

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Derecho

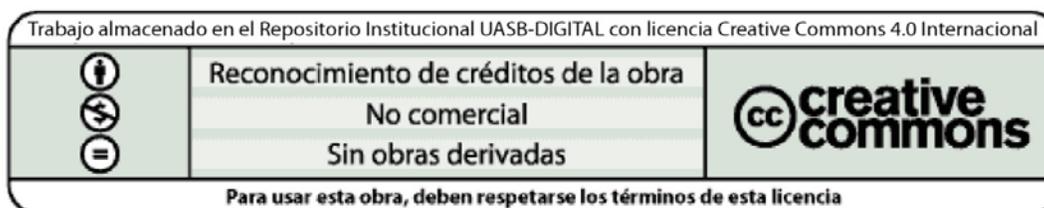
Mención en Derecho Tributario

## **El anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador**

Mayra Alejandra León Loján

Tutor: Edison René Toro Calderón

Quito, 2018



## **Cláusula de cesión de derechos de publicación de tesis**

Mayra Alejandra León Loján, autora de la tesis intitulada “El Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para 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 la 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 tercero 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: 02 de enero de 2018

Firma: .....

## RESUMEN

En el trabajo que a continuación se presenta se realiza un examen de lo que se conoce como anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador, figura necesaria para la recaudación anticipada del impuesto pero que en determinadas condiciones su reconocimiento como crédito tributario puede variar o no existir.

El trabajo desarrollado nos permitirá contar con una idea clara del punto central de este trabajo, tema de gran debate y discusión nacional desde hace varios años, por las diferentes incidencias que la figura ha presentado en la tributación sobre la renta en el Ecuador.

La revisión de los conceptos y descripciones legales estudiadas bajo la óptica de algunos importantes principios del sistema tributario ecuatoriano, con el fin de determinar si el Estado está otorgando las garantías obligatorias a la hora de imponer cargas fiscales a los contribuyentes, permitirá un estudio concreto del tema.

Finalmente, el trabajo aporta algunas conclusiones y recomendaciones puntuales referentes a la figura de anticipo de impuesto a la renta, con el objetivo de garantizar un adecuado sistema de imposición en el Ecuador que permita recaudar lo necesario, por medio de reglas claras y respondiendo a la capacidad de contribuir de cada sujeto pasivos sin discriminación alguna.

Palabras clave: Anticipo, Impuesto a la renta.

Dedico este trabajo a mi familia, novio y amigos, a mi padre, madre y hermana, quienes han sido a lo largo de mi vida y de mis decisiones el apoyo constante e insuperable; su cariño, amor y dedicación, me ha permitido cumplir mis sueños.

Empiezo agradeciendo a Dios, sin su voluntad nada es posible. Agradezco profundamente el apoyo incondicional de mi Director de Tesis y gran amigo Edison Toro, quien ha sido la guía inmejorable para la presentación de este trabajo.

A mis padres, novio y hermana, quienes constantemente me impulsaron para la realización de este trabajo, sin su apoyo personal el mismo no sería posible. Finalmente, a los doctores Eddy de la Guerra y Juan Carlos Mogrovejo, quienes no dudaron en ser un soporte académico para la finalización de mi tesis.

## **TABLA DE CONTENIDOS**

### **EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR**

<b>Resumen.....</b>	<b>3</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>8</b>

### **CAPÍTULO I: EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR**

#### **1.1 Conceptualización de anticipo – Definiciones previas.**

<b>1.1.1 Anticipo de Impuesto a la Renta.....</b>	<b>10</b>
<b>1.1.1.1 Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1.1.1.1 Concepto de renta.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1.1.1.2 Impuesto a la Renta.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.1.1.3 Anticipo de Impuesto a la Renta.....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.1.2 Revisión legislativa histórica.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.1.3 Regulación legal y reglamentaria vigente.....</b>	<b>24</b>
<b>1.1.1.4 Análisis crítico sobre regulación de Anticipo de Impuesto a la Renta.....</b>	<b>33</b>
<b>1.1.2 Conclusiones del tema.....</b>	<b>35</b>

### **CAPÍTULO II: LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES Y EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA**

<b>2.1 Principio de legalidad.</b>	
<b>2.1.1 Definiciones.....</b>	<b>38</b>
<b>2.1.2 Regulaciones constitucionales y legales.....</b>	<b>41</b>
<b>2.1.3 Adecuación de la norma al concepto.....</b>	<b>42</b>
<b>2.2 Principio de reserva de ley.</b>	
<b>2.2.1 Definiciones.....</b>	<b>44</b>
<b>2.2.2 Regulaciones constitucionales y legales.....</b>	<b>46</b>
<b>2.2.3 Adecuación de la norma al concepto.....</b>	<b>47</b>
<b>2.3 Principio de Suficiencia recaudatoria.</b>	

<b>2.3.1</b>	<b>Definiciones.....</b>	<b>49</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Regulaciones constitucionales y legales.....</b>	<b>51</b>
<b>2.3.3</b>	<b>Adecuación de la norma al concepto.....</b>	<b>51</b>
<b>2.4</b>	<b>Principio de capacidad contributiva.</b>	
<b>2.4.1</b>	<b>Definiciones.....</b>	<b>53</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Regulaciones constitucionales y legales.....</b>	<b>56</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Regulaciones constitucionales y legales.....</b>	<b>57</b>
	<b>Conclusiones y recomendaciones.....</b>	<b>60</b>
	<b>Bibliografía.....</b>	<b>64</b>

## INTRODUCCIÓN

Para introducirnos en el estudio del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador, debemos tomar en cuenta que esta figura tan debatida en los últimos años, especialmente por el sector empresarial que la objeta, ha tenido un desarrollo normativo extenso y constante, con varios intentos por perfeccionarla, profundizarla y adecuarla a las diferentes actividades empresariales que existen en el país.

En el presente trabajo se tiene como objetivo de investigación evidenciar una presunta transformación de la figura del anticipo de impuesto a la renta, de un crédito tributario a un impuesto mínimo, haciendo para ello una recopilación histórica que nos permite conocer las diferentes intenciones que ha tenido el legislador a la hora de imponer el concepto desde el nacimiento de la figura en 1971 con la Ley de Impuesto a la Renta hasta el ejercicio económico 2017.

Como conocemos el anticipo ha sido atado al impuesto a la renta como una forma de recaudación anticipada de impuestos, asunto cotidiano en varias legislaciones y similar a otras figuras como la retención de impuestos por parte del pagador del bien o del servicio, que constituye también un pago anticipado; pero precisamente una presunta distorsión de este entendimiento ha motivado la realización de este estudio.

El trabajo desarrollado partirá de la enunciación y descripción de conceptos alrededor del tema central, con el objetivo de lograr un entendimiento de la figura estudiada, se iniciará el estudio con una revisión por fragmentos de la figura dispuesta legalmente, para ello conceptualizaremos en términos generales la palabra anticipo, ataremos la expresión al sistema tributario, la juntaremos al impuesto a la renta, pasaremos por una revisión histórica de la figura legal, para finalmente hacer una descripción detallada del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador y un examen de sus matices a la hora de ser considerado pago mínimo, lo que nos permitirá abordar conclusiones alrededor del concepto en el sistema tributario ecuatoriano.

En el segundo capítulo, una vez entendida la figura, se realizará un examen del cumplimiento de los principios de legalidad, reserva de ley, suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, con el objetivo de comprender la pertinencia de la figura del

anticipo de impuesto a la renta en el sistema tributario ecuatoriano, para ello se realizará una breve descripción de los principios enunciados, desde su concepción, aplicación normativa y relación con el anticipo de impuesto a la renta, lo anotado nos llevará a determinar si han existido violaciones o cumplimiento de los principios.

Las conclusiones del presente estudio intentarán presentar observaciones pertinentes al régimen tributario ecuatoriano, con la intención que sean recogidas en próximas reformas legales a fin de que otorguen certeza al administrado, en el pago de sus impuestos y que constituya un incentivo de estabilidad tributaria a la hora de inversión local o extranjera.

Finalmente se realizarán recomendaciones para el perfeccionamiento de la figura, con el objetivo de que la recaudación anticipada no distorsione el propósito y sobre todo el hecho generador del impuesto a la renta.

# Capítulo I

## El Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador

### 1.1 Conceptualización de anticipo – Definiciones previas

El punto central del trabajo que a continuación se desarrollará es conceptualizar lo que se entiende por anticipo, para más adelante y haciendo un ejercicio lógico ceñido al Derecho lograr encontrar la naturaleza del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

Para cumplir con la finalidad antes anotada, se hace indispensable encontrar definiciones ya esbozadas tanto a nivel jurídico como financiero. El Diccionario Jurídico Financiero de José Ricardo Pardo Gato define en términos generales al anticipo como “Dinero anticipado antes del vencimiento. Pago parcial a cuenta de otro mayor o como señal y previo a la recepción o uso de lo que se adquiere.”<sup>1</sup>.

La definición citada coloca la idea de que un anticipo debe ser entendido como un pago adelantado a cuenta de otro que se estima va a nacer o existe, pues por naturaleza se considera que, si bien es necesario por cualquier causa entregarlo, es también propio imputarlo a una obligación que se cree está por nacer o existe.

Ahora bien, es acertado acercar el concepto de anticipo a imputación, pues se vuelve necesario reconocer que la entrega previa al vencimiento, evidencia que existe algo a lo que se le ligará en el futuro para haber sido obligado a su cumplimiento.

Álvaro Mejía Salazar en su obra Diccionario Derecho Tributario, cita a Roque García Mullín señalando que “los anticipos o pago en cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva y buscan que antes de devengarse la obligación, el contribuyente vaya ingresando fondos, como típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una

---

<sup>1</sup> José Ricardo Pardo Gato, *Diccionario Jurídico Financiero*, (Navarra: Editorial Aranzadi, 2012), 72.

sola época de vencimiento fiscal, y también en ciertos Estados, como forma de precaverse de la pérdida de valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización”<sup>2</sup>.

El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, define como imputable “En contabilidad lo que debe ser cargado a una cuenta”<sup>3</sup>. Pardo en la obra antes citada, define a la imputación de pagos como la “Forma especial de pago, concretada en la designación de la deuda a que ha de aplicarse el pago que se realiza, cuando el deudor tiene varias obligaciones a favor del mismo acreedor.”<sup>4</sup>.

Con lo anotado se puede claramente entender que imputación en el contexto analizado puede ser similar a aplicación, pues se entiende que una obligación que fue llamada a cumplir de forma anticipada reconoce una obligación posterior frente a la cual se pretende sea reconocida, el concepto de Mullín nos habla claramente de obligación paralela a un impuesto pues lo que pretende es adelantar flujo a las arcas fiscales.

Hugo Carrasco Iriarte en su libro *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales* define concretamente a la palabra anticipo como “Cantidad que se cubre como adelanto de una operación mercantil determinada”<sup>5</sup>.

Por lo anterior, se puede definir al anticipo como una entrega previa que pretende, adelantándose a una obligación, ser reconocida al momento que esta última nazca.

### **1.1.1. Anticipo de Impuesto a la Renta**

#### **1.1.1.1. Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador**

El anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador es una figura normativa prevista en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la misma que cumple con funciones de recaudación anticipada y, ahora, de contribución mínima de impuesto a la renta para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad independientemente de los resultados del ejercicio, bajo determinadas condiciones.

---

<sup>2</sup> Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 26.

<sup>3</sup> Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, actualizado, corregido y aumentado por Cabanellas de las Cuevas Guillermo, (Buenos Aires: Editorial HELIASTA, 2003), 197.

<sup>4</sup> Pardo, *Diccionario Jurídico Financiero*, 315.

<sup>5</sup> Hugo Carrasco Iriarte, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, (México D.F: IURE editores S. A., 2007), 18.

A efectos de definir al anticipo de impuesto a la renta, se realizará una revisión breve de algunos conceptos que nos permitirán ubicar el concepto legal del anticipo en el régimen tributario ecuatoriano.

#### **1.1.1.1.1 Concepto de renta**

Se empezará por definir a la renta término proveniente del latín *deddita*, para lo cual se empezará citando a Álvaro Mejía Salazar y se dirá que es “el beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad”.<sup>6</sup>

Guillermo Cabanellas sin ser doctrina especializada en materia tributaria dentro de su obra *Diccionario Jurídico Elemental*, se define a la renta como un: “Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio”.<sup>7</sup>

Con mayor tecnicismo y tratando de otorgar una definición tributaria más exacta, Raimondi y Atchabahian, mencionan que “en una primera fase tendrá, cuantitativamente, forma de entrada o ingreso bruto; hechas a ésta las deducciones que para cada categoría de ganancia autorice la ley, como también distraídas las exenciones que ella contemple, se ha de arribar a las ganancias neta”;<sup>8</sup> es decir, lo que conocemos como renta neta o final.

De igual manera la normativa legal tributaria ecuatoriana dentro del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera como renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.

Para el tratadista ecuatoriano Rodrigo Patiño Ledesma “En el sentido común, se considera como el valor que perciben las personas, sociedades o gobiernos en un período de tiempo derivados del trabajo individual o la propiedad de los factores de producción, desde el punto de vista económico la renta está vinculada a la producción y la creación de riqueza en forma de bienes y servicios que son cuantificables monetariamente”.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Mejía, *Diccionario Derecho Tributario*, 350.

<sup>7</sup> Cabanellas, *Diccionario...*, 347.

<sup>8</sup> Carlos A. Raimondi, y Adolfo Atchabahian, *El impuesto a las ganancias*, 3ª edición, (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000), 7.

<sup>9</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, tomo I, (Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2004), 107.

A fin de tomar en cuenta un concepto económico de lo que se debe entender por Renta, se citará a Greco en el Diccionario de Economía, quien menciona que la renta es “Cualquier beneficio en sentido general, rédito, ganancia, beneficio”;<sup>10</sup> asimismo López Carbajo y Cordón Ezquerro, mencionan que la renta es “cualquier afluencia a la economía del sujeto pasivo”.<sup>11</sup>

De los conceptos de renta hasta aquí anotados se puede entender que el factor común o la idea general de los mismos es la ganancia o utilidad a la hora de obtener ingresos de una fuente productiva, precisamente Álvaro Mejía en la obra antes anotada cita a Galleri quien define “la renta como la riqueza total producida durante un período de tiempo y que representa una adición neta en el patrimonio del contribuyente”.<sup>12</sup>

Finalmente se puede citar a Dino Jarach, en su obra titulada Finanzas Públicas y Derecho Tributario, quien sostiene que “renta se utiliza en español para indicar el ingreso neto total de una persona”.<sup>13</sup> Adicionalmente afirma que la conceptualización de la renta “depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva, o sea, de lo que se quiere gravar”.<sup>14</sup> Lo antedicho tiene una inclinación tributaria fuerte pues el autor anota que la conceptualización de renta depende de lo que cada estado quiera gravar, es por lo que incluso señala que desde una esfera científica el concepto normativo que le puede dar cada legislación puede ser criticado.

En este contexto es oportuno acoger la cita de Álvaro Mejía que realiza en su Diccionario Derecho Tributario, cuando se refiere a César Montaña Galarza, quien define a la renta como “la cantidad de riqueza y servicios apreciables en dinero, que consiguen las personas como rendimiento periódico del capital o por su trabajo; siendo la periodicidad y la conservación del capital, características fundamentales del concepto financiero de renta”.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Greco O., *Diccionario de Economía*, (Buenos Aires: Valleta Ediciones, 1999), 406.

<sup>11</sup> Juan Manuel López Carbajo y Teodoro Cordón Ezquerro, *Manual práctico de los Impuestos sobre Renta y Patrimonio*, 2ª edición, (Bilbao: Ediciones Deusto), 17.

<sup>12</sup> Mejía, *Diccionario Derecho Tributario*, 350.

<sup>13</sup> Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 471.

<sup>14</sup> *Ibíd.*, 472.

<sup>15</sup> Mejía, *Diccionario Derecho Tributario*, 351.

Frente a lo anotado se puede definir a la Renta como la compensación o beneficio por el trabajo, el capital o por ambas fuentes, concepto sobre el que más adelante se estudiará cómo el Estado lo grava a efectos de la recaudación.

#### **1.1.1.1.2. Impuesto a la Renta**

A continuación, se analizará el impuesto a la renta que constituye un tributo que grava a la utilidad que genere una persona natural o jurídica dentro de un período determinado, constituyéndose este impuesto en uno de los más importantes del sistema tributario ecuatoriano, en palabras de Richard Musgrave y Peggy Musgrave “el impuesto más importante por sí solo y el pivote central de la estructura tributaria”.<sup>16</sup>

Juan Martín Queralt, citado por Álvaro Mejía lo define como un “impuesto directo y personal, el cual grava la renta según su cuantía, considerando las circunstancias familiares del sujeto pasivo, impuesto que distingue el origen de las rentas”.<sup>17</sup>

De igual manera el criterio anterior se ve respaldado por la concepción dada en la obra “Diccionario Jurídico Elemental”, de Guillermo Cabanellas, en donde se señala que sobre el impuesto a la renta “quedan sujetos al mismo diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa (réditos de títulos públicos o de préstamos particulares), ya de la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes en sociedades), ya de los mismos ingresos debido al trabajo independiente o subordinado (honorarios, sueldos, salarios, productos de las obras científicas, literarias o artísticas)”.<sup>18</sup>

El impuesto a la renta es conocido doctrinariamente como un impuesto directo, toda vez que su aplicación se la realiza sobre contribuyentes específicos, y grava la riqueza o renta y no pueden ser transferidos o repercutidos en los precios, José A. Morales, “señala que el impuesto a la renta es un impuesto directo porque recae sobre la renta siempre considerando la capacidad económica del contribuyente”.<sup>19</sup>

Lo anterior, se encuentra recogido dentro de nuestra normativa tributaria, toda vez que el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), señala que el objeto del impuesto a la renta es la renta global que obtengan las personas naturales,

---

<sup>16</sup> Richard Musgrave y Peggy Musgrave, op. cit., 478.

<sup>17</sup> Mejía, *Diccionario...*, 179.

<sup>18</sup> Cabanellas, *Diccionario...*, 197.

<sup>19</sup> Mejía, *Diccionario...*, 179.

sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, dichas personas se constituyen en sujetos pasivos del impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 del referido cuerpo legal.

De acuerdo al artículo 16 del mismo cuerpo normativo, la base imponible a la cual se aplicará la tarifa de impuesto a la renta, está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones y descuentos, costos y gastos, y deducciones imputables a dichos ingresos, base imponible a la cual se aplicará la tarifa del 22%<sup>20</sup> de impuesto a la renta para el caso general de sociedades y la tabla progresiva de impuesto a la renta la cual puede llegar hasta un 35% sobre la fracción excedente, para personas naturales de acuerdo a la base imponible.

Es pertinente volver a citar al tratadista ecuatoriano Rodrigo Patiño Ledesma quien menciona que en “La ley ecuatoriana, toma como fundamento para la imposición, el concepto de renta como “ingreso” realizado, entendido éste, como el excedente económico o incremento neto del patrimonio, para excluir a título de deducciones, los valores que constituyendo ingresos, se destinan al consumo, ahorro personal y a los gastos que tienden a la conservación, mantenimiento y mejora de las fuentes para el caso de las actividades productivas”.<sup>21</sup>

Como se puede apreciar la normativa tributaria ecuatoriana prevé que la determinación y pago del impuesto a la renta, se lo realice en base a la renta neta, es decir a la renta bruta integrada por todos los conceptos del ingreso, menos los costos y gastos atribuibles y reconocidos por la normativa legal, principio que se entiende es de aplicación generalizada en las legislaciones tributarias.<sup>22</sup>

Finalmente se tomará la descripción realizada por Jaime Mejía quien menciona que es “un impuesto de naturaleza directa que pretende, principalmente recaudar recursos de sus ciudadanos con el objeto de sufragar los gastos que representa el mantenimiento del Estado, gravando para ello a la riqueza que obtiene producto de sus actividades

---

<sup>20</sup> Es importante mencionar que la tarifa de impuesto a la renta para sociedades puede variar hasta un 25%.

<sup>21</sup> Patiño, *Sistema Tributario...*, 108.

<sup>22</sup> Consideraciones previstas en las sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional de Justicia), que fueron publicadas en el Registro Oficial No. 196 del 23 de octubre de 2003 y en el Registro Oficial No. 117 del 3 de julio de 2003.

económicas”.<sup>23</sup> Si bien el concepto citado constituye una descripción más amplia, es importante puntualizar que no todos los ciudadanos estarán sujetos al impuesto, por el contrario, serán los catalogados como contribuyentes los que se sujetarán a la imposición de este tipo de tributo.

El desarrollo normativo del impuesto en mención es sumamente amplio en la legislación ecuatoriana y su incidencia en la recaudación importante, es por ello que alrededor del mencionado impuesto se han creado varias figuras, entre ellas, el denominado anticipo de impuesto a la renta.

#### **1.1.1.1.3. Anticipo de Impuesto a la Renta**

Se puede sostener desde un punto de vista doctrinario que el anticipo de impuesto a la renta constituye un crédito tributario para el sujeto pasivo y es una forma en la que el Estado recauda de forma anticipada a su vencimiento la obligación de pago del impuesto sobre la renta.

A efectos de esbozar brevemente el concepto de anticipo, en la legislación ecuatoriana vigente se puede decir que existen dos formas de anticipar el impuesto a la renta, la primera que constituye el 50% del impuesto pagado el año anterior menos las retenciones en la fuente que le fueron practicadas, y, otra la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efectos del impuesto a la renta,
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta.<sup>24</sup>

En el desarrollo del presente trabajo se analizará a detalle la evolución histórica normativa y la aplicación de cada una de las formas de cálculo de acuerdo al tipo de contribuyente que la realice.

---

<sup>23</sup> Jaime Santiago Mejía Andrade, *Análisis Jurídico del Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador*, Trabajo de Grado, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2015), 12.

<sup>24</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 41, número 2, letra b).

Si bien el presente anticipo de impuesto a la renta, constituye un crédito tributario para el pago del impuesto a la renta en general, es necesario recalcar que a partir del ejercicio fiscal 2010, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad si dicho valor no puede ser compensado con el impuesto a la renta causado se convierte en un impuesto definitivo, toda vez que únicamente se prevé una devolución de dicho valor cuando se haya visto afectada significativamente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo y siempre que este supere el impuesto causado, en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos, tal como lo prevé la letra i) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI).

Más adelante se estudiará algunos casos especiales previstos legalmente para exoneraciones, disminuciones, imputaciones, entre otras.

#### **1.1.1.2 Revisión legislativa histórica**

En líneas anteriores se había indicado que el anticipo del impuesto a la renta en Ecuador en la forma que se conoce actualmente nace en el 2007, esto es, con la Ley S/N publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, figura que fue introducida mediante la denominada Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador que introduce cambios importantes al artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario del Ecuador.

Si bien las incidencias legales de lo que hoy se conoce como anticipo de impuesto a la renta, se puede decir que nacieron en el año 2007, el pago anticipado de impuesto a la renta en el Ecuador se presenta desde la Ley de Impuesto a la Renta publicada en el Registro Oficial No. 305 del miércoles 08 de septiembre de 1971, en el mencionado cuerpo legal en el artículo 107, cuando se habla de las normas para el pago del impuesto, se establece adicionalmente que sobre los resultados del ejercicio el sujeto activo emitirá una liquidación por el ochenta por ciento (80%) de impuesto que se cause que será pagado durante el ejercicio en tres dividendos en los meses de junio, agosto y octubre. Incluso esta norma prevé que el contribuyente pueda solicitar que se exima del pago cuando en el

primer semestre el contribuyente estimare que los resultados del ejercicio van a ser negativos o claramente inferiores al año base, en más de un cincuenta por ciento.

Mediante Registro Oficial No. 568 del jueves 06 de junio de 1974 se introduce reformas a la Ley de Impuesto a la Renta, en el tema que nos ocupa se reforma el artículo 107 para cambiar los meses de pago de los denominados dividendos para julio, septiembre y noviembre.

El jueves 29 de diciembre de 1988, se promulga la Ley de Control Tributario y Financiero en el Registro Oficial No. 97, mediante la cual se reforma el artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Renta y se dispone que serán los sujetos pasivos (contribuyente) los que determinen en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo una suma equivalente al ochenta por ciento (80%) del impuesto a la renta y adicionales determinados en dicho ejercicio, menos las retenciones que le hubieren sido practicadas por el período, la falta de determinación por parte del contribuyente era sancionado con un recargo del 20% del anticipo más multas e intereses. Nuevamente se contempla la figura de solicitar a la Administración Tributaria la reducción o exoneración del pago del anticipo cuando se estime que las rentas gravables serán inferiores en un 30% o más de las obtenidas el año anterior.

Como se puede observar en las breves citas históricas realizadas, en 1971 se considera el pago de un anticipo del ochenta por ciento (80%) que era liquidado por la Administración Tributaria, hasta el año 1988 donde la responsabilidad de la liquidación recae en el sujeto pasivo; se debe resaltar que siempre se consideró la posibilidad de exoneración o reducción del anticipo cuando las actividades económicas del contribuyente estaban afectadas, lo que implica que implícitamente el anticipo siempre estuvo vinculado a un concepto de renta.

Posteriormente, con la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno mediante Registro Oficial No. 341 del viernes 22 de diciembre de 1989, dentro del título primero referente al impuesto a la renta el artículo 41 recoge el texto legal del artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Renta introduciendo unos cambios puntuales, el ochenta por ciento (80%) es únicamente sobre el impuesto a la renta determinado en dicho ejercicio ya no se contemplan adicionales, y, la reducción o exoneración del anticipo se puede

también solicitar cuando se prevea que las retenciones en la fuente cubrirán el monto del impuesto a pagar en el ejercicio.

Mediante Ley Reformativa de la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993, por medio del artículo 26 reforma el artículo 41, introduciéndose principalmente una diferenciación para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta entre contribuyentes personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y obligados a llevar contabilidad.

La reforma de 1993, vigente para el impuesto a la renta desde el ejercicio económico de 1994, introdujo como principal diferencia entre los dos grupos antes anotados, que los obligados a llevar contabilidad además de pagar en calidad de anticipo el 80% del impuesto causado menos las retenciones, debía pagar el 1% de los activos totales constantes en el balance cerrado al 31 de diciembre del año anterior. Con lo mencionado se puede destacar adicionalmente que esta reforma empieza a introducir nuevos conceptos para el cálculo como por ejemplo la consideración del activo, uno de los factores actualmente considerados.

La norma en mención preveía, que se debía excluir de los activos los siguientes:

1. Las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo;
2. Las nuevas inversiones durante un período de dos años;
3. Los impuestos pagados en el exterior por las operaciones realizadas;
4. Las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica;
5. Los activos monetarios fijados en el Reglamento, en el caso de las instituciones financieras;
6. Los activos dedicados a la explotación, en el caso de las empresas que tengan suscritos contratos de explotación y exploración de hidrocarburos;

Además, en la reforma de 1993, se puede apreciar los primeros intentos del legislador por sostener que el anticipo de impuesto a la renta como impuesto mínimo, pues se prevé la devolución de las retenciones únicamente sobre el valor que exceda el anticipo causado y no el impuesto; pese a ello se mantiene la calidad de crédito tributario para

compensar el anticipo únicamente por los siguientes cinco ejercicios fiscales, caso contrario quedará como pago definitivo.

Para el 10 de marzo de 1994 mediante Registro Oficial número 396, se prevé nuevas reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo principal en lo que respecta al anticipo se excluye del activo para el cálculo a:

1. Las inversiones exentas y a los rendimientos financieros exentos o gravados con el impuesto único del ocho por ciento;
2. El impuesto a la renta pagado por anticipado.

Adicionalmente, no se limita la compensación como crédito tributario del anticipo de impuesto a la renta pagado, a los cinco años posteriores como lo preveía la reforma de 1993.

El jueves 18 de noviembre de 1999 por medio del Registro Oficial No. 321 se publicó la Ley de Racionalización Tributaria misma que reformó el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo que el anticipo será del cincuenta por ciento (50%) menos las retenciones que le hayan sido practicadas y únicamente para el ejercicio fiscal 2000 el anticipo será del 35%, podemos entender que esto ocurrió debido a la grave crisis que afrontaba el país para la época. Adicionalmente esta reforma de manera expresa reconoce que el anticipo constituye crédito tributario del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, establece que no se encuentran obligadas al pago del anticipo las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables y las compañías holding, así como elimina el recargo del veinte por ciento (20%) a la falta de liquidación del anticipo.

La reforma de 1999, respecto de la reducción o exoneración establece que será procedente cuando se demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente de impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar del ejercicio, además por primera vez se concede al Presidente de la República la posibilidad excepcional solo por un ejercicio a la vez de reducir o exonerar el anticipo a sectores o subsectores de la economía que hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previstas.

Llama la atención que en el año 1999 se dispone que el anticipo pagado y acreditado al pago del impuesto a la renta, podrá ser utilizado por el mismo contribuyente

que lo pagó como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago, limitando de esta manera la devolución por pago indebido o en exceso.

Continuando con la revisión histórica, como se lo había mencionado, merece principal relevancia la reforma de 2007, que modificó de forma sustancial el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, con reformas al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante el artículo 96 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada el 31 de diciembre de 2007 en el Registro Oficial número 242, disponiendo lo que en líneas siguientes se comentará:

Para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, el anticipo constituía una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el ejercicio anterior, manteniendo para estos contribuyentes las tarifas de la reforma de 1999.

Para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, si bien se mantiene la posibilidad de calcular un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas, se puede elegir esta forma de cálculo siempre que sea mayor a la que se expondrá a continuación:

A partir de 2007 se debe calcular un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros menos las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior:

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

El cálculo mencionado precisamente constituye una nueva forma de determinar el anticipo de impuesto a la renta que fue concebido como anticipo mínimo. Se puede mencionar adicionalmente que en la reforma se realiza ciertas aclaraciones respecto a determinados contribuyentes como las arrendadoras mercantiles, las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, las empresas o sociedades recién constituidas, las sociedades en disolución.

Para la reforma de 2007 se reitera la condición de que el anticipo constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, por lo cual la norma preveía que si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tenía derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. Incluso se hizo constar la posibilidad de que el anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto podía ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago, y solamente si no se ejercía cualquiera de los derechos antes anotados el pago quedaría en firme.

Pocos meses después, esto es, el 30 de julio de 2008 mediante Segundo Suplemento del Registro Oficial número 392, se reforma el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno en cuanto a la forma de devolución del anticipo por pago indebido o excedido, ordenando para el efecto que el Servicio de Rentas Internas disponga la devolución mediante la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, disgregando en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, previendo la posibilidad de que esta segunda nota de crédito sea libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo solo sea redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; esta nota de crédito podía ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta.

Mediante reforma del 30 de diciembre de 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial número 497, con puntuales cambios a reformas que ya existieron, se concede al Servicio de Rentas Internas la potestad, bajo solicitud, de conceder la reducción

o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y condiciones que se establezca el reglamento.

Adicionalmente, en casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podía reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podría ser autorizado sólo por un ejercicio fiscal a la vez.

Se debe tomar en cuenta que las atribuciones otorgadas en la reforma de diciembre de 2008 nacieron realmente con la concepción misma del anticipo, toda vez que, desde la reforma de 1971 ya se preveía la exención, desde la reforma de 1988 la reducción y exención y desde la reforma de 1999 la atribución para que el Presidente de la República mediante decreto exonere a un sector o subsector de la economía, siempre por un solo ejercicio. De lo anotado se puede colegir que este no fue un tema nuevo en la legislación ecuatoriana.

Dentro de las referencias históricas, pese a que se realizará una revisión pormenorizada de la reforma de 2009, que con puntuales cambios es la vigente a la fecha de realización de este trabajo, se debe mencionar que mediante Suplemento de Registro Oficial No. 94 del 23 de diciembre de 2009 se introdujeron las reformas que podemos considerar son las más importantes al anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador, pues en lo principal se puede inferir modificó la naturaleza propia de este pago anticipado al pasarlo a considerar como pago mínimo de impuesto a la renta.

Se empezará por sostener que esta reforma mantiene la fórmula matemática para el cálculo del anticipo, pero realiza puntualizaciones adicionales para determinados contribuyentes, por ejemplo los contribuyentes dedicados a actividades agropecuarias no considerarán en sus activos el valor del terreno donde realizan la actividad; las sociedades recién constituidas o los contribuyentes en general que inicien actividad estarán sujetas al anticipo después del segundo año de operación efectiva, este plazo incluso podría ser ampliado.

Respecto de la forma de pago, esta reforma legal mantiene la disposición de que será pagado el cálculo del anticipo menos las retenciones conforme lo disponga el reglamento, pero aumenta la obligación de liquidar el saldo de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior, dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración.

A continuación, se realizará una revisión detenida de todas las disposiciones actuales, regulatorias del anticipo de impuesto a la renta.

### **1.1.1.3. Regulación legal y reglamentaria vigente**

Al empezar el tratamiento de este punto es importante contextualizar el momento en el que el Ecuador estaba atravesando, el año 2009 pertenece a una época de gobierno de diez años que arrancó en el 2007 y finalizó en el 2017, el año 2009 es todavía uno de los primeros años de este gobierno donde el cambio normativa era constante pues debían armar el terreno en donde desarrollaría sus proyectos por una década.

Desde el enfoque del gobierno central, había que resolver las brechas sociales y combatir la evasión y elusión tributaria, en ese contexto se consideró que el impuesto a la renta era una figura permisiva para ciertos sectores, especialmente empresas, que obtenían resultados negativos o menores y a su concepción no terminaban tributando.

Es por ello que para la reforma del año 2009 se hace una transformación profunda a la figura del anticipo de impuesto a la renta, sobre la que en el presente acápite analizaremos su situación actual.

El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dispone que deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

1. Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, pagarán una suma

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

2. Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades deberán realizar la sumatoria de los siguientes valores:
  - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
  - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
  - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
  - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.<sup>25</sup>

El Servicio de Rentas Internas mediante Circular número 7, publicada en el Registro Oficial número 59 del 15 de agosto de 2013 estableció cuáles son los valores que se deben considerar para el cálculo del anticipo, disponiendo:

- Para calcular el 0,2% del Patrimonio Total, se considerará:
  - Total patrimonio neto, aun cuando este rubro tenga en la contabilidad signo negativo, de conformidad con el marco normativo contable que el contribuyente se encuentre obligado a aplicar.
- Para el cálculo del 0,2% de los Costos y gastos deducibles a efectos del impuesto a la renta, se tomará en cuenta:
  - Total costos y gastos.
  - Participación a trabajadores.
  - Gastos deducibles por libre ejercicio profesional.
  - Gastos deducibles por ocupación liberal.
  - Gastos deducibles en relación de dependencia.
  - Gastos deducibles por arriendo de bienes inmuebles.
  - Gastos deducibles por arriendo de otros activos.
  - Gastos deducibles para la generación de rentas agrícolas.

---

<sup>25</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 41.

- Gastos deducibles para la generación de otras rentas gravadas.
- Gastos personales - Educación.
- Gastos personales - Salud.
- Gastos personales - Alimentación.
- Gastos personales - Vivienda.
- Gastos personales - Vestimenta.

De la sumatoria de los costos y gastos mencionados se restarán, según corresponda, los valores correspondientes a:

- Gastos no deducibles locales.
- Gastos no deducibles del exterior.
- Gastos incurridos para generar ingresos exentos.
- Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos.
- Costos y gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos al impuesto a

la renta único.

- Los valores por concepto de gastos descritos en el literal m) del numeral 2 del artículo 41 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en los casos que corresponda.

- Para el cálculo del 0,4% del Activo total, se sumará:

- Total del activo.
- Avalúo de bienes inmuebles.
- Avalúo de otros activos.
- Provisión cuentas incobrables, corriente -no relacionadas locales y del exterior.
- Provisión cuentas incobrables, largo plazo -no relacionadas locales y del exterior.
- Provisión por deterioro del valor de terrenos sobre los que se desarrollen

actividades agropecuarias que generen ingresos.

De la suma de los valores mencionados se restarán, según corresponda, los valores correspondientes a:

- Cuentas y documentos por cobrar clientes, corriente -no relacionados locales.
- Cuentas y documentos por cobrar clientes, corriente -no relacionados del exterior.
- Otras cuentas y documentos por cobrar, corriente -no relacionados locales.
- Otras cuentas y documentos por cobrar, corriente -no relacionados del exterior.

- Crédito tributario a favor del sujeto pasivo ISD.
- Crédito tributario a favor del sujeto pasivo IVA.
- Crédito tributario a favor del sujeto pasivo RENTA.
- Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo -no relacionados locales.
- Cuentas y documentos por cobrar clientes, largo plazo -no relacionados del exterior.
- Otras cuentas y documentos por cobrar, largo plazo -no relacionados locales.
- Otras cuentas y documentos por cobrar, largo plazo -no relacionados del exterior.
- Avalúo de los terrenos sobre los que se desarrollen actividades agropecuarias que generen ingresos.

- Para calcular el 0,4% de los Ingresos gravados a efecto del impuesto a la renta se considerará:

- Total ingresos.
- Ingresos en libre ejercicio profesional.
- Ingresos por ocupación liberal.
- Ingresos en relación de dependencia.
- Ingresos por arriendo de bienes inmuebles.
- Ingresos por arriendo de otros activos.
- Rentas agrícolas.
- Ingresos por regalías.
- Ingresos provenientes del exterior.
- Ingresos por rendimientos financieros.
- Ingresos por dividendos.
- Otras rentas gravadas.

De la sumatoria se restarán, según corresponda, los valores correspondientes a:

- Dividendos exentos.
- Otras rentas exentas.
- Otras rentas exentas derivadas del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones - COPCI.
- Ingresos sujetos al impuesto a la renta único.
- Exoneración por tercera edad.

- Exoneración por discapacidad.
- 50% de utilidad atribuible a la sociedad conyugal por las rentas que le correspondan.<sup>26</sup>

La propia ley realiza ciertas puntualizaciones con determinados contribuyentes a efectos de la aplicación de la fórmula matemática antes mencionada, por ejemplo:

- Las arrendadoras mercantiles incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil,
- Las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria y las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.
- Los contribuyentes que obtengan ingresos de actividades agropecuarias o de desarrollo de proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social, no considerarán en el cálculo del anticipo, exclusivamente en el rubro de activos, el valor de los terrenos sobre los que desarrollen dichas actividades.
- Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.
- Los contribuyentes que, por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio.
- Las operadoras de transporte público y comercial legalmente constituidas no considerarán en el cálculo del anticipo, tanto en activos, costos, gastos y patrimonio, el valor de las unidades de transporte y sus acoples con las que cumplen su actividad económica.

Además la ley exonera del pago del anticipo a las sociedades recién constituidas, reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, Comercio e Inversiones, a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a

---

<sup>26</sup> Ecuador, Circular número 7 del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial número 59 del 15 de agosto de 2013.

llevar contabilidad, que iniciaren actividades, durante los primeros cinco años de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial, plazo que puede ser ampliado previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.

Respecto al pago del anticipo de impuesto a la renta, con la fórmula matemática antes expuesta, la ley hace una remisión al reglamento para que regule los plazos para el pago del valor excedido al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago, estableciendo el reglamento que se realizará en dos cuotas en los meses de julio y septiembre; y dispone la ley, que el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración, es decir, en los meses de marzo o abril dependiendo del tipo de contribuyente.

Si el impuesto a la renta causado reportado por el contribuyente es superior a los valores cancelados por concepto de retenciones en la fuente de renta más anticipo; deberá cancelar la diferencia.

Únicamente las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, si no generan 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 tanto por retenciones como por anticipo, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado, con esto se limita las reclamaciones administrativas a un determinado grupo de contribuyentes, realizando una discriminación aparentemente injustificada.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se limita el reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, a los siguientes casos:

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 pagado.

Con lo mencionado se puede sostener que el anticipo para un determinado grupo de contribuyentes se convierte en un pago mínimo de impuesto a la renta, indiferente de la renta propiamente generada sino atendiendo a una fórmula matemática con varios conceptos considerada por el legislador, conducta legislativa que puede ser considerada como discriminatoria. Más adelante se analizará si este pago podría ser considerado un impuesto independiente del impuesto a la renta.

La Ley dispone la no sujeción del anticipo de impuesto a la renta a los siguientes contribuyentes:

- Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior, este tipo de contribuyentes deben cumplir los dos condicionamientos.
- Las sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades.
- Las sociedades en las que la totalidad de sus ingresos son exentos.

La normativa actual mantiene la disposición de que la falta de determinación del valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta ocasionará que el Servicio de Rentas Internas proceda a determinarlo con intereses, multas, y, un recargo del 20% del valor del anticipo.

A nivel legal se le concede al Servicio de Rentas Internas, algunas atribuciones como las que siguen:

- Resolver a favor de personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, previa solicitud, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta.

- Disponer a favor de personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades la devolución del anticipo cuando se haya visto afectada significativamente la actividad económica en el ejercicio económico respectivo y siempre que este supere el impuesto causado, en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos.

Además, se le otorga al Presidente de la República la potestad de que mediante decreto reduzca o exonere el valor del anticipo, en casos excepcionales debidamente justificados, cuando sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles. Esta figura ha sido varias veces aplicada por el poder ejecutivo como, por ejemplo: para el año 2012 al sector tabacalero, para el 2013 a los exportadores de brócoli, para el 2014 al sector tabacalero, en el 2015 al sector florícola, atunero y a la provincia del Carchi, en el 2016 al sector palmicultor y el 2017 a las provincias de Esmeraldas y Manabí.

El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la letra i) establece que el Servicio de Rentas Internas, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones establecidas mediante resolución, en base a la potestad mencionada el Servicio de Rentas Internas expidió la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000121, que brevemente se citará a continuación.

La mencionada resolución a efectos de la devolución del anticipo de impuesto a la renta pagado con cargo al ejercicio fiscal 2016, establece el denominado tipo impositivo efectivo (TIE) promedio de los contribuyentes, para lo cual la Administración Tributaria observará las siguientes reglas:

“1. Tipo impositivo efectivo individual. - Corresponde al mayor valor entre el impuesto a la renta causado y el anticipo determinado, dividido para el ingreso del contribuyente.

2. Ingreso. - El ingreso a considerar para el cálculo del TIE será el que corresponda a la casilla denominada "Total Ingresos", de la respectiva declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

3. Tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes. - Corresponde a la suma de todos los tipos impositivos efectivos individuales, dividida para el total de contribuyentes sociedades; y, personas naturales y sucesiones indivisas, obligadas a llevar contabilidad, según corresponda".<sup>27</sup>

Aclarando la propia Resolución que el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes aplicable al período fiscal 2016 es el siguiente:

“a) En el caso de sociedades: 1,7%.

b) En el caso de personas naturales y sucesiones indivisas, obligadas a llevar contabilidad: 1,2%.”

Finalmente, la aplicación del TIE promedio de los contribuyentes en la devolución del excedente del anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2016, conforme la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000121, se la aplicó de la siguiente manera:

“1. Verificar que el anticipo pagado con cargo al ejercicio fiscal 2016 sea mayor al impuesto causado del mismo ejercicio fiscal;

2. Calcular su TIE individual, que será el resultado de dividir el anticipo pagado con cargo al ejercicio fiscal 2016 para el monto que corresponda a la casilla denominada "Total Ingresos", de la respectiva declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016;

3. Comparar su TIE individual con el TIE correspondiente al tipo de contribuyente, según sea el caso, establecido en el artículo anterior; y,

4. En caso de que el TIE individual mencionado en el numeral 2 de este artículo, sea mayor al TIE promedio de los contribuyentes, la diferencia entre ambos deberá multiplicarse por el monto que corresponda a la casilla denominada "Total Ingresos", de la respectiva declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016. Este resultado será el monto máximo sobre el cual se aplicará la devolución, sin embargo, en ningún caso

---

<sup>27</sup> Ecuador, Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000121 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 953 del 01 de marzo de 2017.

el valor objeto a devolución de anticipo de impuesto a la renta previsto en esta Resolución, podrá ser mayor a la diferencia entre el anticipo pagado y el impuesto causado.”

De la resolución citada previamente se puede verificar que la intención del ente recaudador, es gravar el impuesto a la renta en proporción de los ingresos de los contribuyentes, muchas de las discusiones que se han realizado alrededor del anticipo han basado su análisis en la relación del monto de la tributación frente al ingreso obtenido por cada contribuyente. Lo mencionado puede llegar a descontextualizar la figura del impuesto a la renta, pues se pretende gravar en función del ingreso y no de la utilidad generada en el ejercicio fiscal.

Todo lo anotado constituyen varias de las regulaciones existentes en el Ecuador para el pago del anticipo de impuesto a la renta, que como se vio en determinados casos puede llegar a convertirse en pago mínimo de impuesto, dicho, en otros términos, propiamente impuesto.

Mediante Decreto Presidencial No. 210 emitido el 20 de noviembre, el Presidente de la República dispuso la rebaja del pago del saldo del anticipo del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2017 en 40%, 60% y 100%, dependiendo del monto total de ventas o ingresos brutos anuales durante el ejercicio, esto corresponde a una reducción o eliminación de la tercera cuota del anticipo, entendiéndose la medida como un paliativo del impacto fiscal del anticipo de impuesto a la renta.

#### **1.1.1.4. Análisis crítico sobre regulación de Anticipo de Impuesto a la Renta**

Las motivaciones para las regulaciones tributarias pueden ser netamente fiscales o extrafiscales, se analizará en el presente acápite algunas ideas que se considera pueden haber determinado la creación del denominado “anticipo mínimo”.

Se empezará por mencionar que la idea general del pago de tributos atiende a la cooperación que los ciudadanos están obligados a prestar por desarrollar su actividad en un determinado territorio o por simplemente habitarlo, esto para el sostenimiento general de las diferentes prestaciones que realiza el Estado a favor de los ciudadanos.

Bajo el entendimiento del párrafo anterior, podría considerarse que la creación del anticipo mínimo puede atender a esa obligación de los contribuyentes de cooperar con el sostenimiento del gasto público de forma mínima, criterio que podría considerarse como

una base sólida para su promulgación legal pero que se ve viciado el momento en que se descontextualiza los conceptos de impuesto y anticipo. Si bien es cierto, en el Ecuador existe el impuesto a la renta que están obligados a pagar un determinado grupo de contribuyentes por la generación de una utilidad (ingresos menos gastos), el legislador en el año 2009, buscando además de la recaudación evitar la evasión y elusión tributaria, distorsiona la figura de impuesto a la renta, aplicable en el Ecuador desde 1971, al convertirla en impuesto a la renta mínimo.

La conversión que sufre la figura del anticipo cambia las condiciones estructurales del impuesto matriz en cuanto a temas técnicos y jurídicos, pues se mantiene como una figura atada a un impuesto que persigue utilidad para pasar a gravar patrimonio, activo, gastos e ingresos.

Precisamente lo mencionado ha provocado que la figura desde el año 2009 evidencie inestabilidad en su regulación legal, reglamentaria y resolutive, lo que ha provocado que el anticipo esté en constante cambio a fin de armonizarse al sistema, no logrando hasta el momento mantener congruencia con el régimen de impuesto a la renta, pues como se anotó persigue finalidades gravatorias distintas.

Como se mencionó en líneas anteriores otra finalidad que se encuentra en los considerandos para la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno es que se pretende erradicar la evasión y elusión tributaria, en este contexto es preocupante que se haya generalizado el combate de prácticas existentes en contra del universo de contribuyentes, pues si bien es necesario que el Estado adopte regulación y prácticas administrativas que enfrenten estas conductas, la implementación de una medida general ha perjudicado a prácticas lícitas como son ganar menos o simplemente perder en un ejercicio económico.

En el contexto del párrafo inmediato anterior, el Estado debería adoptar otras prácticas antielusivas, como lo ha venido haciendo en los últimos años en la legislación ecuatoriana, capacitar exhaustivamente a funcionarios administrativos para los procesos de determinación e incrementar los controles a los contribuyentes; pero no es válido establecer regulación drástica general que ha venido perjudicando a varios contribuyentes.

Podría también sostenerse, que la promulgación de la figura actual del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador atiende a un fin recaudatorio mínimo, que necesario o

no, el legislador estima conveniente en favor del estado. Cuando se revisó las regulaciones del Tipo Impositivo Efectivo TIE se puede percatar que el Estado ha intentado recaudar de forma mínima lo que considera puede contribuir un sujeto pasivo, es por ello por lo que desarrolló la posibilidad de devolución del anticipo siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones mínimas respecto del ingreso que se percibe.

Bajo lo analizado, no se encuentra finalidades extrafiscales para la creación de la figura del anticipo, toda vez que, no se puede observar una desincentivación o promoción de determinadas conductas, parecería que los fines son netamente recaudatorios o antielusivos.

Finalmente dentro de un análisis crítico a la figura estudiada, se debe mencionar que las formas de cálculo del impuesto y del anticipo, con guardan compatibilidad para su imposición, por lo tanto evidencia esta desarticulación del impuesto a la renta pues no solamente toma objetos imposables diferentes para las personas obligadas a llevar contabilidad, sino que ocasiona pagos distorsionados que no atienden a la renta generada por el contribuyente.

El legislador y el Presidente de la República en la creación de la norma tributaria, norma de injerencia, deben guardar la máxima prolijidad para legislar de manera celosa la imposición a la renta atendiendo los principios de capacidad contributiva, equidad e igualdad de los que hablaremos en el próximo capítulo.

### **1.1.2 Conclusiones del tema**

El asunto que mereció en este trabajo primera preocupación a la hora de su realización fue definir lo que se entiende en términos generales como anticipo, siempre concluyendo que el mencionado término va atado al concepto de imputación o reconocimiento posterior, toda vez que anticipo únicamente algo que más adelante adeudaré o tendré el deber de pagar.

Al encadenar el entendimiento expuesto en el párrafo anterior, con el impuesto a la renta en el Ecuador, en términos técnicos se dirá que se trata de un crédito tributario, es decir, de un pago anticipado del impuesto que será reconocido como una parte de este al momento de generarse la obligación, tema que como se vio en la revisión normativa no ocurre en todos los casos.

De los asuntos revisados, del examen histórico de la norma y en general la normativa vigente, se puede sostener que el estudio no ha permitido llegar a una explicación fundamentada sobre la razón para la distinción de contribuyentes a la hora de calcular el anticipo de impuesto a la renta, por lo que la diferenciación podría carecer de asidero técnico.

Si bien, considerar dos formas distintas de calcular el anticipo es problemático en términos de discriminación, resulta peor darle dos condiciones distintas, en un caso considerarlo anticipo propiamente (crédito tributario) y en otro impuesto mínimo.

Finalmente se puede mencionar que la normativa alrededor del anticipo del impuesto a la renta ha tenido un desarrollo extenso y constantes reformas, y actualmente su amplia regulación evidencia la necesidad que ha tenido el legislador de corregir de alguna manera la fuerte incidencia que las regulaciones actuales tienen sobre los contribuyentes.

En el próximo capítulo, con base en lo analizado, se revisará algunos principios tributarios fundamentales en la relación jurídico-tributaria, a fin de determinar con claridad el cumplimiento de estos en la figura denominada anticipo de impuesto a la renta, en el estado ecuatoriano. La verificación mencionada permitirá contar con una visión clara del anticipo desde una perspectiva constitucional y legal.

## **Capítulo II**

### **Los principios tributarios constitucionales y el anticipo de impuesto a la renta**

La realización del presente capítulo tiene como finalidad principal arrojar valoraciones acerca del cumplimiento de los principios constitucionales en la existencia y aplicación de la figura de anticipo de impuesto a la renta, especialmente para personas obligadas a llevar contabilidad.

Para el cumplimiento de lo mencionado, se realizará un análisis del principio de legalidad, de reserva de ley, de capacidad contributiva y de suficiencia recaudadora. Los dos primeros principios en razón de que constituyen la piedra angular del sistema tributario, mismos que garantiza derechos al ciudadano e impone limitaciones al ejercicio del poder; los principios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva serán tratados a fin de encontrar razones o fundamentos para la creación de la figura denominada anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador.

Se empezará abordando las definiciones de los principios, a continuación, se revisará cómo la Constitución de la República y la ley ecuatoriana los han previsto y finalmente se realizará un examen de la figura del anticipo de impuesto a la renta desde la óptica de los principios analizados.

La importancia de la revisión de los principios constitucionales radica en evidenciar la necesidad imperativa de los mismos a la hora de la creación de normas tributaria, de la aplicación y de la judicialización de los diferentes problemas que entre administración y contribuyentes se pueden presentar.

Gana lugar mencionar que los principios en sí mismos constituyen una salvaguardia, garantía o limitación del poder público, frente a los derechos de los administrados – contribuyentes.

## **2.1. Principio de legalidad**

### **2.1.1. Definiciones**

Para abordar el significado del principio de legalidad se mencionará como antecedente que el mismo se construye como respuesta a los abusos de poder público, que en forma arbitraria y voraz imponían contribuciones en favor del Estado sin límites ni garantías para los contribuyentes y para sostener egresos en los que el ciudadano no podía opinar, cuestionar o auditar.

El tributo desde su concepción misma ha sido necesario para el sostenimiento del gasto público, mediante el cual se cubre los requerimientos generales de la sociedad. Si bien es imposible desconocer la necesidad de los tributos, en una sociedad organizada, si no se regulan limitaciones al poder público a la hora de crear e imponer contribuciones, se presentan excesos.

Un mal entendimiento del tributo puede ocasionar que antes de considerarlo como una contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los egresos generales, sea un mecanismo de sumisión y represión de los mismos.

Los abusos estatales por falta de garantías para los administrados se pueden presentar de diferentes maneras, el ámbito tributario constituye uno de los frentes que deben ser abordados para ser debidamente protegidos en favor de los ciudadanos.

En Derecho tributario, asimismo, se puede decir que las arbitrariedades en términos generales se observan en tres frentes: en la creación y nacimiento del tributo, en la aplicación o determinación del mismo, y, en la resolución judicial de los conflictos que se pueden presentar con la administración tributaria. Son precisamente los campos expuestos los que obligaron en su momento a imponer en las sociedades organizadas reglas claras de protección para los ciudadanos a fin de evitar abusos.

Precisamente para regular las relaciones antes mencionadas, que pueden llegar a ser conflictivas, el Estado de Derecho ha desarrollado como principio la legalidad, que en Derecho tributario ha sido considerado por la doctrina como su piedra angular.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> “Este postulado, cuyo antecedente se ubica por muchos autores en la Carta Magna inglesa de 1215 y de manera “constitucionalizada” en los textos de las constituciones norteamericana de 1787 y francesa de 1789”, Ruth Yamile Salcedo Younes y Alix Adriana Llanes Arenas, “Principios tributarios de rango

El principio de legalidad sostiene que no puede existir un impuesto sin una ley que lo establezca, otorgando en la Constitución de un Estado al órgano colectivo de representación de los ciudadanos (Congreso – Asamblea – Senado), la posibilidad de imponer cargas fiscales que deben ser cumplidas por los ciudadanos, que en fondo se auto impusieron la carga del tributo.

En un Estado con división de poderes, a fin de garantizar las libertades de las personas y el derecho de propiedad, se otorga al órgano legislativo la facultad de discutir, deliberar y decidir mediante ley de carácter general, el peso tributario para sus ciudadanos que pasarán a ser contribuyentes.

El principio ha sido relacionado con los aforismos: “nullum tributum sine lege” o “no taxation without representation”, que como se ha expuesto en líneas anteriores, evidencia la necesidad de que sea la ley, que ha sido discutido por un órgano de representación, la que cree un impuesto.

Es importante hacer ahora un análisis de la representación de los ciudadanos en el órgano de creación fiscal. Como se había dicho en líneas anteriores, el abuso y las arbitrariedades de un poder monárquico llevaron a las sociedades a organizarse por medio de una división de poderes en donde se concibió que un ente integrado democráticamente por representantes de los ciudadanos sea el encargado de discutir y crear los tributos justos y necesarios para el sostenimiento del Estado. El objetivo era impedir que sea una sola voluntad dictatorial la que imponga la carga del tributo, y por lo tanto sea el propio ciudadano el que se autoimponga el impuesto, es decir, solamente lo que sus representantes determinen como una carga justa y pertinente. Ferreiro Lapatza afirma que “La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad, que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de ciudadanos que forman parte de ella”.<sup>29</sup>

Por lo mencionado se sostiene que el principio de legalidad constituye una directa expresión del estado democrático y social de derecho, que tiene como finalidad

---

constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad”, en *Del derecho a la hacienda pública al derecho tributario – Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Mauricio A. Plazas Vega (dir.), (Bogotá – Napoli: Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, 2011), 169.

<sup>29</sup> José J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 19ª edición, (Madrid: Marcial Pons, 1997), 44.

última la garantía del derecho ciudadano a la protección de la propiedad y la certeza jurídica.<sup>30</sup>

Adicionalmente se debe tomar en cuenta que las regulaciones tributarias, al igual que las penales, son consideradas como ordenamientos de injerencia, por lo que se vuelve imprescindible que su promulgación se la realice por medio de la ley que ha sido deliberada por el cuerpo representativo del pueblo, en forma previa.

José Olvaldo Casás, menciona que una inquietud común “consiste en poner énfasis en que los tributos deben ser establecidos por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es, emanados del Congreso, respetando las prescripciones establecidas para su sanción; cuanto desde el punto de vista material, en cuya virtud las normas tributarias no son simples actos administrativos producidos por el Congreso”.<sup>31</sup>

Precisamente, los análisis realizados por Casás permiten entender la importancia y trascendencia del poder de la representación del pueblo que promulga las leyes que obligan a los ciudadanos a contribuir, precisamente porque no se tratan de simples actos administrativos, por el contrario, es la expresión directa del ciudadano que representado permite una imposición tributaria.

Por todo lo anotado lo que se pretende es que el tributo sea materializado en la ley, para que pueda obligar a los ciudadanos; actualmente podemos mencionar que el principio ha sido relativizado al posibilitar en la ley que normas infralegales puedan regular algunas características de la relación tributaria, manteniéndose en el Ecuador únicamente en la Asamblea Nacional la potestad de expedir y derogar un tributo.

Finalmente, se considera oportuno citar lo sostenido por Carlos Aroca, cuando menciona que el principio de legalidad “tiene una doble condición, de un lado está el principio rector del ejercicio del poder y del otro, el principio rector del derecho sancionador”.<sup>32</sup> Con lo mencionado, se puede concluir rápidamente que el principio limita el poder y subordina la actuación pública totalmente a la ley; así como cuenta

---

<sup>30</sup> Salcedo y Llanes, “Principios Tributarios”..., 169.

<sup>31</sup> Osvaldo José Casás, “Principios constitucionales del sistema tributario”, en *Del derecho a la hacienda pública al derecho tributario – Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Mauricio A. Plazas Vega (dir.), (Bogotá – Napoli: Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, 2011), 453 - 454.

<sup>32</sup> Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005), 18.

con las reglas claras en el caso que deba aplicar sanciones por una determinada conducta a un contribuyente.

### **2.1.2. Regulaciones constitucionales y legales**

Como se analizó en el punto anterior, el principio de legalidad es recogido por las constituciones de los Estados a fin de atribuir al órgano legislativo el poder para la creación, modificación, extinción de los tributos.

Nuestra Constitución de la República no es la excepción, es por ello en su desarrollo normativo, ha considerado varias normas que regulan lo estudiado:

“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...)

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (...).”

“Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...)

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados. (...).”

“Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.”

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. (...).<sup>33</sup>”

De las normas citadas se puede definir lo siguiente: a) la iniciativa para presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o eliminen impuestos la tiene el Presidente de la República, b) la Asamblea Nacional tiene como atribución dictar leyes que creen, modifiquen o extingan tributos; solamente bajo el procedimiento brevemente citado se

---

<sup>33</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, artículos: 120, 132, 135, y 301.

puede expedir en el Ecuador válidamente una ley que imponga carga fiscal a los ciudadanos.

Por su parte, ya en legislación tributaria ecuatoriana, el Código Tributario dispone:

“Art. 5.- Principios tributarios. - El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”<sup>34</sup>.

Se puede sostener que el texto legal citado simplemente hace un reconocimiento de la obligación del estado de dictar mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional tributos a sus ciudadanos.

Conforme se puede observar de los textos normativos citados, así como del análisis al principio de legalidad, el Estado ecuatoriano al igual que muchos ordenamientos jurídicos en el mundo, por lo menos a nivel constitucional cumple con disponer la obligatoriedad para que mediante ley se cree, modifique o extinga tributos, en garantía a los derechos constitucionales de sus ciudadanos.

### **2.1.3. Adecuación de la norma al concepto**

Lo analizado permite contar con una concepción general y clara del principio de legalidad en materia tributaria, a continuación, se intentará hacer un empate con el estudio de la figura del anticipo de impuesto a la renta para personas obligados a llevar contabilidad.

Se podría sostener inicialmente que al estar considerada la figura del anticipo dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, norma promulgada cumpliendo las disposiciones constitucionales, no existe incumplimiento del principio; ahora bien, el problema se presenta cuando se verifica que pese a estar prevista en una ley tributaria válidamente expedida, la figura se encuentra atada a otro impuesto como si solamente fuera parte del mismo, cuando podría tratarse de un impuesto diferente al tener otro hecho generador y base imposible para su determinación.

Es importante recordar que, al revisar los antecedentes del principio, se puede notar que el mismo fue concebido para evitar abusos estatales y brindar a la ciudadanía certeza sobre la tributación a la que está obligada, ocultar un impuesto en otro precisamente puede ser una violación a esa seguridad jurídica que el Estado está obligado a garantizar.

---

<sup>34</sup> Ecuador, “Código Orgánico Tributario”, artículo 5.

El principio tiene como objetivo fundamental evitar discrecionalidades y arbitrariedades en contra de los contribuyentes, obligando a que sea la voluntad propia del pueblo emanada por medio de la Asamblea la que imponga los tributos, esa voluntad plasmada en la Ley de Régimen Tributario Interno ha obligado a los ciudadanos a contribuir respecto del hecho generador de renta únicamente con el denominado impuesto a la renta, tratándose el anticipo de impuesto a la renta como un impuesto independiente en determinados casos ocasiona que no se pueda determinar con claridad la autodeterminación del pueblo de imponerse un nuevo tributo.

La Asamblea Nacional, función del Estado de representación del pueblo, discute los proyectos de ley enviados por el Presidente de la República; tanto el Presidente como la Asamblea en el cumplimiento de sus obligaciones frente a la promulgación de la ley tributaria, deben cuidar que la misma no solo cumpla con ser válidamente expedida, por el contrario, su fin principal es cuidar que la norma tributaria (norma de injerencia) otorgue a los administrados certeza sobre el pago de los impuestos.

Frente a lo anotado, se debe decir que el anticipo de impuesto a la renta para personas obligadas a llevar contabilidad, más allá de ser un anticipo o crédito tributario en determinados casos puede llegar a ser impuesto con una base imponible diferente de la del impuesto a la renta, se debe recordar que el impuesto a la renta grava la utilidad generada en el ejercicio fiscal mientras que el anticipo para personas obligadas a llevar contabilidad grava los activos, los ingresos, los costos y gastos, y, el patrimonio. Tratándose de un impuesto diferente, la voluntad del pueblo expresado por medio del proceso previsto constitucionalmente debe ser clara en expresar la intención de la creación de un nuevo impuesto, a fin de ser justa y transparente para los ciudadanos; la creación de un impuesto a la sombra de un impuesto existente evidencia la arbitrariedad con la que se persigue fines de recaudación con una figura nueva de un impuesto.

Precisamente, el Estado Constitucional de Derechos y Justicia y en nuestro caso la Constitución vigente consagró el principio de legalidad para entregar facultades a diferentes funciones del Estado, con la finalidad de que se constituyan en garantes de los derechos de los contribuyentes por medio de iniciativa y discusión cuidadosa de las obligaciones que se pretende imponer a los ciudadanos. Esta finalidad garantista obliga al proponente y al legislador a ser claros respecto de los impuestos que crea.

Es importante con respecto al principio de legalidad, destacar la autodeterminación del pueblo, es decir, el pueblo es el que se autoimpone los impuestos, por lo tanto, si los legisladores tenían la intención de crear un nuevo impuesto lo debían debatir y aprobar frontalmente, a fin de expresar esta voluntad de autoimponerse una carga frente a un determinado hecho imponible (ingresos, activos, costos y gasto, y patrimonio).

La ausencia de discusión respecto de una nueva imposición tributaria y por lo tanto una falta de aprobación de un nuevo impuesto, hace que la figura de anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador incumpla con el principio de legalidad, lesionando el sistema tributario.

## **2.2. Principio de reserva de ley**

### **2.2.1. Definiciones**

Muchos tratadistas tributarios, encuentran que el principio de reserva de ley es solamente una derivación del principio de legalidad, entre ellos Eusebio González y Fernando Pérez. Otros autores hacen una clara diferenciación como principios independientes, por ejemplo, Eugenio Simón Acosta y José Oswaldo Casás.

En este trabajo se ensayará sobre la segunda teoría, es decir, se considerará un principio en sí mismo, independiente del estudiado previamente, toda vez que esto nos ayudará a valorar de forma más objetiva la figura del anticipo de impuesto a la renta que se viene estudiando.

El principio impone que los elementos principales del impuesto se encuentren previstos en la ley, conforme el Código Tributario ecuatoriano, esto es, sujetos activo y pasivo, hecho generador, base imponible, tarifa, exenciones y deducciones.

Se obliga al legislador a discutir sobre los componentes del impuesto, a valorar su pertinencia y aplicación, para solamente después de que los representantes del pueblo debatan sobre la composición del impuesto sea plasmado en una ley que obligue a los ciudadanos.

Coincidentemente con lo analizado en el principio anterior, plasmar todos los elementos del impuesto en la ley y expresarlos con claridad, otorga al administrado, seguridad jurídica sobre el régimen de tributación vigente.

Un punto de vista adicional del principio es la obligación de emitir reglas claras para el contribuyente, que veten una interpretación arbitraria de la Administración a la hora de aplicar normas y determinar impuestos, es por ello que la ley también contempla normas de interpretación.

Gamba Valega, manifiesta adicionalmente que el principio de reserva de ley prevé que el legislador debe dotar en la norma de un contenido material suficiente (densidad normativa) que permita controlar las decisiones de las administraciones tributarias<sup>35</sup>. Además, expresa que el principio tiene un alcance (plano) horizontal y otro vertical, el primero se refiere a que debe considerar los elementos necesarios en la ley, mientras que el plano vertical analiza el grado de concreción con que dichos elementos vienen previstos en la ley<sup>36</sup>.

Salcedo y Llanes mencionan que en la doctrina este principio ha sido conocido como el principio de predeterminación de los tributos. Frente a lo mencionado citan una sentencia de la Corte Constitucional de Colombia en el proceso C-987 de 1999, en la que se dispuso que el principio: “fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas”<sup>37</sup>.

Adicionalmente en la doctrina se ha discutido respecto a que el principio puede ser aplicado de forma absoluta o relativa. Absoluta cuando todos los elementos esenciales del tributo están previstos en la ley y relativa cuando la propia ley faculta a la administración la fijación de algunos elementos; pese a lo mencionado muchos autores manifiestan que en forma mínima la ley debe disponer y por ende delimitar el hecho generador, en razón de que el mismo es el motivo para el pago del impuesto, tesis planteada, entre otros, por Eugenio Simón Acosta, quien además destaca lo garantista del principio en estudio.

Citando nuevamente a Gamba Valega, se puede anotar que el mismo refiere que el principio que se está analizando “constituye un mandato constitucional, para que de

---

<sup>35</sup> Cesar Gamba Valega, “Notas para el estudio de reserva de ley en materia tributaria”, en AA. VV., *Tratado de derecho tributario*, Paulo de Barros Carvalho (dir.), (Lima: Palestra, 2003), 205.

<sup>36</sup> César Gamba Valega, “La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario”, en *Derecho Tributario Tópico Contemporáneos – Libro Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho*, (Lima: Editora y librería jurídica Grijley E.I.R.L., 2011), 432.

<sup>37</sup> Salcedo y Llanes, “Principios Tributarios”..., 169.

manera “exclusiva” y “excluyente” sea una norma con “rango de Ley” la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas”.<sup>38</sup> El autor mencionado hace hincapié en que la facultad es exclusiva y excluyente del legislador, limitando que otro órgano pretenda imponer los elementos esenciales. Pese a lo mencionado reconoce que una legislación demasiado densa puede violentar otras garantías o valores como la eficiencia administrativa, el carácter redistributivo, la lucha eficaz contra el fraude fiscal entre otras.

Para el tratadista ecuatoriano José Vicente Troya, “la reserva de ley, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria”,<sup>39</sup> precisamente porque la Constitución de la República realiza exigencias que debe contemplar la ley para imponer carga fiscal a los ciudadanos, así como, el propio Código Tributario.

### **2.2.2. Regulaciones constitucionales y legales**

En nuestra legislación el principio se encuentra previsto en el Código Tributario en el art. 4 en donde se dispone que el objeto, los sujetos, la cuantía, la forma de establecer el impuesto, las exenciones, deducciones y reclamos deben concederse conforme el propio Código Tributario.<sup>40</sup>

Como se puede verificar del texto normativo, si bien el artículo regula los elementos principales del impuesto, deja abierta la posibilidad que existan materias adicionales contempladas en la ley cuando por temas de garantía a los derechos de los contribuyentes, sea necesario considerarlas, precisamente esto es lo que en la doctrina se conoce como principio de reserva de ley abierto.

La flexibilización de este principio, permite en el Ecuador que alguna materias estén reguladas mediante reglamento o resoluciones administrativas de la máxima autoridad de impuestos, permitiendo que el sistema se flexibilice con los constantes cambios a las condiciones en la que se impone un impuesto, en primera instancia la

---

<sup>38</sup> Gamba, “La reserva de ley”..., 432.

<sup>39</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2014), 131.

<sup>40</sup> “Art. 4.- Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

flexibilización resulta un tema debatible pero si se guarda la regulación secundaria dentro de los principios del sistema tributario no habría violaciones constitucionales.

Como se mencionó, el principio de reserva de ley también obliga al legislador a ser claro en las normas que imponen y regulan tributos, es por ellos que la legislación ecuatoriana por medio del Código Tributario ha contemplado normas de interpretación a fin de dar transparencia al sistema tributario ecuatoriano, por ejemplo, las contempladas en los artículos 13 y 14.<sup>41</sup>

Como se puede evidenciar de lo descrito, el Estado ecuatoriano en la organización de su sociedad ha contemplado con claridad el principio de reserva de ley, que como reiteradamente se ha mencionado constituye una garantía primordial para los administrados.

### **2.2.3. Adecuación de la norma al concepto**

En el breve análisis realizado se ha visto dos perspectivas del principio, una que los elementos esenciales del tributo estén contemplados en ley y otra que la norma sea clara.

Como se analizó en el capítulo anterior, la figura del anticipo está prevista dentro de las regulaciones del impuesto a la renta en el Ecuador como una forma de recaudación del mencionado impuesto, anticipada y mínima.

Para el caso de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la figura realmente se trata de una forma de recaudación anticipada de impuesto a la renta, toda vez que al liquidar el ejercicio la misma es imputada como crédito tributario, cosa distinta sucede con el anticipo para personas naturales obligadas a llevar contabilidad y

---

<sup>41</sup> Ecuador, “Código Orgánico Tributario”, artículos: 13 y 14. “Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.”

“Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley”.

sociedades, pues el anticipo constituye crédito tributario solamente si el impuesto es mayor, caso contrario se convierte en el denominado pago mínimo.

La regulación respecto de los pagos anticipados de impuesto a la renta es extensa y puede resultar compleja y contradictoria, pues se lo anuncia como una figura anexa a un impuesto (solo en calidad de anticipo) y más tarde se la concibe como un impuesto mínimo, debe recordarse que el principio estudiado precisamente impone la obligación de mantener la suficiente densidad normativa a fin de tener regulaciones claras para los contribuyentes. La suficiente densidad normativa debe gozar de la técnica normativa a fin de no ser confusa e innecesaria.

En el capítulo anterior se hizo una revisión histórica de la figura de anticipo, así como de la regulación que actualmente se maneja, con las múltiples reformas se puede notar que el legislador ha intentado reiteradamente ser claro en la figura impuesto, indudablemente todos los contribuyentes entienden las condiciones y forma de pago; lo que no se puede evidenciar es que el legislador haya sido claro en la figura de la regulación impuesta, pues anuncia una figura como anticipo (crédito tributario) cuando realmente se trata de un impuesto mínimo. Tómese en cuenta que en el Ecuador la iniciativa para proyectos de ley tributarios la mantiene únicamente el Presidente de la República con la finalidad de que de acuerdo a los presupuestos nacionales se identifique la necesidad y pertinencia de la recaudación, pasando el proyecto a ser discutido por la Asamblea Nacional, para finalmente someterse al veto del Presidente.

La claridad que emana del texto, como se lo ha dicho, es una verdadera garantía para el ciudadano, no es posible que la ley presente una tarifa de impuesto a la renta y la figura del anticipo lo cambie, el hecho generador, la base imponible y finalmente la tarifa y en definitiva cree un nuevo impuesto cuando se convierte en pago mínimo de impuesto a la renta.

Finalmente se debe indicar que, si el anticipo llegase a constituir un impuesto independiente del impuesto a la renta, todos los elementos y condiciones para el pago del mismo actualmente si se consideran en la ley, pero no ha sido identificado como un nuevo impuesto, por lo que termina siendo atentatorio del principio de reserva de ley.

## 2.3. Principio de suficiencia recaudatoria

### 2.3.1. Definiciones

El principio de suficiencia recaudatoria establece que las normas tributarias deben procurar que el Estado recaude lo suficiente para el sostenimiento del gasto público,<sup>42</sup> en razón de que es una pretensión legítima del Estado, realizando para ello un equilibrio entre lo que se debe financiar y lo que se puede aportar.

Como se lo ha mencionado reiteradamente los impuestos sirven para recaudar ingresos que cooperan al sostenimiento del gasto general del país, el principio de suficiencia recaudatoria impone como obligación que se recaude lo ineludible frente a las necesidades que está obligado a soportar.

El profesor Valdés afirma que “el financiamiento se apoya primordialmente en las contribuciones, el equilibrio encuentra de origen la incertidumbre del monto de la recaudación, que en el inicio del ejercicio fiscal es una estimación que se basa en una previsión del comportamiento de la economía y en la aceptación social de las cargas públicas”,<sup>43</sup> efectivamente a efectos de establecer la imposición en inicio no existe certeza del monto de la afectación pero una vez impuesta se presenta la aceptación o rechazo de los contribuyentes a la misma.

La autora Eddy De La Guerra llama a este principio como un principio pro estado, pues otorga al mismo la posibilidad de una recaudación suficiente, que es ayudado por otros principios como legalidad, eficiencia, simplicidad administrativa y transparencia.<sup>44</sup>

El principio por su naturaleza está relacionado con la ejecución del presupuesto del Estado y por lo tanto del gasto público, e íntimamente ligado a la responsabilidad, rendición de cuentas y responsabilidad fiscal, en razón de que se debe procurar recaudar los suficientes recursos al menor costo posible.

---

<sup>42</sup> Eddy María De La Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta*, Trabajo de Grado, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2010), 39.

<sup>43</sup> Miguel Valdés Villareal, “La Justicia en las contribuciones”, en *Principios Tributarios Constitucionales, (Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), 1992)*, 35.

<sup>44</sup> De La Guerra, *El Régimen Tributario Ecuatoriano...*, 39.

Se debe recordar que los principios son una garantía para el ciudadano que aporta, este principio precisamente obliga al sujeto pasivo a únicamente contribuir con lo que el estado necesita, visto lo mencionado desde una meta fiscal, pero limitado con la obligación de rendir cuentas principalmente frente a necesidades satisfechas. Incluso César Montaña habla de un denominado “principio de Estado de derecho”, que procura la protección de la dignidad humana y garantías de protección a los derechos de los ciudadanos.<sup>45</sup>

En referencia a lo anterior, se puede mencionar que el principio de suficiencia recaudatoria está ligado con el principio de capacidad contributiva, pues de un lado el estado debe recaudar lo suficiente, del otro lado el ciudadano debe aportar con lo que le corresponde de acuerdo a sus manifestaciones de riqueza, la aplicación de ambos principios precisamente puede dar lugar a un equilibrio o justicia tributaria.

Cuando se realiza una lectura de todos los principios que rigen el sistema tributario sin temor a equivocarnos podemos sostener que los mismos intentan dar al administrado certeza de la actuación del Estado en el manejo de las finanzas públicas, citando nuevamente a Eddy De La Guerra, ella menciona que el vínculo tributario es un vínculo de confianza, en donde se correlaciona el principio de transparencia y la rendición de cuentas,<sup>46</sup> por lo anotado se puede sostener que el principio de suficiencia recaudatoria constituye una guía e ilustración para el sistema..

Finalmente, en referencia al análisis del principio de suficiencia recaudatoria se dirá que no existe gran desarrollo doctrinario, por lo que la aplicación del mismo puede ser disperso en las diferentes constituciones y legislaciones que lo recojan, pero indudablemente constituye una guía para la recaudación y una garantía para el contribuyente.

---

<sup>45</sup> César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, coordinadora Aimée Figueroa Neri, (Guadalajara; CUCEA, 2004), 208.

<sup>46</sup> De La Guerra, “El Régimen Tributario Ecuatoriano”..., 40.

### **2.3.2. Regulaciones constitucionales y legales**

La Constitución de la República del Ecuador, contempla en su regulación los principios bajo los cuales se llevará el régimen tributario en el Ecuador, disponiendo entre ellos al de suficiencia recaudatoria, se cita a continuación la norma:

“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.<sup>47</sup>

En la norma transcrita, se puede ver varios enfoques del régimen tributario, si bien se contempla la suficiencia recaudatoria como principio, se impone más garantías para los ciudadanos como la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad y transparencia.

Además, fines extrafiscales como la redistribución y estímulo al empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

En el Ecuador el principio de suficiencia recaudatoria fue previsto constitucionalmente a partir del año 2008 y hasta el momento no hay desarrollo ni concreción legislativa, seguramente se debe a las dificultades a la hora de establecer los límites de recaudación pues estos se mueven de acuerdo a las necesidades generales del Estado.

### **2.3.3. Adecuación de la norma al concepto**

Como se ha visto la suficiencia recaudatoria es un principio mediante el cual la Constitución de la República ha intentado garantizar a los ciudadanos que se recaudará únicamente los tributos que sean necesarios para el sostenimiento del gasto público general.

---

<sup>47</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, artículo 300.

Con lo anotado se puede entender que en la iniciativa tributaria presidencial y en las discusiones legislativas necesarias para imponer un impuesto, el Presidente y los Asambleístas basan su análisis para las imposiciones en el principio de suficiencia recaudatoria y fruto de ello imponen la carga fiscal únicamente necesaria, no represiva y absolutamente respetuosa con la propiedad de los ciudadanos.

Fruto de lo antes expuesto, el legislador ecuatoriano ha previsto en la normativa referente al impuesto a la renta tanto para personas naturales como para sociedades una tarifa de impuesto a la renta, que en el primer caso con una tabla progresiva puede llegar al 35% más un impuesto por la fracción básica y para las sociedades una tarifa general del 22% y excepcional del 25% hasta el año 2017.

Las tarifas mencionadas son las que el legislador ha encontrado necesarias recaudar para sostener parte del gasto público, se asume que lo ha impuesto en cumplimiento del principio constitucional de suficiencia recaudatoria, ahora bien, el propio legislador habiendo legislado una tarifa de impuesto a la renta la modifica sin la debida fundamentación y frontalidad al imponer mediante el denominado anticipo un pago mínimo de impuesto a la renta a personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades.

La distorsión del impuesto a la renta por medio del llamado anticipo mínimo, evidencia que el Estado ecuatoriano está recaudando más de lo que en la propia legislación ha considerado como suficiente, incumpliendo de esta manera con el principio en análisis, pues si bien el principio dio la posibilidad de imponer las tarifas antes mencionadas, el anticipo mínimo puede terminar cambiándolas.

No se debe olvidar que una recaudación excesiva, además de recaudar fuera del propio límite que el legislador impuso (suficiencia recaudatoria), es violatoria de la propiedad privada del ciudadano pues el Estado se estaría llevando lo que le pertenece al contribuyente para disponerlo a su libre albedrío fuera de la carga fiscal.

Las figuras de devolución de impuestos o consideración como crédito tributario a un pago, permiten que el Estado únicamente recaude un equilibrio en entre el principio de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, pues por un lado recauda anticipadamente por temas de liquidez y por otro al final del ejercicio imputa los pagos previos y devuelve sea por pago indebido o pago en exceso lo que debiendo cancelar el

contribuyente no corresponde que el Estado se apropie, evitando de esta manera distorsiones o violaciones al derecho a la propiedad.

## **2.4. Principio de capacidad contributiva**

### **2.4.1. Definiciones**

Se empezará mencionando que el principio de capacidad contributiva refiere a que se tributará de acuerdo a la aptitud que presente el sujeto pasivo en las diferentes manifestaciones de riqueza que se pretenden gravar, para el profesor Montaña es el “presupuesto, sostén, límite máximo, y causa que justifica la exacción tributaria”.<sup>48</sup>

El profesor Miguel Valdés Villareal, indica que “el principio refleja la racionalidad del derecho”,<sup>49</sup> toda vez que se “basa en el hecho, la situación, la circunstancia o el bien que es causa que da origen al impuesto”,<sup>50</sup> lo mencionado denota que, a fin de establecer la carga del impuesto se estudia las diferentes manifestaciones de riqueza, las cuales constituirán el hecho generador sobre el que se llama a contribuir.

De aquí que el legislador al momento de imponer un tributo, en su análisis y discusión intenta medir la capacidad de aportar de un sujeto para que conforme a ello se imponga una carga fiscal, lo que permite delimitar el hecho generador y finalmente la tarifa del impuesto, gana importancia entonces los adecuados debates de la Asamblea al momento de crear un impuesto.

Al hablar de capacidad contributiva nace inmediatamente la idea de perfilar la medida o rango al que se someterá el aporte de los contribuyentes, lo mencionado en base de las diferentes manifestaciones económicas de los denominados sujetos pasivos, esto es, un vínculo directo entre aporte y atributos del contribuyente, citando nuevamente al profesor Valdés identifica la capacidad con “la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos”.<sup>51</sup>

Se ha afirmado reiteradamente en el tratamiento de los principios, que los impuestos y en general los tributos sirven para el sostenimiento del gasto público, la

---

<sup>48</sup> Montaña, “La obligación de contribuir”..., 231.

<sup>49</sup> Valdés, “La justicia”..., 28.

<sup>50</sup> *Ibíd.*

<sup>51</sup> *Ibíd.*

aplicación del principio de capacidad contributiva permite que el régimen tributario impuesto sea lo suficientemente justo respecto de cada uno de los obligados.

El principio adicionalmente obliga a que exista respeto por las diferentes manifestaciones de riqueza de los ciudadanos obligados a contribuir, pues analizar la justa medida de un tributo de acuerdo a la aptitud de un contribuyente reafirma precisamente el compromiso del Estado de únicamente obligar a entregar lo necesario y justo respetando por ello la propiedad.

Según los autores Pérez De Ayala y González, el principio en análisis “parte de la idea fundamental de que cada posible contribuyente tiene unos medios limitados para atender a sus necesidades privadas y a las necesidades públicas. Por tanto, la financiación de estas cargas públicas debe repetirse entre los miembros de la Comunidad según sus necesidades privadas y los medios de que disponen para satisfacerlas”.<sup>52</sup> De lo anotado se puede identificar con claridad que el principio está relacionado con la protección de la propiedad y la posibilidad que tiene cada contribuyente de aportar atendiendo sus necesidades privadas y públicas.

Un aporte importante que menciona el profesor Valdés es su afirmación de que “El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad contributiva”,<sup>53</sup> con lo mencionado se puede inferir que habiendo una capacidad o expresión económica es posible la delimitación de la capacidad o aptitud de contribuir, pues la primera es un marco para la segunda, dentro del cual debe establecerse. Así mismo el principio podría aplicarse para evitar la superposición de obligaciones tributarias sobre una misma fuente.

Después de lo mencionado es preciso realizar una vinculación del principio en estudio con el principio de igualdad, a fin de otorgar un mayor contenido al análisis, para ello diremos que según Javier Moreno en primer orden se deberá tomar “en cuenta las variaciones sociales y económicas, en segundo término, deben fijarse mínimos de

---

<sup>52</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, “Elementos Constitutivos del Tributo”, en *Derecho Tributario*, Tomo I, (Salamanca: Plaza Universitaria Ed., 1994).

<sup>53</sup> Valdés, “La Justicia”..., 28.

subsistencia y topes de progresividad y en tercer lugar la capacidad no está referida a un tributo en particular sino a todo el sistema tributario”.<sup>54</sup>

Continuando con la cita al profesor Moreno Padilla menciona que “la igualdad ante la ley significa en esta materia; tratar de reducir la desigualdad, considerando en forma idéntica a los contribuyentes de iguales condiciones y en forma diferente a los desiguales, pero dentro del análisis de todo el sistema”;<sup>55</sup> el autor hace especial énfasis en que el estudio a fin de establecer la capacidad de contribuir desde el principio de igualdad tiene su base en el análisis de todo el sistema.

En este sentido José Vicente Troya habla que la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva, haciendo de esta manera que el principio de capacidad contributiva gane justicia y relevancia en el sistema tributario pues refleja que las imposiciones han atendido a las manifestaciones directa o indirectas de riqueza, es decir, a las diferentes capacidades económicas.<sup>56</sup>

Lo citado marca el camino para delimitar la capacidad de contribuir versus la igualdad de los llamados a contribuir, limitando el poder de turno, al respecto el profesor César Montaña al referirse al tema menciona que esta limitación al abuso no es descartable pues “muestra descarnadamente el peligro al que de manera constante los contribuyentes se enfrentan, pues la voluntad de los sectores políticos que se turnan en el poder es la que condiciona los perfiles del sistema tributario”.<sup>57</sup>

El profesor Ernesto Lejeune Valcárcel menciona que “el principio de capacidad contributiva era incapaz por sí solo para dar una respuesta y fundamento a todas las exigencias del fenómeno tributario, tal y como éste se presenta en nuestros días, el principio de igualdad sí tiene por el contrario, la virtualidad de ofrecer esa respuesta y ese fundamento”,<sup>58</sup> lo citado constituye una exposición de la importancia de vincular los principios de capacidad contributiva e igualdad, toda vez que constituyen un complemento

---

<sup>54</sup> Javier Moreno Padilla, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, (Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), 1992), 295.

<sup>55</sup> *Ibíd.*

<sup>56</sup> José V. Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999), 453–4.

<sup>57</sup> Montaña, “La obligación de contribuir”..., 231.

<sup>58</sup> Ernesto Lejeune Valcárcel, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, (Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), 1992), 189.

necesario para explicar los diferentes fenómenos del sistema tributario actual y “superar con mayor perfección técnica las contradicciones que el principio de capacidad contributiva implicaba en cuanto se le quería convertir en el único principio rector de todo el ordenamiento tributario”.<sup>59</sup>

Finalmente podemos hacer un acercamiento del principio a la obligación de solidaridad del sistema tributario, en razón de que se aporta diferente para un gasto y beneficios generales, volviendo a citar al César Montaña menciona que “del deber de “todos” de concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva es expresión de la obligación de solidaridad económica, política y social, cuestiones que empalman con el principio de progresividad en la imposición y con la potencialidad de cada sujeto de una comunidad”.<sup>60</sup>

#### **2.4.2. Regulaciones constitucionales y legales**

El principio en análisis no se encuentra contemplado en la Constitución de la República del Ecuador, de manera taxativa al momento de enunciar los principios bajo los cuales se impondrá el régimen tributario en el país, podríamos entender que el principio se encuentra implícito en la progresividad y equidad que se prevé goce el sistema tributario en el Ecuador.

La autora Eddy De La Guerra, después de un análisis y relación de diferentes principios con la capacidad contributiva manifiesta que el principio es la piedra angular en el cual coexisten los demás principios y sostiene que “el principio de capacidad contributiva, en su verificación positiva requiere del cumplimiento de todos los demás principios, el vínculo con cada uno de ellos, puede ser directo como en el caso de la equidad, igualdad, generalidad, irretroactividad, legalidad, proporcionalidad o progresividad, no discriminación y no confiscatoriedad; o puede a su vez ser indirecto, a través de otros principios como es el caso de la eficiencia, simplicidad administrativa, razonabilidad y transparencia, cuyo nexo es el principio de suficiencia recaudatoria.”<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Lejeune, “El principio de igualdad”..., 189.

<sup>60</sup> Montaña, “La obligación de contribuir”..., 231.

<sup>61</sup> De La Guerra, “El régimen tributario ecuatoriano”..., 46.

Si bien es cierto ni en la Constitución ni en las leyes de la República del Ecuador, constan explícitamente citado el principio de capacidad contributiva su relación con otros principios reconocidos garantiza su plena vigencia en el sistema tributario local.

### **2.4.3. Adecuación de la norma al concepto**

Al igual que se lo hizo en la adecuación de la norma al concepto del principio de suficiencia recaudatoria, en la capacidad contributiva se puede sostener que el principio impone que el régimen tributario previsto recaude de los contribuyentes los montos que su aptitud o manifestación de riqueza permitan, sin llegar a ser los mismos confiscatorios de la propiedad privada de cada uno de ellos.

Frente a lo anotado, en cuanto al impuesto a la renta la Asamblea Nacional ha determinado un hecho generador y unas tarifas que en su análisis ha considerado responden a las diferentes capacidades contributivas de los sujetos pasivos, esto es, para personas naturales sobre la renta (utilidad) a una tarifa que en una tabla progresiva puede llegar hasta el 35% por la fracción excedente más un impuesto por la fracción básica, y, en personas jurídicas sobre la renta (utilidad) a una tasa del 22% y en determinadas situaciones del 25%.

Lo previsto legalmente, se entiende responde a una verificación de la capacidad contributiva de los diferentes tipos de contribuyente, ahora bien, pese a que se encuentra claramente delimitado el aporte de los sujetos pasivos la figura del denominado anticipo mínimo tergiversa la recaudación de impuesto a la renta como se verá a continuación.

Si bien es claro cuánto es el monto que se está obligado a contribuir como sujetos pasivos del impuesto a la renta, introducir una figura de recaudación anticipada y modificarla para que termine siendo impuesto mínimo, altera la tarifa y hecho generador que el legislador encontró como respuesta a la aptitud de contribuir impuesto a la renta.

Si la idea del legislador al momento de la creación del anticipo mínimo apuntaba a que determinados contribuyentes podían pagar una tarifa mayor de impuesto o sobre un hecho generador diferente, es decir, podían soportar una carga adicional e independiente del impuesto a la renta, lo que podría haber contemplado en la legislación es un impuesto independiente y no ocultarlo como una figura accesoria de un impuesto vigente que grava

otro hecho generador. Como se lo ha mencionado esto lesiona la seguridad y certeza jurídica con lo que debe presentarse el sistema de tributación a los contribuyentes.

La capacidad contributiva manifestada por los contribuyentes debe ser gravada con reglas claras y transparentes que permita a los ciudadanos conocer y entender con exactitud cuál será su carga fiscal, en el actual anticipo de impuesto a la renta no se atiende a la aptitud de contribuir y parecería que por el contrario únicamente se pretende ejercer facultades de control y recaudación tributaria.

Adicionalmente la capacidad contributiva puede ser verificada en procesos de determinación tributarios, donde el auditor realiza un examen exhaustivo de un determinado contribuyente y puede verificar que el pago adecuado del impuesto de acuerdo a su verdadera situación tributaria.

Finalmente y con la finalidad de otorgar mayor fundamento a los principios estudiados, diremos que el principio de igualdad en su aplicación o falta de ella puede entregar la explicación a la discriminación de contribuyentes que hace la ley a la hora de imponer el anticipo de impuesto a la renta.

El principio de igualdad, conforme lo manifiesta Victor Uckmar, puede ser entendido en dos sentidos: “a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal. b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.<sup>62</sup>”

Con lo anotado el principio de igualdad promueve que todos los contribuyentes soporten el mismo sacrificio fiscal, haciendo para ello implementando prácticas iguales entre los iguales y desiguales entre los desiguales. En este sentido el anticipo de impuesto a la renta en los términos previstos actualmente, viola el principio anotado pues iguala a diferentes tipos de contribuyentes y marca condiciones diferentes a iguales tipos de contribuyentes, es así que a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad las

---

<sup>62</sup> Victor Uckmar, “Principios comunes del derecho constitucional tributario”, (Bogotá, Editorial Temis S. A., 2002), 59.

asimila a una persona jurídica y a las empresas dedicadas a los hidrocarburos las distingue del resto de empresas.

Las consideraciones anotadas permiten confirmar las tesis esbozadas acerca de la falta de fundamento del legislador al imponer la regulación del anticipo de impuesto a la renta en forma diferente – discriminatoria entre el universo de contribuyentes, ocasionando una injusticia tributaria, lo que complica innecesariamente el sistema tributario del impuesto a la renta.

## Conclusiones y recomendaciones

El desarrollo del presente trabajo tuvo como objetivo realizar un examen minucioso sobre la figura del anticipo de impuesto a la renta, lo que permite ahora llegar a conclusiones y recomendaciones alrededor del concepto estudiado.

El anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador nace en el año de 1971 con la creación misma del impuesto a la renta, lo que evidencia que desde el nacimiento del impuesto principal se concibe la figura de anticipación del impuesto. Pese a las diferentes reformas que ha sufrido el anticipo hasta la actualidad, podemos considerar que la idea central del concepto es lograr liquidez para las arcas fiscales, esto es, que el Estado cuente de forma anticipada con los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

Por otro lado, para el contribuyente anticipar su carga fiscal en cierta medida puede alivianar el peso del tributo y con reglas claras le permite planificar adecuadamente los desembolsos a favor del fisco, por lo que podemos concluir que la figura como crédito tributario es válida tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

Lo mencionado eventualmente puede ser debatible, respecto de su pertinencia, si el Estado puede o no de recaudar anticipadamente un impuesto con finalidades de flujo, de control y sobre todo de planificación, en la actualidad en el Ecuador podemos considerar que el anticipo es una figura propia del impuesto a la renta y por lo tanto legal y doctrinariamente aceptada, por lo que finalmente se puede sostener que es pertinente en el sistema del impuesto a la renta.

La problemática alrededor del anticipo ocurre cuando en el año 2009 cambia a nivel legal la forma de imputación del pago del anticipo de impuesto a la renta, pasando de solamente ser un pago anticipado del impuesto que puede ser tomado como crédito tributario a un pago mínimo del mismo, dando lugar a diversas reclamaciones especialmente a nivel empresarial, haciendo cuestionable también los rubros sobre los que se calcula el anticipo. Uno de los principales problemas que se ha podido identificar es que se enuncia de una forma y se la aplica de otra fuera del concepto.

Respecto de los rubros sobre los que se calcula el anticipo de impuesto a la renta, se debe mencionar que los mismos contemplan una serie de indicadores contables

financieros diferentes del concepto de renta, lo que podría llevar a concluir que se realiza un pago alejado del hecho generador del impuesto principal, si bien son elementos importantes del balance y del estado de resultados de un contribuyente y están relacionados no constituyen en sí misma la utilidad generada sobre la cual están llamados a contribuir el denominado impuesto a la renta.

Ahora bien, la figura del anticipo de impuesto a la renta debería responder a una técnica tributaria, que, haciendo un balance entre la necesidad de recaudación y nivel de contribución de los sujetos pasivos, pueda determinar de forma técnica las cantidades, porcentajes o directrices necesarias para la determinación del anticipo, tomando como guía fundamental la intención del impuesto a la renta y respetando su propia naturaleza.

Por lo anotado, nos atrevemos a sostener que si después de una revisión técnica por parte del proponente (Presidente de la República) y el legislador (Asamblea Nacional), se llega a determinar que el anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador debe ser calculado y pagado en base de la fórmula de cálculo actualmente prevista, se podría mantener la misma en respuesta de la intención de contribución de todos los ciudadanos que viven en una comunidad organizada, sobre todo con la intención de adelantar flujo para la constante necesidades del gasto público.

Si la problemática no pasa por la forma de determinación del anticipo, que puede ser perfectible en el tiempo, el problema real se presenta cuando se transforma la figura del anticipo dejando de ser un pago previo para en determinadas circunstancias ser un pago mínimo, siendo lo anotado el conflicto principal a la hora de aplicación del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador.

Como se ha mencionado en el desarrollo del presente trabajo, adelantar impuestos, sea por medio de retenciones o anticipo, además de ser una forma de control tributario responde a una planificación fiscal estatal necesaria para el sostenimiento del gasto común, no realizar la imputación del adelanto a la obligación principal y convertirla a la misma en pago mínimo desnaturaliza y desconoce el concepto anticipo de impuesto a la renta.

Si la intención de configurar al anticipo como pago mínimo de impuesto a la renta, es acrecentar la recaudación del impuesto y controlar la evasión y elusión fiscal, lo que corresponde es reformar el impuesto a la renta sea en base imponible o en hecho generador

y perfeccionarlo a fin de llegar a obligar a determinados contribuyentes a pagar un impuesto que corresponde a su nivel de renta y acrecimiento patrimonial, respetando eventuales resultados negativos que son perfectamente posibles en los resultados generales de un negocio.

Por lo anotado, se puede recomendar reformas a la figura de anticipo a fin de que el mismo responda a su verdadera naturaleza, por ejemplo, por medio de la devolución del mismo en la parte no compensada, así como reformas al impuesto a la renta con la finalidad de que todos los contribuyentes paguen de acuerdo a su renta real o utilidad.

Adicionalmente, la falta de cumplimiento de los principios analizados en el presente trabajo evidencia la inadecuada configuración del anticipo de impuesto a la renta, lo que ocasiona una distorsión en el sistema tributario general en el Ecuador, pues como conocemos los principios son los garantes de los derechos de los contribuyentes a fin de evitar arbitrariedades por parte del poder público.

Es así como, en cuanto al principio de legalidad, si bien la figura de anticipo de impuesto a la renta se encuentra previsto en una ley promulgada por autoridad competente, la figura nunca fue discutida como un impuesto independiente y por el contrario se la incorporó al sistema como accesoria al impuesto a la renta, esta complejidad evidencia la falta de cumplimiento del principio enunciado que lleva al incumplimiento de garantías para los contribuyentes obligados.

En cuanto al principio de reserva de ley, se ha mencionado que el mismo conlleva dos obligaciones garantes, por un lado que los elementos principales del impuesto se encuentren en ley y por otro lado que la norma contenga disposiciones claras, al respecto como se ha mencionado debemos reiterar que si bien los elementos del anticipo se encuentran previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno la figura nunca fue discutida como un impuesto independiente lo que ha conllevado a una distorsión de las características propias del impuesto a la renta; adicionalmente en cuanto a la claridad de la norma, el tema resulta complejo pues se ata la figura a un impuesto cuando en realidad la misma podría en su aplicación como impuesto mínimo variar las condiciones del hecho generador y la base imponible principalmente lo que ocasionaría falta de transparencia del sistema.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del principio de suficiencia recaudadora en la figura del anticipo de impuesto a la renta, se ha mencionado de manera frontal que no existe cumplimiento del mismo en la figura pues la ley requiere del contribuyente como suficiente para cubrir las necesidades estatales una tarifa de impuesto sobre una base imponible de acuerdo a un hecho generador, que la figura de anticipo de impuesto a la renta como pago mínimo termina distorsionando.

Lo mencionado también sucede con el principio de capacidad contributiva, en razón de que el Estado impuso a los contribuyentes una carga fiscal atendiendo a su capacidad económica en aplicación de los principios de igualdad o progresividad, principios que son violados al distorsionarse el impuesto a la renta con el anticipo mínimo que termina cambiando las condiciones de pago del impuesto principal.

Actualmente, por las varias críticas a la figura se encuentra en discusión nacional la eliminación de la figura como impuesto mínimo y la pertinencia de mantenerla únicamente como crédito tributario a fin de cooperar con el flujo en las arcas fiscales, con lo que la distorsión del impuesto a la renta por la aplicación de pago mínimo habría violentado el sistema tributario nacional por nueve años si las reformas entran en vigencia para el ejercicio económico 2019.

# BIBLIOGRAFÍA

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Aroca Lara, Carlos Felipe, “Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial”, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Cabanellas de Torres Guillermo, “Diccionario Jurídico Elemental, actualizado, corregido y aumentado por Cabanellas de las Cuevas Guillermo”, Buenos Aires: Editorial HELIESTA, 2003.
- Carrasco Iriarte Hugo, “Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales”, México D.F., IURE editores S. A., 2007.
- Casás, José Osvaldo, “Principios constitucionales del sistema tributario”, en Del derecho a la hacienda pública al derecho tributario – Estudios en honor de Andrea Amatucci, Mauricio A. Plazas Vega (dir.), Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, 2011.
- De La Guerra Zúñiga Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta”, Trabajo de Grado, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2010.
- Ferreiro Lapatza, José J., “Curso de derecho financiero español”, 19ª Edición, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- Gamba Valega, Cesar; “Notas para el estudio de reserva de ley en materia tributaria”, en AA. VV., Tratado de derecho tributario, Paulo de Barros Carvalho (dir.), Lima, Palestra, 2003.
- Greco O., “Diccionario de Economía”, Buenos Aires, Valleta Ediciones, 1999.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), 1992, 189.

- López Carbajo, Juan Manuel y Cordón Ezquerro, Teodoro, “Manual práctico de los Impuestos sobre Renta y Patrimonio”, Bilbao, Ediciones Deusto S.A., 2da edición actualizada.
- Mejía Andrade Jaime Santiago, “Análisis Jurídico del Anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador”, Trabajo de Grado, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2015.
- Mejía Salazar Álvaro R., “Diccionario Derecho Tributario”, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Tópicos Fiscales Contemporáneos, Coordinadora Aimée Figueroa Neri, Guadalajara, CUCEA, 2004.
- Moreno Padilla, Javier, “El principio de igualdad en el derecho tributario, en Principios Tributarios Constitucionales”, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), 199), 295.
- Pardo Gato José Ricardo, “Diccionario Jurídico Financiero”, Navarra, Editorial Aranzadi, 2012.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, “Sistema Tributario Ecuatoriano”, tomo I, Loja, Universidad Técnica Particular de Loja, 2004.
- Raimondi, Carlos A. y Atchabahian Adolfo, “El impuesto a las ganancias”, Buenos Aires, Ediciones Depalma, Tercera Edición, revisada y ampliada, 2000.
- Salcedo Younes Ruth Yamile, y, Llanes Arenas Alix Adriana, “Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad”, en Del derecho a la hacienda pública al derecho tributario – Estudios en honor de Andrea Amatucci, Mauricio A. Plazas Vega (dir.), Bogotá – Napoli, Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, 2011.
- Troya Jaramillo, José V., “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, 453 – 454.
- Troya Jaramillo, José Vicente, “Manual de derecho tributario”, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2014.

Uckmar, Victor, “Principios comunes del derecho constitucional tributario”, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2002.

Valdés Villareal, Miguel, “La Justicia en las contribuciones”, en Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domesq, (México), 1992.

### **FUENTES ALEDAÑAS O RECOMENDADAS**

Bocchiardo, José Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

Cazorla Prieto, Luis, y Peña Alonso, José Luis, “Curso de los Impuestos sobre la Renta de las personas físicas y sobre el Patrimonio”, Burgos, Editorial Foro – 21, 1997.

Ferreiro Lapatza, José Juan, “Elementos constitutivos de la Obligación Tributaria”, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2001.

García Novoa, César, “La Ley como instrumento de coacción. La legalidad y la tipicidad tributaria”, en El Concepto de Tributo, Tax Editor, Lima, 2009.

González Sánchez, Manuel, “El estado, los entes locales y otros sujetos”, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2001.

Jarach, Dino, “Elementos de la relación tributaria sustancial: el hecho imponible como centro del derecho tributario sustantivo”, en El hecho imponible, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

López Carbajo, Juan Manuel y Cordón Ezquerro, Teodoro, “Manual práctico de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio”, Bilbao, Ediciones Deusto S. A., 1996.

Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, “Elementos constitutivos del tributo”, en Derecho Tributario, Tomo I, Plaza Universitaria Ed., Salamanca, 1994.

Rivas Nieto, M. Estela, “El tributo en tributos atípicos”, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006.

Schindel, Ángel, “Concepto y Especies de Tributos”, en Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2004.

## **FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA**

Ecuador, Constitución de la República del Ecuador [2008].

Ecuador, Código Orgánico Tributario [2017].

Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2017].

Ecuador, Ley de Impuesto a la Renta [1971].

Ecuador, Circular número 7 del Servicio de Rentas Internas [2013], publicada en el Registro Oficial número 59 del 15 de agosto de 2013.

Ecuador, Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000121 del Servicio de Rentas Internas [2017], publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 953 del 01 de marzo de 2017.

Ecuador, Decreto No. 210 [2017], publicado el 20 de noviembre de 2017.