calendario anterior y el período financiero correrá del 1 de enero al 31 de diciembre. Este impuesto se pagará hasta 30 días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta.	Según cuando se realicen actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles	Existe en todos los casos concurrencia del periodo impositivo del anticipo y los impuestos excepto con el de alcabala.
MATERIA GRAVABLE	Patrimonio total; - Total de costos y gastos deducibles; - Activo total; - Total de ingresos gravables	Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición. El valor de la propiedad urbana. Los elementos que integran la propiedad rural serán la tierra y las edificaciones	La base imponible de este impuesto es el avalúo de los vehículos que consten registrados en el Servicio de Rentas Internas	El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón.	Corresponderá al activo total del año calendario anterior -Sobre los activos totales, podrán deducirse las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes.	La base del impuesto será el valor contractual, si éste fuere inferior al avalúo de la propiedad que conste en el catastro, registrará este último.	Existe en todos los casos que la materia gravable del anticipo es incidente también en todos los impuestos.

Fuentes: Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Elaboración propia.

Evaluación de anticipo del impuesto a la renta

En este documento se presenta los cuestionarios que se usaron para entrevistar a los informantes calificados, con el fin de orientar nuestra investigación.

- **(A) Profesional contador**
- **(B) Académico Legal**
- **(C) Académico Economía**

A continuación se presenta las opiniones de los tres tipos de informantes:

Preguntas (A)

Datos de identificación del entrevistado

Nombre: Marcelo Acosta

Cargo: Contador PhD

1. ¿Qué opinión le merece el anticipo del impuesto a la renta?

El anticipo es un mecanismo que beneficia a la actividad empresarial, cuando se genera este 22% del impuesto a la renta, normalmente es lo que se debe cancelar al SRI, pero, lo que permite el anticipo como ayuda para las empresas, es que sobre ese impuesto puedan generar un anticipo en dos cuotas. Viéndole desde ese punto de vista, es como un beneficio porque en algunas empresas no hay mucha liquidez para pagar íntegramente el impuesto.

2. ¿Considera adecuado la forma de cálculo del anticipo, para el manejo del impuesto a la renta?

Obviamente en la forma de cálculo no podría decir que se maneja de forma errada, porque cuando la realizas, tienes retenciones en la fuente que actúan como crédito tributario, es decir, lo que tienes a favor, antes de pagar el impuesto el contribuyente se deduces todas esas retenciones, que forman parte de la depuración de la base, en base a ese resultado es lo que se aplica en la fórmula. Todo depende del giro del negocio, pero la normativa está dada en base a las circunstancias generales.

Desde otro punto de vista, considero que cuando se paga el anticipo sobre activos ya estas tributando sobre algo que ya está gravado por el impuesto municipal sobre los activos. En ese punto, es perjudicial para las empresas, porque los indicadores

de riquezas en el anticipo son más amplios que en el impuesto. Cambiar ese componente sería más beneficioso para obtener un trato más coherente.

3. ¿Funciona el anticipo como figura compensatoria de algún otro impuesto o del mismo impuesto a la renta?

Yo entendería que esta figura es únicamente parte compensatoria para el pago del mismo impuesto a la renta, no existe la manera legal de hacerlo con otro impuesto, si tuvieras a favor montos del anticipo lo que se generan son notas de crédito pero para el mismo impuesto a la renta.

4. ¿En la regulación del anticipo existe liquidación provisional?

Primero para liquidar el impuesto a la renta, debes considerar los ingresos gravables y todos los costos y gastos considerados deducibles, eso te genera una base, es la que se va a liquidar. Creo que la liquidación se da solo en el impuesto a la renta, el anticipo toma como base ese rubro para fijar el cálculo en el pago.

5. ¿Cuándo el patrimonio se puede gravar como renta?

El patrimonio es el activo menos el pasivo, es lo que te sustenta a ti para afrontar las contingencias negativas, por ejemplo cuando tus deudas y pasivos fueran mayor a tus activos, ahí es cuando existe el patrimonio que lo respalda. La palabra renta viene de tus ingresos lo que quedo de tus ganancias, el patrimonio son tus acciones o tus bienes en una empresa. Sólo cuando tienes una utilidad líquida, ya hayas pagado previamente impuestos deudas, esa parte al final se va al patrimonio pero eso no va ser objeto de impuesto, porque es un incremento patrimonial, es la utilidad del ejercicio y eso va al patrimonio que es como una renta, pero no genera nuevamente un impuesto, al menos hasta ahora no está regulado para gravarlo como tal.

6. ¿Cuándo se gravan incrementos de patrimonio? ¿Es un tipo de renta?

Pienso que no, porque los incrementos de patrimonio aumentan tu liquidez, tu solvencia, porque yo entiendo a la renta como un ingreso real, como liquidez constante. Un incremento de patrimonio es un aporte de un accionista para desarrollar un negocio.

7. Señale, desde la óptica del modelo de gestión financiera las fortalezas y debilidades en cuanto al anticipo?

Considero, que la creación del anticipo tiene como fin hacer más flexible el pago del impuesto. Permite planificar, y aunque después del pago de todas maneras te deja

ilíquido, se da cuando realizas inversiones a crédito o tienes cuentas por cobrar que no se recuperables a corto plazo

8. ¿Considera que el manejo del anticipo descapitaliza las empresas? ¿Cuáles son sus principales efectos?

Si, cuando no tienes una adecuada gestión financiera, y al no planificar que en dos o tres meses ya tengo que pagar, ahí es cuando te endeudas para pagar un impuesto, y se da la descapitalización de una empresa por un impuesto o anticipo en todo caso.

9. ¿Cuál es su apreciación en cuanto a la técnica que se utiliza para gravar el impuesto a la renta y el anticipo, siento en el primer caso progresiva y en el segundo de tarifa única proporcional?

Las dos formas de determinación progresiva y proporcional tienen el mismo concepto, de alcanzar a quien gana más pague más en impuestos, la tabla de tarifas progresivas atienden más que todo a la ley de la redistribución de la riqueza.

Preguntas (B)

Datos de identificación del entrevistado

Nombre: César Montaña Galarza

Cargo: Profesor y Director del Área de Derecho-UASB

1. ¿Considera que el manejo del anticipo vigente, garantiza la congruencia en el régimen tributario?

Para orientar la finalidad de tu investigación, debes demostrar que crearon un nuevo impuesto, solapado con otro nombre, entonces, si partes de eso, con el criterio de que a la final se ha creado otro impuesto, que ya sabemos que nada tiene que ver con el anticipo, tienes que sostener que es un verdadero tributo, una nueva carga, que grava una manifestación de capacidad contributiva, a través del patrimonio sometido a gravamen, no a la renta. Sigue la línea de que, ha causado un gran problema por el hecho de que una misma materia gravable en algunas circunstancias es también gravada por otros tributos que existen en el país.

2. A su criterio; ¿Considera que el Anticipo del Impuesto a la renta puede estar ocasionando doble imposición interna en relación a otros impuestos que gravan patrimonio y activos?

Siempre para llegar a concluir acerca de la existencia de doble imposición interna, debes considerar cuatro elementos: el mismo sujeto activo, identidad subjetiva,

la misma materia imponible sometida a gravamen más de una vez, mismo periodo de tiempo. En el anticipo y en los impuesto municipales, en ambos casos el período es anual, esos son los elementos a la final para configurar el concepto de doble imposición. Entonces tienes que manejar esa matriz para verificar si se cumplen los presupuestos y vemos que a la final este anticipo es muy perjudicial para la actividad económica,

Además debes considerar los diferentes conceptos de doble imposición reiterativa, económica, cuando es ante el mismo ente activo, por ejemplo cuando el municipio cobra impuestos sobre el avalúo y el Estado hace lo mismo. Esas categorías debes analizar para llegar al concepto de doble imposición.

3. ¿Considera que la base de cálculo del anticipo vigente, al gravar el patrimonio total colisiona, como en cada caso: ¿El impuesto predial por gravar el patrimonio inmobiliario?; ¿El Impuesto a la propiedad de los vehículos?; ¿El impuesto de alcabala, por incidir sobre parte de la renta y parte del patrimonio?; ¿El impuesto de la patente municipal?

No hay colisión en estricto sentido, porque no tienes un debate sobre qué norma aplicar, ese es un problema cuando chocan las leyes, por ejemplo en derecho internacional privado. Aquí no, el problema es que ambas se aplican, el problema que causa es que haya varias imposiciones sobre lo mismo. Las dificultades que se presentan son de índole económico, porque a la final es tener un escenario donde hay más cargas para los sujetos, es ir en contra de una política de simplificación y racionalización del régimen tributario porque esas figuras lo que están haciendo a la final es desnaturalizar el régimen tributario, volviéndolo menos amigable y menos transparente. El anticipo estaría provocando doble imposición interna en el caso:

En el impuesto predial porque este impuesto grava una manifestación del patrimonio, que son los bienes inmuebles.

En el impuesto a la propiedad de los vehículos porque se grava de alguna manera parte del patrimonio, además recuerda que en el impuesto a vehículos, tienes un impuesto municipal a los vehículos y un impuesto nacional a vehículos sobre lo mismo.

En el impuesto de alcabala, porque incide en el valor del acto o contrato, que está atado con el avalúo, o sea de alguna manera también toma en cuenta la misma base imponible. Y en la patente porque grava patrimonio. Con ello vas demostrando a la final

que este anticipo que es un verdadero impuesto, recae sobre una materia gravable que ya es sometida a gravamen sobre otros tributos

4. ¿Cuál es su opinión acerca del anticipo adicional del impuesto a la renta que se ha establecido en el caso de los espectáculos públicos? ¿Colisiona con el impuesto municipal?

En el caso del impuesto que recauda el SRI es un anticipo de renta, el municipal, es un impuesto que se cobra por la venta de cada entrada, o sea no es renta, solo la obtienes cuando haces una comparación entre lo que obtienes, lo gastado y lo que te queda. El impuesto municipal a la final no es un impuesto de período anual, el estatal solo es un impuesto que se causa en cada espectáculo, entonces, la matriz comparativa te va ayudar, a la final no hay identidad subjetiva, no hay igual materia imponible, en este caso, no se configura doble imposición, no es lo mismo, tienes que ver siempre todas las circunstancias.

5. ¿Considera Usted necesaria una nueva reforma y en qué sentido?

Hay que fundamentar que este anticipo, no favorece a la seguridad jurídica, a la racionalización, simplificación del sistema y afecta económicamente. Entonces creo que habría que encaminarse a un esquema verdadero de anticipo, es decir, volver al esquema que utiliza todo país en el mundo del anticipo. Debido a que presenta varias ventajas, una de ellas es que la empresa y quien tiene renta al final del ejercicio va pagando por partes el impuesto, lo cual implica que sea muy pesada la carga para el final del año. En segundo lugar, el fisco no tiene que esperar a que acabe el ejercicio económico y luego de que se hagan las declaraciones y demás el siguiente año; sino que, se va fondeando durante el año, porque necesita gestionar sus servicios por ello va recibiendo cuotas anticipadamente. Ese es el verdadero espíritu del anticipo, me parece que el impuesto a la renta se presta para ese esquema y que es conveniente para el contribuyente como para el fisco.

6. ¿Si tuviese que sustentar teóricamente que existe doble imposición interna que autores me recomienda para argumentarlo?

Alegría Borrás, Biller, Calderón Carrero, César Montaña Galarza.

Preguntas (C)

Datos de identificación del entrevistado:

Nombre: Romeo Carpio Rivera

Cargo: Profesor UASB y vocal del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

1. ¿Qué opinión le merece el anticipo del impuesto a la renta?

Creo que la versión inicial fue una adecuada medida para reducir la elusión fiscal pero que la versión vigente en algunos casos puede incumplir el principio de capacidad contributiva.

2. ¿Considera Usted que la forma de cálculo del anticipo que está siendo utilizada es la adecuada?

La forma de cálculo, SI.

Que sea pago definitivo si no es usado en el mismo año, NO.

3. ¿Advierte usted la necesidad de hacer una reforma?

Si, volver a la versión inicial, para que lo no utilizado se pueda utilizar hasta en 5 años.

4. ¿Considera justas y bien orientadas las críticas a las que ha sido sujetas las reformas del anticipo?

Unas sí, otras no.

5. ¿Considera que el anticipo ha coadyuvado de alguna manera a mejorar la recaudación?

Seguro que sí.

6. ¿Considera que el anticipo ha potenciado la empresa cómo ha sido el discurso?

No he escuchado nada al respecto (discurso).