

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

**Análisis sobre la incidencia tributaria de la deducibilidad del gasto
publicidad para las compañías ecuatorianas que producen y preparan
alimentos con contenido hiperprocesado**

Diana Carolina Morales Muñoz

Tutora: Diana Julieta Arias Urbina

Quito, 2019



Cláusula de Cesión de Derecho de Publicación de Tesis

Yo, Diana Carolina Morales Muñoz, autora de la tesis intitulada “**Análisis sobre la incidencia tributaria de la deducibilidad del gasto publicidad para las compañías ecuatorianas que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado**” mediante el presente documento de 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 Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha:

Firma:

Resumen

El presente estudio analizó la incidencia de la reforma a la normativa tributaria que colocó límites a la deducibilidad del gasto por publicidad y promoción para aquellas compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado.

Dada la importancia de los gastos efectuados por concepto de publicidad y promoción en las compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, se evaluó la carga tributaria que tuvo la aplicación de la reforma en las compañías seleccionadas para la presente tesis, puesto que, dichas erogaciones son importantes y necesarias para mantener o a su vez incrementar su nivel de ventas, así como para consolidar su marca dentro del mercado ecuatoriano.

Adicionalmente, se analizó la reforma planteada por el estado ecuatoriano y se la comparó con la legislación aplicada en los países de México y Perú, a fin de verificar si los objetivos para los cuáles fueron plateados se cumplieron, esto es controlar el consumo de alimentos poco saludables para el ser humano, ó a su vez, se convirtió en una imposición meramente recaudatoria.

Finalmente se analizó los resultados obtenidos en cuanto a la incidencia de la reforma a la normativa tributaria que colocó límites a la deducibilidad del gasto por publicidad y promoción para aquellas compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, a fin de emitir las respectivas conclusiones y recomendaciones para cada caso.

Agradecimiento

Cómo dejar de agradecer al Señor por darme la sabiduría e inteligencia que necesitaba para culminar este sueño; es él quien me enseñó que todo sacrificio es sinónimo de éxito.

Dedicatoria

Es difícil enlistar a todas las personas que contribuyeron junto a mí, para poder alcanzar este sueño, quiero empezar dedicando este trabajo al Señor mi fortaleza, a mi esposo, mi madre, hermanos y toda mi familia , puesto que sin ellos este sueño no hubiera podido ser cristalizado.

Tabla de contenidos

| | |
|--|----|
| Introducción | 15 |
| Capítulo Primero | 17 |
| 1. Marco conceptual y normativo de las sociedades que producen, comercializan y/o expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado | 17 |
| 1.1. Definiciones generales | 17 |
| 1.2. Definiciones específicas | 27 |
| 1.3. Descripción de los conceptos básicos que intervienen en la Reforma Tributaria | 29 |
| 1.4 Descripción de la Reforma Tributaria | 31 |
| 1.5 Interpretación de la Reforma Tributaria | 34 |
| Capítulo Segundo | 37 |
| 2. Análisis comparativo con otras legislaciones sobre el tratamiento tributario dado a las empresas que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado. | 37 |
| 2.1. Análisis de la Legislación Mexicana en cuanto al tratamiento tributario dado a los alimentos con contenido hiperprocesado. | 37 |
| 2.2. Análisis de la legislación peruana en cuanto al tratamiento tributario dado a los alimentos con contenido hiperprocesado | 43 |
| 2.3. Análisis comparativo entre las legislaciones de Ecuador, México y Perú 47 | |
| 2.3.1. Tipo de impuesto:..... | 47 |
| 2.3.2. Normativa implementada: | 47 |
| 2.3.3. Sujetos Pasivos: | 47 |
| 2.3.4. Objeto de la normativa: | 48 |
| 2.3.5. Cuantificación de la norma:..... | 49 |
| 2.3.6. Definiciones Importantes: | 49 |
| 2.3.7. Vigencia de la norma: | 50 |
| 2.3.8. Forma de declaración: | 50 |
| 2.3.9. Recaudación Tributaria: | 51 |
| 2.4. Conclusiones de las legislaciones comparadas | 53 |

| | |
|---|-----------|
| Capítulo Tercero | 55 |
| 3. Realidad financiera y de mercado de los sectores dedicados a la producción, comercialización y expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado | 55 |
| 3.1. Antecedentes sobre los alimentos con contenido hiperprocesado en el mercado ecuatoriano..... | 55 |
| 3.2. Análisis de compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado en Ecuador | 57 |
| 3.3. Generalidades de mercado y características de las compañías seleccionadas para el presente estudio que producen y/o comercializan y preparan alimentos con contenido hiperprocesado..... | 58 |
| 3.4. Descripción financiera de las compañías seleccionadas que producen, comercializan y preparan alimentos con contenido hiperprocesado..... | 63 |
| Capítulo Cuarto..... | 69 |
| 4. Evaluación de la afectación de los límites de la deducibilidad del gasto publicidad en el cálculo de Impuesto a la Renta de las compañías que producen, comercializan y/o preparan alimentos con contenido hiperprocesado | 69 |
| 4.1. Análisis del Gasto Publicidad sin la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que producen alimentos con contenido hiperprocesado | 69 |
| 4.1.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de la Empresa “A” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma | 70 |
| 4.2. Análisis del Gasto Publicidad con la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que producen alimentos con contenido hiperprocesado | 70 |
| 4.2.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “A” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma | 71 |
| 4.3. Análisis del Gasto Publicidad sin la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado | 72 |
| 4.3.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma | 73 |
| 4.3.2. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma | 74 |
| 4.3.3. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma | 75 |

| | |
|--|-----------|
| 4.4. Análisis del Gasto Publicidad con la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado | 76 |
| 4.4.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma | 76 |
| 4.4.2. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma | 77 |
| 4.4.3. Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma | 79 |
| 4.5. Evaluación financiera de la afectación de los límites de la deducibilidad del gasto publicidad en los resultados de las compañías que producen y preparen alimentos con contenido hiperprocesado. | 80 |
| Capítulo Quinto..... | 83 |
| 5. Conclusiones y recomendaciones | 83 |
| 5.1. Conclusiones..... | 83 |
| 5.2. Recomendaciones | 85 |
| Bibliografía | 87 |
| Normativa Tributaria: | 87 |
| Normativa Contable - Financiera: | 88 |
| Revistas y publicaciones:..... | 88 |
| Netgrafía:..... | 88 |

Introducción

Un tema muy discutido en los últimos tiempos, según lo menciona el diario *El Comercio* en su edición de fecha 14 de septiembre de 2014, es la implementación de políticas públicas que regulen el consumo de comida chatarra, mismas que se han venido dando desde el año 2011 en países europeos como Dinamarca, Hungría y Finlandia. De la misma manera, en América Latina se han creado impuestos especiales hacia este tipo de comida, así por ejemplo, en los casos de Perú, Uruguay y Costa Rica se prohibió la comida poco saludable en las escuelas públicas, en México se implementó un gravamen que regula el consumo de comida chatarra, y en el Ecuador, el ex presidente Rafael Correa anunció el 30 de agosto de 2014 la intención de diseñar un impuesto exclusivo para los productos nocivos, el cual serviría para financiar la atención de enfermedades provocadas por la mala alimentación.¹

Si bien es cierto, en el Ecuador no llegó a concretarse como una imposición que afecte al precio de venta al público directamente, en el mes de diciembre de 2014 se implementó una reforma a la normativa tributaria que colocó límites a la deducibilidad del gasto por publicidad y promoción para aquellas compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, es decir, “aquellos productos que se modifican por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables”².

Dada la importancia de los gastos efectuados por concepto de publicidad y promoción en las compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, se evaluó el efecto que tendría la aplicación de la reforma en ellas, puesto que dichas erogaciones son importantes y necesarias para mantener

¹El Comercio, “*Los impuestos a la comida chatarra no logran su objetivo si a las personas no les interesa alimentarse sanamente*”, 4 de septiembre de 2014.

² Circular NAC-DGECCGC15-0000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015

o a su vez incrementar su nivel de ventas, así como para consolidar su marca dentro del mercado ecuatoriano.

Durante la ejecución del presente trabajo se analizó y comparó con otras legislaciones de América Latina, a fin de conocer cuál es el tratamiento tributario que se otorga en otros países a las compañías que comercializan y preparan alimentos con contenido hiperprocesado.

En la presente investigación se evidenció también la incidencia tributaria que representa la reforma para las compañías que se encuentren sujetas al cumplimiento de la misma, para ello se utilizó como referencia compañías ecuatorianas reconocidas en el mercado ecuatoriano, que incurren en gastos por publicidad y promoción.

Así también, se evaluó la afectación financiera de los límites de la deducibilidad del gasto publicidad en los resultados de las compañías que se encuentren sujetas al cumplimiento de la misma, para ello se utilizó como referencia las compañías ecuatorianas seleccionadas en el presente estudio.

Finalmente, se emitieron varias conclusiones sobre el trabajo efectuado, esto con el fin de evaluar la incidencia causada por los cambios en la normativa ecuatoriana, y de igual forma, se emitieron recomendaciones para aquellos sujetos pasivos que tengan una afectación al aplicar la reforma tributaria.

Capítulo Primero

1. Marco conceptual y normativo de las sociedades que producen, comercializan y/o expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado

1.1. Definiciones generales

A fin de entender plenamente el análisis efectuado en el presente estudio, es importante conocer los elementos fundamentales que intervienen dentro del régimen tributario ecuatoriano, para ello, se extrae el concepto de los mismos tomado de la legislación tributaria ecuatoriana:

1.1.1 Sujeto activo: “Es el ente público acreedor del tributo.”³

1.1.2 Sujeto pasivo: “Es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.”⁴

1.1.3 Contribuyente: “Es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”⁵

1.1.4 Responsable: “Es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.”⁶

1.1.5 Hecho generador: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”⁷

Como se puede observar, los elementos que intervienen en el sistema tributario ecuatoriano son: el sujeto activo, es decir, el estado a través del Servicio de Rentas Internas, el sujeto pasivo en calidad de contribuyente o responsable y

³Codificación del Código Tributario, artículo 23

⁴Ibídem, artículo 24

⁵Ibídem, artículo 25

⁶Ibídem, artículo 26

⁷Ibídem, artículo 16

el hecho generador conocido por ser el presupuesto establecido por la ley para configurar un tributo.

Una vez analizada las partes interactuantes dentro del sistema tributario ecuatoriano, es importante conocer qué es y cómo se desarrolla el mismo:

1.1.6 Sistema Tributario: según Juan J Paz y Miño Cepeda “todo sistema tributario se sustenta en la legislación creada por el país de origen. Esta debe ajustarse necesariamente a la Constitución Política, que es la máxima ley en las repúblicas democráticas”⁸

1.1.7 Régimen Tributario:según la *Constitución de la República del Ecuador*:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. 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.”⁹

De lo expuesto en los conceptos citados, se puede observar que, existen varios principios sobre los cuales se rige el sistema tributario ecuatoriano; sin embargo, en el presente estudio se centrará toda la atención en dos de ellos, los cuales de acuerdo con el libro *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir La equidad como soporte del pacto fiscal* elaborado por varios autores, la justicia del sistema tributario se ve reflejado tanto en el principio de “progresividad”, como en el principio “suficiencia recaudatoria”, sobre los cuales se referirá a continuación:

1.1.8 Progresividad: “este principio radica en que a medida que aumenta la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto, es decir el ingreso, también aumenta la tarifa del impuesto. Un ejemplo claro de este impuesto es el Impuesto a la Renta de Personas Naturales.”¹⁰

1.1.9 Principio de Suficiencia Recaudatoria: “este principio hace referencia a que la recaudación impositiva debe permitir cubrir las necesidades de financiamiento de un Estado, para ello, se requerirá de una amplia base de contribuyentes,

⁸Juan J Paz y Miño Cepeda, *Historia de los Impuestos en Ecuador*, 37

⁹Constitución de la República del Ecuador, artículo 300

¹⁰Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 258

flexibilidad del impuesto para ajustarse a los cambios de la economía, cumplimiento de la norma y del nivel de evasión.”¹¹

Al analizar los conceptos citados se colige que, el equilibrio de un sistema tributario debe sostenerse en impuestos que ostenten la calidad de progresivos priorizando la tributación directa de los contribuyentes, y que a su vez le permitan al estado cubrir las necesidades de financiamiento.

Considerando la importancia de una tributación directa, es importante analizar el concepto de impuesto y su clasificación según la afectación directa e indirecta con respecto al ingreso de los contribuyentes:

1.1.10 Impuesto: “Son tributos que cobra el Estado (sujeto activo) a los “contribuyentes” (sujetos pasivos), de manera común, general y obligatoria, y que estos deben pagarlos en virtud de poseer un patrimonio, realizar actividades para recibir rentas o ingresos, o transferir y circular bienes o servicios personales.”¹²

1.1.11 Impuestos Directos: “Es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta de los individuos. Son generalmente impuestos que pagan los contribuyentes por los ingresos que reciben y en base a situaciones particulares de cada uno de ellos.”¹³

1.1.12 Impuestos Indirectos: “Es el impuesto que grava indirectamente la riqueza a través del gravamen al consumo que realizan los individuos, por lo que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente. Aquí todos tienen el mismo tratamiento independientemente de la situación económica particular.”¹⁴

La diferencia existente entre ambas clasificaciones de impuestos, radica básicamente en que los impuestos directos toman como base la capacidad contributiva de los contribuyentes, es decir sus ingresos, situación que no es considerada en los impuestos indirectos.

Según lo menciona, el texto denominado *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir La equidad como soporte del pacto fiscal*, una de las grandes

¹¹Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 258

¹²Juan J Paz y Miño Cepeda, *Historia de los Impuestos en Ecuador*, 45

¹³Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 407

¹⁴Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 408

diferencias de la presión fiscal entre Europa y América Latina es su estructura tributaria, pues en Europa, los impuestos directos tienen una mayor participación; mientras que, en América Latina la situación es inversa, pues los impuestos indirectos representan la principal fuente de recaudación.¹⁵

Pese, al crecimiento económico y la profunda reforma tributaria desarrollada en los últimos años en el Ecuador, que ha hecho que la imposición directa gane presencia dentro de los ingresos tributarios, llegando alcanzar una participación promedio, entre el año 2000 y el año 2011 de 36% para los impuestos directos y 64% para los impuestos indirectos¹⁶, la problemática existe aún en el sistema tributario ecuatoriano, dado que, si bien es cierto los impuestos indirectos generan recaudaciones más frecuentes, como el claro caso del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, estos impuestos no consideran la capacidad de renta de los sujetos pasivos.

Por lo tanto, el estado ecuatoriano con miras a fortalecer el sistema tributario directo, debería centrar su atención en aquellos impuestos directos como lo es el Impuesto a la Renta, puesto que, éste considera para su cálculo la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y más allá de recaudar con suficiencia recursos para el Estado, contribuye a la redistribución de la riqueza y a la justicia social.

1.1.13 Carga fiscal: según el estudio elaborado por la Cámara de Industrias y Producción “aunque no exista una definición formal de carga tributaria, a ésta se la puede definir, en términos generales, como el peso impositivo que deben soportar los ciudadanos y las empresas de un país en un período determinado. Generalmente, esa carga se expresa en términos de la producción total; es decir, la relación entre la recaudación tributaria y el Producto Interno Bruto (PIB)”¹⁷

En este punto, es importante destacar también lo expuesto con respecto al tema de carga fiscal en el libro titulado *La Nueva Economía en la Nueva Constitución del Ecuador* elaborado por varios autores, que en su parte pertinente menciona textualmente lo siguiente:

¹⁵Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 77

¹⁶Andino Alarcón, Mauro et al., *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, 201

¹⁷Cámara de Industrias y Producción, *La Carga Tributaria en el Ecuador*, 29

Afirmar que es negativo que la carga fiscal haya incrementado en los últimos 15 años es aceptar como deseable un nivel de presión fiscal del 10%. Es decir, es aceptar como justo un Estado desfinanciado e imposibilitado de garantizar el desarrollo de la población. No es aceptable, bajo ningún punto de vista, defender un Estado Central que sobrevivía con 10% del PIB. Vasta [sic seguramente por “basta”] poner en perspectiva: Europa ha mantenido presiones fiscales superiores al 30% del PIB durante los últimos años¹⁸

Dentro de este mismo estudio se puede observar, cómo ha incrementado la presión fiscal a través de los años en el Ecuador, llegando a ascender en el año 2013 a un moderado 20,8%. Un detalle se muestra a continuación:

Gráfico 1 Análisis del incremento de la presión fiscal en Ecuador

| Tabla No. 1 Presión Fiscal Ecuador (en % del PIB) | | | | |
|--|--|---------------|---------------|---------------|
| | | 1999 | 2006 | 2013 |
| [1] | Gobierno Central (a+b) | 8,70% | 11,60% | 15,10% |
| | <i>Impuestos Internos (a)</i> | 7,00% | 10,00% | 13,60% |
| | <i>Impuestos Externos (b)</i> | 1,70% | 1,60% | 1,40% |
| [2] | Contribuciones Seguridad Social | 1,20% | 3,30% | 5,10% |
| [3] | Gobierno Subnacional | 0,30% | 0,60% | 0,70% |
| [1+2+3] | Presión Fiscal Total | 10,20% | 15,50% | 20,80% |

Fuente: Centro de Estudios Fiscales – CEF SRI

Elaboración: Centro de Estudios Fiscales – CEF SRI

De lo señalado, se concluye que, efectivamente la carga fiscal ha incrementado en los últimos años, provocando así niveles de recaudación más elevados, y probablemente un cumplimiento impositivo más comprometido por parte de los contribuyentes.

En el presente documento, se busca analizar precisamente la incidencia tributaria para aquellos contribuyentes que se encuentran sujetos al cumplimiento de la reforma tributaria, en cuanto a la deducibilidad del gasto publicidad para las compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, en otras palabras, se pretende evidenciar la carga fiscal que la aplicación de la ley genera en el pago de Impuesto a la Renta para los contribuyentes.

¹⁸Andino Alarcón, Mauro et al., *La Nueva Economía en la Nueva Constitución del Ecuador*, 11

1.1.14 Impuesto a la Renta: de acuerdo con Luis M. Cazorla Prieto, el impuesto a la renta “Es un tributo indirecto, tal como señala el artículo 1 de la Ley de 1991, ya que grava la renta al tiempo de su obtención por el sujeto pasivo y no es susceptible jurídicamente de ser repercutido a terceros”¹⁹

Otra definición que indica quiénes están obligados al pago del Impuesto a la Renta tomada del libro *Historia de los Impuestos en Ecuador*:

Personas naturales y jurídicas establecidas en el Ecuador, que obtengan ingresos originados en fuentes ecuatorianas y provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes (dinero, especies o servicios); u obtenidos en el exterior, cuando la persona que reciba esos ingresos esté domiciliada en Ecuador. Existe una escala para este impuesto, que va desde el cero hasta el 35% de los ingresos recibidos. Este impuesto cumple un doble sentido: de una parte, trata de que paguen más quienes más tienen; de otra, procura la redistribución de la riqueza.²⁰

Como conclusión de los conceptos analizados acerca del sistema tributario y sus elementos, así como del Impuesto a la Renta y la carga fiscal, se deduce que, éste es un impuesto que grava a los ingresos obtenidos por los contribuyentes durante un ejercicio económico determinado, el mismo que no puede ser trasladado a terceros.

Entonces, considerando que el Impuesto a la Renta grava a los ingresos obtenidos durante un período fiscal, acto seguido se analiza qué se considera ingreso:

1.1.15 Ingresos: Según el *Glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera 2015* los ingresos son “incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.”²¹

De acuerdo con la *Norma Internacional de Contabilidad NIC 18* se reconoce como “ingreso ordinario a la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una

¹⁹Luis M. Cazorla Prieto, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta*, (Madrid 1993), 36

²⁰Juan J Paz y Miño Cepeda, *Historia de los Impuestos en Ecuador*, 45

²¹*Norma Internacional de Contabilidad NIC 18*, (2008), 7

empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.”²²

Una vez que se ha definido que se considera ingreso, es importante conocer también el concepto de gastos o erogaciones en los cuales incurre una compañía en el desarrollo de su actividad económica, para esto, se extrae los siguientes conceptos tomados de autores entendidos en la materia:

1.1.16 Gasto Contable: Según José J. Alcarria Jaime “Los gastos son disminuciones del patrimonio neto, distintas de las distribuciones de fondos de la entidad a los propietarios, como consecuencia de la actividad económica de adquisición de bienes y servicios, o como consecuencia de las variaciones en el valor de activos y pasivos que deben reconocerse contablemente.”²³

1.1.17 Publicidad: según William Wells la publicidad se define así “es comunicación impersonal pagada por un anunciante identificado que usa los medios de comunicación con el fin de persuadir a una audiencia, o influir en ella”²⁴

1.1.18 Promoción: de acuerdo con William Stanton y Michael Etzel, definen a la promoción “como todos los esfuerzos personales e impersonales de un vendedor o representante del vendedor para informar, persuadir o recordar a una audiencia objetivo”²⁵

Para Kerin Roger, Steven Hartley y William Rudelius, “la promoción representa el cuarto elemento en marketing. El elemento promocional consta de herramientas de comunicación, entre ellas, la publicidad, las ventas personales la promoción de ventas, las relaciones públicas y el marketing directo. La combinación de una o más de éstas herramientas de comunicación recibe el nombre de mezcla promocional”²⁶

Adicionalmente, cabe mencionar que expertos como Kotler Philip y Lane Kevin Keller denominan al término promoción como “comunicaciones de Marketing y la definen como el medio por el cual una empresa intenta informar,

²²Glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera 2015

²³José J. Alcarria Jaime, *Contabilidad Financiera I*, (2008), 30

²⁴Williams Wells, *Publicidad Principios y Prácticas*, (3era edición, México), 12

²⁵Stanton William y Michael Etzel, *Fundamentos de Marketing*, 14ta edición, (Mc Graw – Hill Interamericana), 506

²⁶Kerin Roger, Steven Hartley y William Rudelius, *Marketing*, 9na edición, (Mc Graw – Hill Interamericana), 464

convencer y recordar, directa o indirectamente, sus productos y marcas al gran público. En cierto modo, se podría decir que las comunicaciones de marketing representan la voz de la marca, y posibilitan el diálogo y la creación de relaciones con los consumidores”.²⁷

En esta línea, es preciso mencionar las denominadas " 4 P del marketing", elementos básicos que son parte del concepto de marketing empresarial:

1. Producto: “Es el instrumento de marketing del que dispone la empresa para satisfacer las necesidades del consumidor. De ahí que no se debe considerar el producto a partir de sus características físicas o formales únicamente, sino teniendo en cuenta todos los beneficios que se derivan de su utilización.”²⁸

2. Precio: “Es el único elemento del marketing que aporta ingresos a la empresa. No solo consiste en la cantidad de dinero que el consumidor paga para obtener un producto, sino que también engloba todos los esfuerzos que le supone adquirirlo.”²⁹

3. Punto de Venta: “La distribución engloba todas las actividades que posibilitan el flujo de productos desde la empresa que los fabrica o produce hasta el consumidor final.”³⁰

4. Promoción: “Engloba las actividades mediante las cuales la empresa informa de que el producto existe, así como de sus características y de los beneficios que se derivan de su consumo, persuade a los consumidores para que lleven a cabo la acción de comprarlo y facilita el recuerdo del producto y una imagen favorable de la organización”³¹

En referencia a esta última herramienta, claramente se puede deducir la trascendencia que tiene la promoción en los resultados de una empresa, puesto que, toda compañía puede fabricar, crear o simplemente comercializar varios productos, los cuales serán vendidos a cierto precio y en determinados lugares de acuerdo con las características del mismo; sin embargo, ¿cómo se puede

²⁷ Kotler Philip y Lane Kevin Keller, *Dirección de Marketing*, 12va edición, 464

²⁸ Autores varios, *Principios y Estrategias de Marketing*, Editorial UOC, (2006)70

²⁹ Autores varios, *Principios y Estrategias de Marketing*, Editorial UOC, (2006)70

³⁰ Autores varios, *Principios y Estrategias de Marketing*, Editorial UOC, (2006)71

³¹ Autores varios, *Principios y Estrategias de Marketing*, Editorial UOC, (2006)71

persuadir a los potenciales clientes para que adquieran dichos productos, si la compañía no invierte en la publicidad de los mismos?.

Existen varios ejemplos nacionales e internacionales que muestran la importancia de una buena publicidad para elevar las ventas de una empresa, enfocándonos en mercados extranjeros se encuentra Coca-Cola, Nike, Toyota, Samsung, etc cuya característica común es el posicionamiento de su marca a nivel mundial, entre otras cosas por la promoción que realizan de sus productos.

Según la página web de EkosNegocios las principales compañías nacionales cuyas marcas se encuentran mejor posicionadas son Claro, CNT, Direct TV, etcy en el sector de comidas rápidas KFC, PIZZA HUT, MC DONALDS, entre otras.³²

Una vez entendido el papel que juega la promoción de los productos que posee una empresa para la maximización de sus ventas, y por ende, de sus ingresos, a continuación se analiza el concepto como tal del gasto por concepto de publicidad y promoción sobre el cual trata la normativa sujeta análisis en el presente estudio.

1.1.19 Gasto Publicidad y Promoción: son todo tipo de erogaciones como consecuencia de la actividad económica de la compañía, a fin de promocionar y publicitar los productos que comercializa.

Una vez que se ha definido el significado tanto de ingresos como de gastos y específicamente del gasto por publicidad para una compañía, es necesario esclarecer también el concepto de utilidad, ya que si el objetivo del presente estudio es verificar la incidencia de la reforma tributaria en el cálculo del Impuesto a la Renta, el llegar a establecer la utilidad contable es esencial para alcanzar dicho objetivo.

1.1.20 Utilidad Contable: según Pedro Zapata Sánchez se entiende como utilidad “resultado obtenido al restar de las ventas el costo de las mercaderías vendidas”³³

³²Página web: <http://www.ekosnegocios.com/negocios/>

³³Pedro Zapata Sánchez, *Contabilidad General*, (2011), 290

Según el *Glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera 2015* el resultado del período corresponde al “total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.”³⁴

En esta parte del análisis cabe mencionartambién, desde el punto de vista tributario el concepto que la normativa ecuatoriana otorga a los ingresos gravados, ingresos exentos, gastos deducibles y no deducibles de Impuesto a la Renta, así como a la base imponible según la Ley de Régimen Tributario Interno:

- 1.1.21 Ingresos Gravados:** La Ley de Régimen de Tributario Interno define como ingresos gravados aquellos ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; así como a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.³⁵
- 1.1.22 Ingresos Exentos:** El artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno enlista varios ingresos que se encuentran exonerados del pago de Impuesto a la Renta como por ejemplo: Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas, exoneraciones en virtud de convenios internacionales; entre otros.³⁶
- 1.1.23 Gasto Deducible:** según la Ley de Régimen Tributario Interno se consideran gastos deducibles los siguientes: “En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.”³⁷
- 1.1.24 Gasto No deducible:** La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 10 señala que se deducirán todos aquellos gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

³⁴ *Glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera 2015*

³⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 8

³⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 9

³⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 10

A fin de deducir un gasto según la Ley, éste deberá estar debidamente sustentado en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Consecuentemente, en el caso de que el gasto no cumpla con lo antes señalado sería considerado como un gasto no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.

1.1.25 Base Imponible: Para efectos tributarios según el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno define que “la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos.”³⁸

1.2. Definiciones específicas

Si consideramos que el objetivo general del presente estudio es analizar la incidencia tributaria del límite de deducibilidad del gasto publicidad para las compañías ecuatorianas que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, es necesario coadyuvar el cumplimiento de dicho objetivo realizando un análisis financiero mediante el uso de algunos indicadores financieros, a fin de evaluar la rentabilidad previa y posterior de las compañías seleccionadas sujetas al cumplimiento de la reforma tributaria, por lo que a continuación se extrae los siguientes conceptos básicos para el desarrollo del mencionado análisis:

1.2.1 Análisis Financiero: Según Copeland E. Thomas y Westo J. Fredel análisis financiero “es una ciencia y un arte, el valor de éste radica en que se pueden utilizar ciertos indicadores financieros para diagnosticar los aspectos fuertes y débiles del desempeño de una empresa, en función de la información extraída de los estados financieros.”

1.2.2 Indicadores Financieros: De acuerdo con James C. Van Horne y John M. Wachowicz, Jr.,

³⁸Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 47

Las razones financieras son el resultado de una relación de dos datos extraídos de los Estados Financieros, al dividir una cantidad entre otra, así también nos indican que las razones financieras que generalmente se emplean para elaborar un análisis financiero completo son de dos tipos: 1. El primero abarca todo lo relacionado con la condición financiera de una empresa al elaborar el Balance General dado que tanto el numerador como el denominador se obtienen de dicho estado; y, 2. El segundo tipo de razón analiza el desempeño de la compañía generalmente en el período de un año, los datos se extraen del Estado de Pérdidas y Ganancias.”³⁹

1.2.3 Indicador de Liquidez: De conformidad con Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter, los ratios de liquidez “Miden la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones de corto plazo.”⁴⁰

Así también James C. Van Horne y John M. Wachowicz, señalan que a partir de las razones de liquidez se puede obtener un panorama de la solvencia de efectivo actual de una empresa y su capacidad para seguir siendo solvente en caso de adversidad.

Consecuentemente, en el presente estudio se observó la liquidez de las compañías seleccionadas considerando el Activo Corriente menos el Pasivo Corriente.

1.2.4 Indicador de Endeudamiento: De conformidad con Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter, los ratios de endeudamiento nos indican el monto del dinero de terceros que son utilizados para obtener utilidades.⁴¹

Consecuentemente, en la presente investigación se verificó el nivel de endeudamiento de las compañías seleccionadas considerando el Total del Pasivo sobre el Total de Activos.

1.2.5 Indicador de Rentabilidad: Evalúan la cantidad de utilidades obtenidas con respecto a la inversión que las originó.

De conformidad con Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter, los índices de rentabilidad permiten a los usuarios internos evaluar las utilidades de la empresa

³⁹ Van Horne James C. y John M. Wachowicz Jr., *Fundamentos de Administración Financiera*, 13 era edición, 137

⁴⁰ Gitman Lawrence J. y Chad J. Zutter, *Principios de administración financiera*, 12 va edición, 65

⁴¹ *Ibíd*, 70

respecto a un nivel determinado de ventas, activos o inversión de los accionistas.

42

En el presente estudio se observó la rentabilidad de las compañías seleccionadas considerando tanto la Utilidad Operacional como la Utilidad Neta sobre las ventas efectuadas en el período fiscal.

1.3.Descripción de los conceptos básicos que intervienen en la Reforma Tributaria

A continuación se presentan una serie de conceptos útiles que serán mencionados a lo largo de la explicación y análisis de la reforma tributaria:

1.3.1 Pequeñas y medianas entidades (PYMES): el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones define como micro, pequeña y mediana empresa MIPYMES a: “toda persona natural o jurídica que, como una unidad productiva, ejerce una actividad de producción, comercio y/o servicios, y que cumple con el número de trabajadores y valor bruto de las ventas anuales, señalados para cada categoría, de conformidad con los rangos que se establecerán en el reglamento de este Código.”⁴³

El Reglamento del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones clasifica a las MIPYMES:

- a.- Micro empresa: Es aquella unidad productiva que tiene entre 1 a 9 trabajadores y un valor de ventas o ingresos brutos anuales iguales o menores de cien mil (US \$ 100.000,00) dólares de los Estados Unidos de América;
- b.- Pequeña empresa: Es aquella unidad de producción que tiene de 10 a 49 trabajadores y un valor de ventas o ingresos brutos anuales entre cien mil uno (US \$ 100.001,00) y un millón (US \$ 1'000.000,00) de dólares de los Estados Unidos de América; y,
- c.- Mediana empresa: Es aquella unidad de producción que tiene de 50 a 199 trabajadores y un valor de ventas o ingresos brutos anuales entre un millón uno (USD 1'000.001,00) y cinco millones (USD 5'000.000,00) de dólares de los Estados Unidos de América.⁴⁴

Adicionalmente, la Resolución No.SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 de fecha 11 de octubre de 2011 emitida por la Superintendencia de Compañías, señala en su artículo primero que:

⁴² Ibíd, 73

⁴³ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo 53

⁴⁴ Reglamento del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo

Para efectos del registro y preparación de estados financieros, la Superintendencia de Compañías califica como pequeñas y medianas entidades (PYMES), a las personas jurídicas que cumplan las siguientes condiciones:

1. Monto de activos inferiores a cuatro millones de dólares;
2. Registren un valor bruto de ventas anuales de hasta cinco millones de dólares; y,
3. Tengan menos de 200 trabajadores (personal ocupado). Para este cálculo se tomará el promedio anual ponderado.

Se considerará como base los estados financieros del ejercicio económico anterior al período de transición.⁴⁵

Como se puede observar existen dos normas que clasifican de diferente manera a las pequeñas y medianas empresas en el Ecuador; sin embargo, considerando el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador que define el orden jerárquico de aplicación de las normas, la clasificación para micro, pequeñas y medianas empresas que se debe considerar es la del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y su Reglamento por tener mayor jerarquía que una resolución.

1.3.2 Alimentos preparados: según consta en la Circular NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015 “son aquellos elaborados, semielaborados o crudos, que requieran o no mantenerse calientes, refrigerados o congelados, que estén destinados al consumo humano y se expendan en locales de comida (restaurantes, bares y similares), utilizando para el efecto productos naturales, procesados e hiperprocesados.”⁴⁶

1.3.3 Alimentos naturales: según la Circular NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015

Son aquellos que se utilizan tal como se presentan en la naturaleza (carnes en estado natural, frutas, hojas verdes, semillas, huevos, leche, etc.), que no hayan sufrido transformación en sus caracteres o en su composición, pudiendo ser sometidos a procesos prescritos por razones de higiene, o los necesarios para la separación de partes no comestibles; la sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, la limpieza para remover las partes no comestibles, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios

⁴⁵Resolución de la Superintendencia de Compañías SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 del 11 de Octubre del 2011, artículo 1

⁴⁶Circular NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015

mecánicos, el faenamamiento, el cortado, el secado, el pasteurizado y el empaque, no se considerarán procesamiento.⁴⁷

1.3.4 Alimentos procesados: de acuerdo con la Circular NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015

Son aquellos productos alimenticios naturales o artificiales, que para el consumo humano han sido sometidos a operaciones tecnológicas necesarias para su transformación, modificación y conservación; de manera adicional este tipo de alimentos se distribuyen y comercializan generalmente en envases rotulados bajo una marca de fábrica determinada. El término alimento procesado, se extiende a bebidas alcohólicas y no alcohólicas, aguas de mesa, condimentos, especias y aditivos alimentarios.⁴⁸

1.3.5 Alimentos hiperprocesados: según la Circular NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de 05 de marzo de 2015

Son aquellos productos que se modifican por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de una tecnología sofisticada que incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.⁴⁹

1.4 Descripción de la Reforma Tributaria

El 29 de diciembre de 2014, el estado ecuatoriano publicó en el Registro Oficial Suplemento 405 la Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención del Fraude Fiscal, mediante la cual, realizó varias reformas al artículo 10 correspondiente a “Deducciones” de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Uno de esos cambios es el límite de deducibilidad de los costos y gastos por promoción y publicidad, de conformidad con las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento.

Adicionalmente establece que, no podrán deducirse los costos y gastos por promoción y publicidad, aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado, y que los criterios de definición para ésta y otras excepciones que se establezcan en el Reglamento, considerarán los

⁴⁷ Ibíd

⁴⁸ Ibíd

⁴⁹ Ibíd

informes técnicos y las definiciones de la autoridad sanitaria cuando corresponda.⁵⁰

El 31 de diciembre de 2014 en el Registro Oficial Suplemento 407, se publica el Reglamento a la Ley de Incentivos Producción y Prevención Fraude Fiscal, mediante el cual, se reformó el artículo 28 correspondiente a “Gastos generales deducibles” del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Dicho cambio sustituye el numeral 11 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

11. Promoción y publicidad.

Los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados del contribuyente, este límite no será aplicable en el caso de erogaciones incurridas por:

- a. Micro y pequeñas empresas, incluidas las personas naturales cuyos ingresos se encuentren dentro de los límites establecidos para considerarse como micro y pequeñas empresas; excepto cuando estos costos y gastos sean incurridos para la promoción de bienes y servicios producidos o importados por terceros.
- b. Contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de promoción y publicidad como su actividad habitual, excepto los que se incurran para su propio beneficio; y,
- c. La oferta o colocación de bienes y servicios de producción nacional, en mercados externos.
- d. La oferta de turismo interno y receptivo.
- e. Patrocinio y organización de actividades deportivas, artísticas y culturales, así como la promoción y publicidad de aquellos contribuyentes que se dediquen exclusivamente a la fabricación o comercialización de bienes relacionados directamente con dichas actividades.

No podrán deducirse ningún rubro por concepto de promoción y publicidad, los contribuyentes que se dediquen a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiperprocesado, entendidos como tales a aquellos productos que se modifiquen por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de una tecnología sofisticada que incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.

La Autoridad Nacional de Salud remitirá al Servicio de Rentas Internas periódicamente un listado actualizado de estos productos.⁵¹

⁵⁰ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, artículo 8

⁵¹ Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, artículo 9

Posteriormente, el 20 de diciembre de 2018 se publicó el Registro Oficial Suplemento 392 el Reglamento Ley Para Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, el cual, reformó nuevamente el artículo 28 “Gastos generales deducibles” del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo que se sustituye en el primer inciso del numeral 11, el porcentaje de 4% por 20%.⁵²

Hasta aquí se puede colegir que las compañías que incurrieran en gastos por concepto de promoción y publicidad, podrán deducirse dicho valor de su base imponible hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados hasta el ejercicio fiscal 2018 y hasta un máximo del 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante; sin embargo, dicho límite no será aplicable en el caso de las micro y pequeñas empresas cuya definición se explicó anteriormente, excepto cuando estos costos y gastos sean incurridos para la promoción de bienes y servicios producidos o importados por terceros; tampoco aplica la reforma para contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de promoción y publicidad como su actividad habitual, excepto los que se incurran para su propio beneficio, ni para la oferta o colocación de bienes y servicios de producción nacional en mercados externos, oferta de turismo interno y receptivo; y, patrocinio y organización de actividades deportivas.

Si bien es cierto la reforma coloca un límite para la deducibilidad del gasto publicidad; también es explícita al indicar que no podrán deducirse ningún rubro por concepto de promoción y publicidad, los contribuyentes que se dediquen a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiperprocesado, es por ello que nació el objeto del presente estudio, que pretende realizar un análisis sobre la incidencia tributaria de la deducibilidad del gasto publicidad para las compañías ecuatorianas que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado.

En el Registro Oficial Suplemento 452 de fecha 05 de marzo de 2015, la Administración Tributaria emitió la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005 dirigida a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta sobre la deducibilidad de

⁵²Reglamento Ley para Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, artículo 11

gastos de promoción y publicidad, por medio de la cual esclarece los siguientes conceptos:

1.- Definiciones: Para efectos tributarios se utilizarán las siguientes definiciones:
Alimentos preparados: Elaborados, semielaborados o crudos, que requieran o no mantenerse calientes, refrigerados o congelados, que estén destinados al consumo humano y se expendan en locales de comida (restaurantes, bares y similares), utilizando para el efecto productos naturales, procesados e hiperprocesados.

2. Deducibilidad:

a. Los contribuyentes que expendan alimentos preparados que en su elaboración utilicen alimentos catalogados como hiperprocesados no podrán deducirse rubro alguno por concepto de gastos de promoción y publicidad.

b. Todos los contribuyentes considerados como grandes y medianas empresas, que no estén contemplados en el literal anterior, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, podrán deducir los gastos de promoción y publicidad hasta un monto equivalente al 4% de sus ingresos gravados del ejercicio fiscal correspondiente.

c. Los contribuyentes catalogados como micro y pequeñas empresas, que no estén contemplados en el literal a) de este numeral, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, así como, aquellos que coloquen cualquier tipo de alimentos, inclusive hiperprocesados, de producción nacional en mercados externos, podrán deducirse la totalidad de sus costos y gastos de promoción y publicidad, siempre que cumplan las demás disposiciones tributarias vigentes.

En virtud de lo expuesto, la no deducibilidad de los costos y gastos de promoción y publicidad estará ligada al cumplimiento simultáneo de dos condiciones: 1. El servicio de expendio de alimentos preparados en restaurantes, locales de comida rápida, bares y similares; y, 2. La utilización, para la preparación de estos alimentos, de ingredientes con contenido hiperprocesado.⁵³

1.5 Interpretación de la Reforma Tributaria

La Ley de Régimen Tributario Interno señala que no podrán deducirse los costos y gastos por promoción y publicidad aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado.

En el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno se señala que, los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados hasta el ejercicio fiscal 2018 y hasta un máximo del 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante, con sus debidas excepciones.

⁵³ Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 452 de fecha 05 de marzo de 2015

Adicionalmente, indica que no podrán deducirse ningún rubro por concepto de promoción y publicidad, los contribuyentes que se dediquen a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiperprocesado.

Pese a que en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento se establece la no deducibilidad de los gastos por promoción y publicidad para aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado, en la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005 a pesar de ser un documento cuyos fines son únicamente recordatorios, la Administración Tributaria añadió la definición de alimentos preparados, estableciendo que son aquellos que se expenden en locales de comida como restaurantes, bares y similares, condición que incide en el análisis de si el gasto por publicidad es o no deducible y que tanto la ley como su reglamento no contemplan.

De acuerdo con el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador el orden jerárquico de aplicación de las normas es el siguiente: “La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”⁵⁴

Entonces, queda claro que tanto la ley como el reglamento son normas de carácter superior frente a una circular, pese a ello, para efectos del presente trabajo se consideraron las definiciones efectuadas por la Administración Tributaria en la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005, con las cuales se establecen las siguientes tres conclusiones con respecto a la deducibilidad del gasto publicidad:

La no deducibilidad de los costos y gastos de promoción y publicidad dependerá del cumplimiento simultáneo de dos condiciones: El servicio de expendio de alimentos preparados en restaurantes, locales de comida rápida, bares y similares; y, la utilización, para la preparación de estos alimentos, de ingredientes con contenido hiperprocesado.

⁵⁴Constitución de la República del Ecuador, artículo 425

Aquellos contribuyentes considerados como grandes y medianas empresas, que no estén contemplados en el literal a) de la mencionada circular, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, podrán deducir los gastos de promoción y publicidad hasta un monto equivalente al 4% de sus ingresos gravados hasta el ejercicio fiscal 2018, y hasta un 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante.

Los contribuyentes catalogados como micro y pequeñas empresas, que no estén contemplados en el literal a) de la mencionada circular, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, así como, aquellos que coloquen cualquier tipo de alimentos, inclusive hiperprocesados, de producción nacional en mercados externos, podrán deducirse la totalidad de sus costos y gastos de promoción y publicidad, siempre que cumplan las demás disposiciones tributarias vigentes.

Un dato importante que requiere de un comentario adicional es lo mencionado en el Reglamento a la Ley de Incentivos Producción y Prevención Fraude Fiscal, con respecto a que la Autoridad Nacional de Salud remitirá al Servicio de Rentas Internas periódicamente un listado actualizado de estos productos; ante esto, considero que dado el concepto tan extenso que la Administración Tributaria ha otorgado a los alimentos con contenido hiperprocesado, el hecho de emitir un listado emanado por el Ministerio de Salud incorporaría parámetros claros a los contribuyentes sobre qué tipo de alimentos están involucrados en la reforma.

Capítulo Segundo

2. Análisis comparativo con otras legislaciones sobre el tratamiento tributario dado a las empresas que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado.

2.1. Análisis de la Legislación Mexicana en cuanto al tratamiento tributario dado a los alimentos con contenido hiperprocesado.

Al ser México, según la BBC British Broadcasting Corporation el segundo país con mayor índice de obesidad después de Estados Unidos, el senado mexicano aprobó en octubre del año 2013 la reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la misma que establece nuevas tasas que deben ser aplicadas en alimentos considerados altamente calóricos.

A continuación se efectuó un análisis de dicha norma, a fin de conocer en qué consiste el tratamiento tributario de los alimentos con contenido hiperprocesado en la legislación mexicana.

Con este fin, observamos que los sujetos pasivos que están en obligación de acatar lo dispuesto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, son los siguientes:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.⁵⁵

⁵⁵Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, artículo 1

Personas Físicas: Según consta en la página oficial del *Sistema de Administración Tributaria SAT* del Estado Mexicano “es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.”⁵⁶

Personas Morales: Según consta en la página oficial del *Sistema de Administración Tributaria SAT* del Estado Mexicano “es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.”⁵⁷

Como se puede observar tanto las personas físicas como morales, es decir en analogía con nuestra legislación, tanto las personas naturales como jurídicas, que realicen actividades de enajenación o importación de los bienes señalados posteriormente, están en la obligación del pago de los impuestos establecidos en la mencionada Ley.

Así también dentro del artículo 2 de la mencionada norma, se establecen las tasas y cuotas que deben aplicarse a los bienes detallados a continuación:

F) Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes 25%

G) Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos. La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

(...)

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8%

1. Botanas.
2. Productos de confitería.
3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.
4. Flanes y pudines.
5. Dulces de frutas y hortalizas.
6. Cremas de cacahuete y avellanas.
7. Dulces de leche.
8. Alimentos preparados a base de cereales.
9. Helados, nieves y paletas de hielo.

⁵⁶Página web de la Administración Tributaria de México SAT

⁵⁷Página web de la Administración Tributaria de México SAT

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.⁵⁸

La legislación mexicana con el fin de disminuir el consumo de alimentos con alto contenido calórico, creó un impuesto indirecto que incrementó el precio de venta al público de dichos alimentos, como resumen de la norma transcrita tenemos lo siguiente:

Se aplicará una cuota de \$1.00 (peso) por litro en el caso de Bebidas saborizadas y concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Se aplicará una tasa del 8% para alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos tales como: botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuate y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo.

A partir de la publicación de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tanto las personas físicas como morales están en la obligación de incorporar al precio de venta al público los valores y porcentajes en función del bien que enajenen, para lo cual la Administración Tributaria de México incorporó dentro de dicha ley definiciones para fines tributarios de cada uno de los bienes en los que aplica el incremento tales como: bebidas saborizadas, concentrados, polvos y jarabes , esencias o extractos de sabores que

⁵⁸Ibíd, artículo 2

permitan obtener bebidas saborizadas, botanas, productos de confitería, chocolate, derivados del cacao, flan, pudín, dulces de frutas y de hortalizas, crema de cacahuete o avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales y helados⁵⁹.

De lo anterior se puede colegir que, en la legislación mexicana se otorga un significado específico para cada ítem sobre el cual recae la aplicación de las tasas producto; sin embargo al revisar nuestra legislación, se puede observar que el significado que la Administración ha plasmado de los alimentos con contenido hiperprocesado es mucho más general.

Adicionalmente, como toda normativa tributaria, esta ley establece también los plazos máximos de declaración para los sujetos pasivos, en el caso mexicano, el impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de dicha Ley, según se trate. Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos.⁶⁰

De lo anterior se concluye que, México implementó dentro de su legislación tributaria impuestos a ser aplicados a los alimentos con alto contenido calórico, con el fin de reducir el consumo de los mismos; sin embargo, una vez transcurridos varios ejercicios fiscales desde la implementación de la reforma, este impuesto en vez de cumplir su cometido como medida para evitar el consumo de estos alimentos en la población mexicana, se ha convertido en uno de los más atractivos impuestos para fines recaudatorios en el sistema tributario mexicano.⁶¹

Como un análisis del nivel de recaudación de este impuesto tenemos que durante el año 2014, que es precisamente el primer año de aplicación de la reforma; con respecto al impuesto a las bebidas saborizadas con azúcares añadidas, que además de los refrescos incluye concentrado, polvos, jarabe, el

⁵⁹Ibíd, artículo 2, numeral XXXV

⁶⁰Ibíd, artículo 5

⁶¹<http://www.matarili.com/columna/el-impuesto-a-la-comida-chatarra-un-exito/http://www.etcetera.com.mx/articulo/39150>

valor recaudado ascendió al 18 mil 254 millones de pesos.⁶² De igual forma en el primer semestre del año 2015 el valor recaudado por concepto de bebidas ascendió a 9 mil 827.5 millones de pesos.⁶³

Realizando una comparación con la moneda adoptada por nuestro país, es decir el dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, de acuerdo con la página oficial de la Bolsa de Valores de Quito 1 dólar equivale a 18,90 pesos, por lo que podríamos concluir diciendo que, en el año 2014 México recaudó alrededor de 965 millones de dólares, y en el primer semestre del 2015 recaudó 520 millones de dólares por concepto de la reforma en lo referente al impuesto a las bebidas saborizadas con azúcares añadidas.

De igual forma, durante el año 2014, que fue el primer año de aplicación del impuesto por concepto de alimentos no básicos con alto contenido calórico, el valor recaudado ascendió a 13 mil 284 millones de pesos. Durante el primer semestre del año 2015 el valor recaudado por concepto de alimentos no básicos con alto contenido calórico ascendió a 8 mil 163.6 millones de pesos.⁶⁴

De lo expuesto anteriormente, podemos colegir que, en el año 2014 México recaudó alrededor de 702 millones de dólares, y en el primer semestre del 2015 recaudó 430 millones de dólares por concepto de la reforma en lo referente al impuesto de alimentos no básicos con alto contenido calórico.

Como para poder entender de mejor manera cual es la afectación que ha tenido la reforma adoptada por el estado mexicano en los precios de los productos catalogados como de alto contenido calórico, a continuación se presenta el siguiente cuadro que nos permitirá verificar el incremento que algunos de los alimentos señalados anteriormente han sufrido a raíz de la aplicación de la reforma:

⁶²Diario mexicano El Universal, “Alza de impuestos no frena el consumo de chatarra y refrescos”, 10 de agosto de 2015.

⁶³Diario mexicano El Universal, “Alza de impuestos no frena el consumo de chatarra y refrescos”, 10 de agosto de 2015.

⁶⁴Ibíd

Gráfico 2

Análisis del incremento de precios de algunos productos afectados en México por la reforma tributaria

| Producto | Precios (pesos) | |
|--------------------------------|-----------------|------------|
| | Diciembre 2013 | Abril 2014 |
| Coca Cola 1lt | 12,00 | 13,00 |
| Chocolate Kinder | 14,90 | 16,10 |
| Cajeta 370g | 86,49 | 86,49 |
| Pedigree 4kg | 28,50 | 33,50 |
| Pieza de pan de dulce (concha) | 5,00 | 6,00 |

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México Inegi

Elaboración: Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México Inegi

Así también, se presenta el siguiente cuadro que permite comparar los precios de los siguientes productos en el estado mexicano con el tipo de cambio de la moneda de nuestro país:

Cuadro 1

Comparación de precios entre productos afectados por la reforma tributaria en México y Ecuador

| Producto | México (Pesos) | Ecuador (Dólares) |
|--------------------------------|----------------|-------------------|
| Coca Cola 1 lt | 12,00 | 0,63 |
| Chocolate Kinder | 14,90 | 0,79 |
| Pieza de pan de dulce (concha) | 6,00 | 0,32 |

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México Inegi

Elaboración: Propia

Los resultados obtenidos para el estado mexicano sobrepasan las expectativas iniciales, pues la recaudación está excediendo lo proyectado; sin embargo, el objeto de este impuesto es un fin social que consiste en limitar el consumo de alimentos que promueven la obesidad en este país; no obstante, según la Organización Mundial de la Salud OMS México continúa siendo el país con mayor cantidad de personas obesas en América Latina.

Por lo dicho, es preciso cuestionar qué tan eficiente resulta ser, el impuesto establecido por el Gobierno mexicano para erradicar la obesidad, quizá si se destinara parte del valor recaudado a realizar otro tipo de actividades que fomente la cultura de la comida sana y saludable, estaría justificada la imposición de estos tributos; sin embargo, de lo expuesto se ha podido apreciar que este tributo se ha convertido en un éxito para fines recaudatorios, mas no para fines sociales conforme su naturaleza en primera instancia.

2.2. Análisis de la legislación peruana en cuanto al tratamiento tributario dado a los alimentos con contenido hiperprocesado

En Perú también se discutió a profundidad el tema del perjuicio de la comida rápida para la ciudadanía y de igual manera, se analizó la posibilidad de establecer un impuesto que afecte directamente al precio de estos alimentos; sin embargo, en el vecino país de Perú se optó por hacer más énfasis en el tratamiento a la publicidad de la comida comúnmente llamada chatarra.

Después de debatirse por un largo período de tiempo este tema, finalmente el Congreso de Perú aprobó el 10 de mayo de 2013 la Ley 30021 o más conocida como Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes, la misma que fue promulgada el 16 de mayo del mismo año, encontrándose supeditada la vigencia a la aprobación de su reglamento, que fue promulgado en abril de 2015.

En el artículo 1 de la mencionada Ley 30021 se menciona, cual es el objeto de la misma, que consiste en una “efectiva promoción y protección del derecho a la salud pública, al crecimiento y desarrollo adecuado de las personas, a través de las acciones de educación, el fortalecimiento y fomento de la actividad física, la implementación de kioscos y comedores saludables en las instituciones de educación básica regular y la supervisión de la publicidad, la información y otras prácticas relacionadas con los alimentos y bebidas no

alcohólicas dirigidas a los niños, niñas y adolescentes para reducir y eliminar las enfermedades crónicas conocidas como no transmisibles”⁶⁵

En el artículo 2 hace mención también a que dicha Ley debe ser cumplida por todas las personas naturales y jurídicas dedicadas a comercializar, importar, suministrar, fabricar y anunciar alimentos procesados, así como al anunciante de dichos productos.

Dado que el motivo de la norma es erradicar el consumo de estos alimentos, en la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes se describen una serie de artículos que enfatizan la alimentación saludables a través de la promoción de educación nutricional, deporte y actividad física la creación de un Observatorio de Nutrición y de Estudio del Sobrepeso y de Obesidad, y la publicidad de alimentos y bebidas no alcohólicas; es precisamente ésta última medida aquella que se profundizará, para ello, a continuación se transcribe la definición que la normativa peruana le concede a los siguientes términos:

En el Artículo 3 correspondiente al Glosario se establecen las definiciones para fines tributarios de los siguientes términos:

Publicidad: Toda forma de comunicación difundida a través de cualquier medio o soporte, y objetivamente apta o dirigida a promover, directa e indirectamente, la imagen, marcas, productos o servicios de una persona, empresa o entidad en el ejercicio de su actividad comercial, industrial o profesional, en el marco de una actividad de concurrencia, promoviendo la contratación o la realización de transacciones para satisfacer sus intereses empresariales.

Publicidad dirigida a niños, niñas y adolescentes Es aquella que, por su contenido, argumentos, gráficos, música, personajes, símbolos y tipo de programa en el que se difunde, es atractiva y está dirigida preferentemente a menores de 16 años.

Anunciante: Persona, natural o jurídica que desarrolla actos cuyo efecto o finalidad directa o indirectamente sea concurrir en el mercado y que, por medio de la difusión de publicidad, se propone: i) ilustrar al público, entre otros, acerca de la naturaleza, las características, propiedades o los atributos de los bienes o servicios cuya producción, intermediación o prestación constituye el objeto de su actividad; o ii) motivar transacciones para satisfacer sus intereses empresariales.⁶⁶

⁶⁵Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes, artículo 1

⁶⁶Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes, artículo 3

Con estos conceptos se puede entender de mejor manera la medida adoptada por Perú, que en su artículo 8 indica que lo que se pretende es que la publicidad de alimentos y bebidas no alcohólicas que esté dirigida a niños, niñas y adolescentes menores de 16 años y que se difunde por cualquier soporte o medio de comunicación social, debe estar acorde a las políticas de promoción de la salud, es decir no debe incentivar el consumo inmoderado de alimentos y bebidas no alcohólicas, con grasas trans, alto contenido de azúcar, sodio y grasas saturadas.

La autoridad encargada del cumplimiento de lo establecido en los artículos 8 y 10 de la mencionada Leyes la Comisión de Fiscalización de la Competencia Desleal del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), la cual tiene la competencia de fiscalizar y sancionar a los sujetos pasivos que no acataren lo señalado en la normativa, aplicando el procedimiento y el régimen sancionador establecido en la Ley de Represión de la Competencia Desleal, misma que en su artículo 52 dispone:

La realización de actos de competencia desleal constituye una infracción a las disposiciones de la presente Ley y será sancionada por la Comisión bajo los siguientes parámetros: a) Si la infracción fuera calificada como leve y no hubiera producido una afectación real en el mercado, con una amonestación; b) Si la infracción fuera calificada como leve, con una multa de hasta cincuenta (50) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) y que no supere el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos por el infractor, relativos a todas sus actividades económicas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior al de la expedición de la resolución de la Comisión; c) Si la infracción fuera calificada como grave, una multa de hasta doscientas cincuenta (250) UIT y que no supere el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos por el infractor, relativos a todas sus actividades económicas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior al de la expedición de la resolución de la Comisión; y, d) Si la infracción fuera calificada como muy grave, una multa de hasta setecientas (700) UIT y que no supere el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos por el infractor, relativos a todas sus actividades económicas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior al de la expedición de la resolución de la Comisión.⁶⁷

⁶⁷Ley de Represión de la competencia desleal, artículo 52

Según la Revista Gestión, la Comisión de Fiscalización de la Competencia Desleal del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) informó que, desde la vigencia de la Ley de Promoción de la Alimentación Saludable para Niños, Niñas y Adolescentes, se ha iniciado 37 investigaciones preliminares por la publicidad de algunos productos, que posiblemente estén infringiendo el artículo 8 de la mencionada norma.⁶⁸

Adicionalmente en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes publicado en abril de 2015 se establecieron los siguientes parámetros técnicos sobre los valores de concentración de azúcar, sal y grasas saturadas:

- En el caso del azúcar, establece que los alimentos deben tener un máximo de 2.5 gramos por 100 mililitros de bebida. O un máximo de 5 gramos por 100 gramos de alimento sólido.
- En el caso de la sal, fija en un máximo de 300 miligramos por 100 mililitros de bebida o 100 gramos de alimento sólido.
- En el caso de las grasas saturadas, un máximo de 0.75 gramos por 100 mililitros de bebida. Y un máximo de 1.5 gramos por 100 gramos de alimento sólido.⁶⁹

Como se puede apreciar, el país peruano también está interesado en reducir el consumo de los alimentos con grasas trans, alto contenido de azúcar, sodio y grasas saturadas; sin embargo, para ello no han recurrido a la imposición de tributos que incrementen el precio de dichos productos, pues el objetivo de la Ley es supervisar la publicidad e información que promulgan las personas naturales y jurídicas dedicadas a comercializar, importar, suministrar, fabricar y anunciar alimentos procesados.

⁶⁸ <https://gestion.pe/economia/indecopi-realiza-37-investigaciones-publicidad-infringiria-ley-alimentacion-saludable-245500>

⁶⁹ Reglamento de Aplicación a la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes, artículo 4

2.3. Análisis comparativo entre las legislaciones de Ecuador, México y Perú

A continuación realizaré un análisis comparativo sobre diversos temas de las tres legislaciones descritas anteriormente, con el fin de verificar cuál es la mejor medida adoptada por cada país, en cuanto al tratamiento de los alimentos con contenido hiperprocesado:

2.3.1. Tipo de impuesto:

Ecuador: La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con su respectivo Reglamento, limitó la deducibilidad del gasto por publicidad a través del pago de Impuesto a la Renta, el cual, para el caso de sociedades es un tipo de impuesto indirecto.

México: La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios creó un tipo de impuesto indirecto que recae sobre varios alimentos con altos niveles de azúcares.

Perú: Se estableció un régimen sancionatorio para quienes no cumplan lo dispuesto en la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes y su Reglamento.

2.3.2. Normativa implementada:

Ecuador: En nuestro país se implementó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con su respectivo Reglamento.

México: En México se reformó la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Perú: En Perú se implementó la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes con su respectivo Reglamento.

2.3.3. Sujetos Pasivos:

Ecuador: Son sujetos pasivos de la reforma las personas naturales y jurídicas que se dedican a la producción y expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado.

México: Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas y morales que se dediquen a la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la mencionada Ley.

Perú: Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y jurídicas que se dediquen a la enajenación de alimentos altamente calóricos, sobre los cuales se realice publicidad de todo tipo.

2.3.4. Objeto de la normativa:

Ecuador: En el caso de Ecuador el objeto de la reforma tributaria es el siguiente:

Para aquellos contribuyentes no calificados como pequeñas y medianas empresas que incurran en gastos por promoción y publicidad, la deducibilidad de dicho gasto para efectos del Impuesto a la Renta, dependerá del cumplimiento simultáneo de dos condiciones: El servicio de expendio de alimentos preparados en restaurantes, locales de comida rápida, bares y similares, y la utilización para la preparación de estos alimentos, de ingredientes con contenido hiperprocesado.

Para aquellos contribuyentes considerados como grandes y medianas empresas, que no estén contemplados en el literal anterior, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, podrán deducir los gastos de promoción y publicidad hasta un monto equivalente al 4% de sus ingresos gravados del ejercicio fiscal correspondiente hasta el ejercicio fiscal 2018, y hasta un 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante.

México: En el caso de México el objeto de la reforma tributaria consiste en la aplicación de tasas para el consumo de bebidas energizantes y saborizadas, así como en botanas, productos de confitería, chocolate, flanes, pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo.

Perú: En el caso de Perú el objeto de la reforma consiste en la promoción y protección efectiva del derecho a la salud pública, al crecimiento y desarrollo adecuado de las personas, a través de regular la supervisión de la publicidad, la información y otras prácticas relacionadas con el consumo inmoderado de alimentos y bebidas no alcohólicas, con grasas trans, alto contenido de azúcar, sodio y grasas saturadas.

2.3.5. Cuantificación de la norma:

Ecuador: La reforma tributaria en el Ecuador se cuantifica de la siguiente manera:

En el caso de expendio de alimentos preparados con alimentos hiperprocesados no es deducible el gasto por publicidad y promoción.

En el caso de producción y /o comercialización de alimentos hiperprocesados es deducible el gasto por publicidad y promoción al 4% de sus ingresos gravados del ejercicio fiscal correspondiente hasta el ejercicio fiscal 2018, y hasta un 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante.

México: La reforma tributaria en México se cuantifica de la siguiente manera:

Bebidas energéticas, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energéticas tienen una tasa aplicable del 25%.

Bebidas saborizadas la cuota aplicable será de \$1.00 peso por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos el 8%.

Perú: En el caso de Perú se aplicarán las sanciones respectivas, de acuerdo a lo dispuesto por el INDECOPI.

2.3.6. Definiciones Importantes:

Ecuador: La reforma afecta a aquellos Alimentos con contenido hiperprocesado, que según la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal son aquellos productos que se modifiquen por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de una tecnología sofisticada que

incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.

México: La reforma afecta a alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos tales como: botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuate y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo. Es importante indicar que la reforma establece una definición para cada alimento.

De igual manera la reforma aplica para bebidas energizantes y saborizadas.

Perú: En el caso de Perú el Reglamento a la Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes establece que los alimentos que se expendan en kioscos de colegio en el caso del azúcar, deben tener un máximo de 2.5 gramos por 100 mililitros de bebida o un máximo de 5 gramos por 100 gramos de alimento sólido.

En el caso de la sal, fija en un máximo de 300 miligramos por 100 mililitros de bebida o 100 gramos de alimento sólido.

En el caso de las grasas saturadas, un máximo de 0.75 gramos por 100 mililitros de bebida. Y un máximo de 1.5 gramos por 100 gramos de alimento sólido.

2.3.7. Vigencia de la norma:

Ecuador: En Ecuador la norma se aplica a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal 2015.

México: En México la norma se aplica desde el ejercicio fiscal 2014.

Perú: En Perú la norma se aplica desde el ejercicio fiscal 2015.

2.3.8. Forma de declaración:

Ecuador: En Ecuador la norma se aplica de manera anual en el Impuesto a la Renta.

México: En México la norma se aplica de manera mensual el día 17 de cada mes.

Perú: En Perú no aplica una fecha de declaración.

2.3.9. Recaudación Tributaria:

Ecuador: En Ecuador aún no se cuantifica, toda vez que, la reforma tributaria se aplica a partir del año 2015 y hasta la presente fecha no existe un estudio emitido por el Servicio de Rentas Internas al respecto.

México: En México el impuesto representa el 4,6% de la Recaudación Tributaria⁷⁰

Perú: En Perú no aplica un valor por recaudación.

A continuación se realiza un cuadro resumen que contiene las variables comparadas con respecto a la aplicación de la normativa antes expuesta en los países mencionados:

Cuadro 2

Cuadro comparativo de la normativa implementada referente al consumo de productos con alto contenido calórico entre Ecuador, México y Perú

| Variables comparativas | Países comparados | | |
|-------------------------------|--|--|--|
| | Ecuador | México | Perú |
| Normativa implementada | Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con su respectivo Reglamento. | Reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. | Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes con su respectivo Reglamento. |
| Tipo de Impuesto | Impuesto Indirecto | Impuesto Indirecto | Aplicación de sanciones |
| Sujetos pasivos | Personas naturales y jurídicas que se dedican a la producción y expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado. | Personas físicas y morales que se dediquen a la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la mencionada Ley. | Personas naturales y jurídicas que se dediquen a la enajenación de alimentos altamente calóricos, sobre los cuales se realice publicidad de todo tipo. |

⁷⁰ <https://expansion.mx/economia/2015/07/14/impuesto-a-comida-chatarra-efectivo-pero-insuficiente>

| Variables comparativas | Países comparados | | |
|------------------------|---|---|---|
| | Ecuador | México | Perú |
| Objeto | Contribuyentes no calificados como pequeñas y medianas empresas que incurran en gastos por promoción y publicidad; la deducibilidad de dicho gasto para efectos del Impuesto a la Renta; dependerá del cumplimiento simultáneo de dos condiciones: El servicio de expendio de alimentos preparados en restaurantes, locales de comida rápida, bares y similares; y, la utilización, para la preparación de estos alimentos, de ingredientes con contenido hiperprocesado. | Aplicación de tasas para el consumo de bebidas energizantes y saborizadas, botanas, productos de confitería, chocolate, flanes, pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados. | Promoción y protección efectiva del derecho a la salud pública, al crecimiento y desarrollo adecuado de las personas, a través de regular la supervisión de la publicidad, la información y otras prácticas relacionadas con el consumo inmoderado de alimentos y bebidas no alcohólicas, con grasas trans, alto contenido de azúcar, sodio y grasas saturadas. |
| | Contribuyentes considerados como grandes y medianas empresas, que no estén contemplados en el literal anterior, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, podrán deducir los gastos de publicidad hasta un monto del 4% de sus ingresos gravados hasta el ejercicio fiscal 2018, y 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante. | | |
| Tarifas | En el caso de expendio de alimentos preparados con alimentos hiperprocesados no es deducible el gasto por publicidad y promoción | Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes tienen una tasa aplicable del 25%; Bebidas saborizadas la cuota aplicable será de \$1.00 peso por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener, Alimentos con una | Aplicación de sanciones |
| | En el caso de producción y /o comercialización de alimentos hiperprocesados es deducible por gasto publicidad y promoción hasta un monto del 4% de sus ingresos gravados hasta el ejercicio fiscal 2018, y 20% del ejercicio fiscal 2019 en adelante. | | |

| Variables comparativas | Países comparados | | |
|-----------------------------|---|---|---------------------------------------|
| | Ecuador | México | Perú |
| | | densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos el 8% | |
| Vigencia | Aplica a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal 2015. | Aplica desde el ejercicio fiscal 2014. | Aplica desde el ejercicio fiscal 2015 |
| Forma de declaración | Anual en la declaración de Impuesto a la Renta. | Mensual el día 17 de cada mes. | No aplica |
| Recaudación | No hay datos a la presente fecha | Representa el 4,6% de la Recaudación Tributaria | No aplica un valor por recaudación |

Fuente: Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con su respectivo Reglamento – Ecuador, Reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios – México, Ley de Promoción de la Alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes con su respectivo Reglamento - Perú

Elaboración: Propia

2.4. Conclusiones de las legislaciones comparadas

- Las tres legislaciones analizadas han incorporado normas con carácter de Ley; ya sean éstas tributarias como es el caso de México y Ecuador, así como el caso de Perú que mediante la aplicación de sanciones pretenden evitar el consumo de alimentos no saludables.
- La normativa tributaria de México y Ecuador se enfocó en la creación de impuestos directos dirigidos a personas naturales y jurídicas que se dediquen a la comercialización de alimentos con alto contenido calórico y con contenido hiperprocesado.
- En los tres casos se establece un concepto para los alimentos que contienen alto contenido calórico (México), aquellos catalogados como hiperprocesados (Ecuador), así como aquellos con alto nivel de azúcar, sal y grasas (Perú), con el fin de estandarizar la aplicación de la norma.
- En el caso de México se observó que la medida tomada por los legisladores de dicho país, no ha dado resultados en cuanto al fin para el que se efectuó; sin embargo, se ha convertido en un impuesto atractivo para la recaudación tributaria.

Capítulo Tercero

3. Realidad financiera y de mercado de los sectores dedicados a la producción, comercialización y expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado

3.1. Antecedentes sobre los alimentos con contenido hiperprocesado en el mercado ecuatoriano.

Para conocer los antecedentes que enmarcan a los alimentos con contenido hiperprocesado en el mercado ecuatoriano, es prioritario entender el concepto de éstos, para ello se transcriben nuevamente el significado que la Administración Tributaria les ha otorgado a este tipo de alimentos para fines tributarios:

Aquellos productos que se modifiquen por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de una tecnología sofisticada que incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.⁷¹

Ante lo expuesto por el Servicio de Rentas Internas, se podría dilucidar que la mayoría de los productos que los ecuatorianos normalmente consumen pueden enmarcarse en este concepto, por lo que se creería que el estado ecuatoriano ha tratado de prevenir al máximo el consumo masivo de este tipo de alimentos que contienen un alto nivel de calorías, un gran ejemplo de lo dicho es la publicación del Reglamento de Etiquetado de Alimentos por parte del Ministerio de Salud, cuyo fin es mantener informado a la ciudadanía sobre alrededor de diez mil productos comercializados en el mercado ecuatoriano, dicho reglamento es de estricto cumplimiento para las grandes y medianas

⁷¹Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, artículo 9

empresas a partir del 29 de agosto de 2014, y para las pequeñas empresas desde el 29 de noviembre de 2014.

El sistema utilizado para este fin es el denominado Gráfico de etiquetado, que facilita la lectura de información nutricional, y es de aplicación para productos nacionales e importados. Para la valoración de cada alimento procesado en referencia a componentes y concentraciones permitidas de grasas, azúcares y sal, se considera la siguiente tabla:

Gráfico 3
Sistema Graco de Etiquetado

| CONCENTRACIONES PERMITIDAS DE GRASAS, AZÚCARES Y SAL | | | |
|--|---|-----------------------------------|-------------------------|
| NIVEL | BAJO | MEDIO | ALTO |
| Azúcares* |  Menor o igual a 5 g. | Mayor a 5 g. y menor a 15 g. | Igual o mayor a 15 g. |
| |  Menor o igual a 2,5 ml. | Mayor a 2,5 ml. y menor a 7,5 ml. | Igual o mayor a 7,5 ml. |
| Grasas totales* |  Menor o igual a 3 g. | Mayor a 3 g. y menor a 20 g. | Igual o mayor a 20 g. |
| |  Menor o igual a 1,5 ml. | Mayor a 1,5 ml. y menor a 10 ml. | Igual o mayor a 10 ml. |
| Sal* |  Menor o igual a 0,12 g. | Mayor a 0,12 g. y menor a 0,6 g. | Igual o mayor a 0,6 g. |
| |  Menor o igual a 0,3 ml. | Mayor a 0,3 ml. y menor a 1,5 ml. | Igual o mayor a 1,5 ml. |

* Según una porción de 100 g o 100 ml.

El Reglamento de Etiquetado de Alimentos exige también:
 Informar si los productos contienen entre sus ingredientes edulcorantes no calóricos.
 Advertir sobre el consumo no recomendado de bebidas energéticas que contengan cafeína, taurina y/o glucoronolactona.
 Advertir a los consumidores sobre la presencia de transgénicos: "contiene transgénicos"

Fuente: Página web del Ministerio de Salud Pública de Ecuador
 Elaboración: Ministerio de Salud Pública de Ecuador

Como se puede observar, durante el año 2014 el estado ecuatoriano ha implementado medidas diferentes a las tributarias, con el fin de limitar el consumo de alimentos con contenido hiperprocesado en la población ecuatoriana; sin embargo, tales esfuerzos parecen no haber sido suficientes, pues en la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal vigente para el ejercicio fiscal 2015 y su respectivo reglamento, se normó el tratamiento

tributario con respecto a la deducibilidad del gasto por promoción y publicidad a seguir para aquellas compañías que se dedican a la producción, comercialización y expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado.

3.2. Análisis de compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado en Ecuador

Se puede decir que son varias las compañías que tienen como actividad económica tanto la preparación de alimentos con contenido hiperprocesado, así como la producción y/o comercialización de alimentos hiperprocesados, por ello el presente trabajo basó su análisis en la información disponible en el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, institución pública que pone a nuestra consideración la “Clasificación Nacional de Actividades Económicas CIIU Revisión 4.0”, que tiene su respaldo y sustento técnico en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Actividades Económicas CIIU Revisión 4.0 preparada por las Naciones Unidas y que permite clasificar las actividades económicas de las empresas y establecimientos.

Una vez verificadas las actividades que constan en el mencionado catálogo se ha escogido algunas de ellas, que más tienen relación tanto con la preparación de alimentos con contenido hiperprocesado, así como con la producción y comercialización de alimentos hiperprocesados. A continuación un detalle de las mismas:

- C1071 Elaboración de pan, panecillos.
- C1073 Elaboración de cacao, chocolate y productos de confitería.
- C1075 Elaboración de comidas y platos preparados.
- C1079 Elaboración de otros productos alimenticios n.c.p.⁷²

De la revisión efectuada, tomando como fuente de investigación la página oficial de la Superintendencia de Compañías se observa que, hasta el año 2012 el número de compañías que se dedican a la actividad de servicio de alimentos y bebidas a nivel nacional son 562 compañías, tal como se muestra a continuación:

⁷² Página web del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, Catálogo CIIU

Gráfico 4
**Número de Compañías que realizan la actividad de servicio de
 alimentación y bebida**

| NÚMERO DE COMPAÑÍAS | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 56 - SERVICIO DE ALIMENTO Y BEBIDA | 235 | 266 | 316 | 371 | 424 | 467 | 518 | 568 | 624 | 670 | 690 | 659 | 562 |

Fuente: Página web Superintendencia de Compañías

Elaboración: Superintendencia de Compañías

Es importante recalcar que la información que se presenta en el cuadro precedente, corresponde únicamente a compañías cuyo organismo regulador es la Superintendencia de Compañías; sin embargo, existen otro tipo de compañías que también pueden realizar esta actividad económica, por lo que el número de empresas en el Ecuador podría incrementar.

Por lo expuesto, la incorporación de esta reforma en cuanto a la deducibilidad del gasto publicidad para las compañías que producen, comercializan y expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesados aplicable a un gran número de contribuyentes en el país.

3.3.Generalidades de mercado y características de las compañías seleccionadas para el presente estudio que producen y/o comercializan y preparan alimentos con contenido hiperprocesado

Con el fin de plasmar una idea lo más apegada a la realidad, acerca de la afectación de la reforma tributaria con respecto al límite del gasto deducible por concepto de publicidad, se consideró pertinente seleccionar una compañía que realiza la actividad económica de producción y comercialización de alimentos hiperprocesados, otra compañía que produce y expende alimentos preparados con contenido hiperporcesado y otras dos que se dedican al expendio de alimentos preparados con contenido hiperporcesado; esta selección fue efectuada en virtud de las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, las mismas que fueron explicadas en el capítulo uno.

Considerando lo expuesto en la normativa tributaria, de la revisión efectuada al Listado de Grandes Contribuyentes identificados por el Servicio de Rentas Internas de acuerdo al sector al que pertenecen y su ranking desde el año 2005 actualizado hasta el año 2017 publicado en su página web y al Ranking de grandes compañías del año 2014 publicado en la página web de la Superintendencia de Compañías, se seleccionó a las siguientes empresas considerando sus actividades económicas CIU y los parámetros que la normativa establece para el límite del gasto deducible por concepto de promoción y publicidad:

3.3.1 Generalidades de mercado y características de la Empresa “A”

El objeto social de la Empresa “A” de es la producción, elaboración, distribución, industrialización y comercialización de productos de panificación y elaborados de pastelería, galletería y confitería; procesamiento, elaboración, envase, empaçado, embotellado, almacenamiento, conservación, distribución, industrialización y comercialización de alimentos y bebidas de consumo humano; todo tipo de actividades mercantiles, industriales e intercambio comercial, tanto dentro como fuera del territorio nacional.⁷³

Adicionalmente dentro del catálogo CIU, la Empresa “A” realiza la siguiente actividad: C1071.01 correspondiente a elaboración de pan y otros productos de panadería secos: pan de todo tipo, panecillos, bizcochos, tostadas, galletas, etcétera, incluso envasados⁷⁴

Los productos que oferta la Empresa “A” en el mercado nacional son los siguientes: tortas de caja, mousses, pies, aros de chocolate, aplanchados y donuts.

Con respecto a la publicidad de sus productos, la Empresa “A” cuenta con su propia página web en la que consta información de todos los productos que oferta, lo que quiere decir que la compañía ha invertido en publicidad para dar a conocer a los consumidores su línea de productos.

En conclusión, la Empresa “A” se dedica exclusivamente a la producción y comercialización de alimentos con contenido hiperprocesado como son: tortas

⁷³Ibíd

⁷⁴Ibíd

de caja, mousses, pies, aros de chocolate, aplanchados y donuts, alimentos que para fines de la presente tesis se consideran han sido modificados por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, por lo que le correspondería al contribuyente aplicar la reforma tributaria considerando como máximo por concepto de gasto publicidad y promoción el 4% del total de ingresos gravados hasta el año 2018 y el 20% del año 2019 en adelante.

3.3.2 Generalidades de mercado y características de la Empresa “B”

El objeto social de la Empresa “B” es ejercer el comercio en la rama de panadería, pastelería y chocolates; la importación de maquinaria relacionada con el objeto, la instalación de almacenes, la compra - venta de bienes inmuebles.⁷⁵

Adicionalmente dentro del catálogo CIU la Empresa “B” realiza la actividad C1071.01 correspondiente a elaboración de pan y otros productos de panadería secos: pan de todo tipo, panecillos, bizcochos, tostadas, galletas, etcétera, incluso envasados.”⁷⁶

Los productos que la Empresa “B” oferta en el mercado nacional son productos de panadería y pastelería.

Actualmente, la Empresa “B” cuenta con 17 establecimientos distribuidos en la ciudad de Quito.

La Empresa “B” mantiene dos formas de venta de sus productos con contenido hiperprocesado, una es la venta para no consumo dentro de su local y la otra es el expendio de sus productos dentro del local, el cual para efectos del presente estudio es considerado como un restaurante o similar.

La Empresa “B” cuenta con su propia cuenta en la red social facebook, en la que constan todos los productos que oferta, así como mucha información adicional sobre la calidad de sus productos, por lo que la empresa realiza actividades de publicidad para dar a conocer a los consumidores sus productos.

En conclusión, la Empresa “B” se dedica tanto a la comercialización como al expendio de los siguientes alimentos preparados con contenido

⁷⁵Ibíd

⁷⁶Ibíd

hiperprocesado en restaurantes: panecillos, bizcochos, tostadas, galletas, alimentos que para fines de la presente tesis se consideran han sido preparados con sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, por lo tanto pese a realizar ambas actividades, al contribuyente le correspondería aplicar la reforma considerando que el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta, por el hecho de preparar alimentos con contenido hiperprocesado y expendierlos en un restaurante.

3.3.3 Generalidades de mercado y características de la Empresa “C”

La Empresa “C” tiene como objeto social la preparación y venta de comidas rápidas tales como: pizzas, pastas, helados, emparedados, sandwiches, dulces, jugos y bebidas en general; y la prestación de servicios generales tales como: administración de hoteles, restaurantes, comedores, bares, heladerías y establecimientos afines.⁷⁷

Los productos que ofertan en el mercado nacional son helados de crema, helados artesanales, postres y bebidas.

Es importante mencionar que Empresa “C”, tiene su propia página web en la que constan todos los productos que oferta, así como mucha información sobre la calidad de sus productos. Adicionalmente cuenta con canales de promoción y publicidad como lo son los volantes promocionales, lo dicho tiene trascendencia pues para lograr ser ampliamente reconocida en el mercado ecuatoriano ha invertido en publicidad para dar a conocer sus productos.

Adicionalmente es una de las Heladerías más reconocidas en el mercado ecuatoriano, en la actualidad la empresa cuenta con más de 60 locales entre propios y franquiciados distribuidos en las diferentes provincias de nuestro país, siendo esta una prueba de la aceptación y acogida de sus productos.

En conclusión, la Empresa “C” realiza como actividad el expendio de los siguientes alimentos preparados con contenido hiperprocesado en restaurantes: helados de crema, helados artesanales, postres y bebidas, alimentos que para fines

⁷⁷Ibíd

de la presente tesis se consideran han sido preparados con sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, por lo tanto al contribuyente le correspondería aplicar la reforma considerando que el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.

3.3.4 Generalidades y Características de la Empresa “D”

El objeto social de la Empresa “D” es: Instalación y operación por cuenta propia de restaurantes, negocios de comidas rápidas, bares, cafeterías, hoteles, puntos de venta, los servicios aeroportuarios de atención al cliente, la operación de salas VIP incluyendo la atención y servicios al consumidor de manera directa.⁷⁸

Dentro del catálogo CIU la Empresa “D” realiza la actividad C1010.22 correspondiente a: “Fabricación de productos cárnicos: salchichas, salchichón, chorizo, salame, morcillas, mortadela, patés, chicharrones finos, jamones, embutidos, etcétera. incluso snacks de cerdo.”⁷⁹

Los principales alimentos preparados que comercializa son: Combos de comida rápida que contienen: pollo broster, pollo asado, papas, ensaladas y sodas, snacks, hamburguesas, postres y bebidas⁸⁰

Adicionalmente la Empresa “D” es ampliamente reconocida en el mercado ecuatoriano por la calidad los productos que oferta, los principales canales de promoción y publicidad son los volantes de promociones, anuncios publicitarios en radio y televisión así como sus originales campañas publicitarias.

En conclusión, la Empresa “D” realiza como actividad el expendio de los siguientes alimentos preparados con contenido hiperprocesado en restaurantes: pollo broster, sodas, snacks, hamburguesas, postres y bebidas, alimentos que para fines del presente trabajo investigativo se consideran han sido preparados con sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, por lo tanto al

⁷⁸Página web de la Superintendencia de Compañías

⁷⁹Ibíd

⁸⁰Página web de Kentucky Fried Chicken

contribuyente le correspondería aplicar la reforma considerando que el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.

3.4.Descripción financiera de las compañías seleccionadas que producen, comercializan y preparan alimentos con contenido hiperprocesado

Es importante discutir en el presente documento la importancia de una planificación financiera eficaz, dado que según, Luis Alfredo Aguirre Gómez“el futuro de una empresa depende de que el nivel de ventas sea lo suficiente grande para cubrir los costos de ventas o de producción según sea el caso, los costos administrativos o de operación, los costos financieros y que quede un saldo positivo al cierre de cada ejercicio a favor de sus accionistas”.⁸¹

A fin de observar la situación financiera de cada una de las compañías seleccionadas, aplicaré los siguientes indicadores financieros que nos permitirán tener una visión más clara del comportamiento financiero de dichas compañías durante el ejercicio fiscal 2017.

Dado que en el capítulo uno se expuso el significado de las principales razones financieras: liquidez, endeudamiento y rentabilidad; a continuación se aplicará dichos indicadores que permitirán obtener una idea de las compañías seleccionadas sobre dichos conceptos.

Los indicadores financieros a utilizar serán:

1. Indicador de Liquidez:
 - a) Liquidez Corriente
2. Indicador de Endeudamiento:
 - b) Endeudamiento
3. Indicadores de Rentabilidad:
 - c) Margen de Utilidad Operativa
 - d) Margen de Utilidad Neta

⁸¹Luis Alfredo Aguirre Gómez, *Manual de Financiamiento para empresas*,42

De la aplicación de los indicadores financieros señalados anteriormente, se obtuvieron los resultados que a continuación se presentan en el siguiente cuadro:

Cuadro 3
Análisis Financiero de los Estados de Pérdidas y Ganancias en el ejercicio fiscal 2017

| Indicador | Concepto | Empresa "A" | Empresa "B" | Empresa "C" | Empresa "D" |
|---------------------------------------|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Liquidez Corriente | Activo corriente / Pasivo corriente | 2,77 | 2,55 | 0,87 | 1,09 |
| Endeudamiento | Pasivo total/ Activo total | 0,30 | 0,48 | 0,53 | 0,82 |
| Margen de Utilidad Operacional | Utilidad Operacional/ Ventas | 0,26 | 0,11 | 0,05 | 0,04 |
| Margen de Utilidad Neta | Utilidad Neta/Ventas | 0,18 | 0,08 | 0,04 | 0,03 |

Fuente: Página web de la Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

3.4.1 Análisis del Indicador Liquidez Corriente de las compañías seleccionadas:

Este indicador según lo que menciona Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter es una razón financiera usada con frecuencia, que mide la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones a corto plazo.

Para profundizar este concepto, Stephen A. Ross, Randolph W. Westerfield y Bradford D. Jordan señalan “una de las razones más conocidas y que se utilizan con mayor amplitud es la razón circulante, o razón del capital de trabajo.”⁸²

Como resumen de lo explicado por los autoresmencionados, al aplicar este indicador se concluye que cuanto más alto es el resultado, mayor liquidez tiene la empresa; mayor solvencia y capacidad de pago, lo cual es una garantía de que la empresa podrá cubrir sus obligaciones financieras a corto plazo.

Empresa “A”: Al aplicar este indicador la compañía mantiene un valor superior a 1, resultado que indica que el activo de la empresa es mayor al pasivo, por lo que estaría en la capacidad de cubrir con sus obligaciones a corto plazo.

⁸² Stephen A Ross, Randolph W. Westerfieldy JordanBradford D., *Fundamentos de Finanzas Corporativas*, (Novena edición), 55

Empresa “B”: Como se puede visualizar al aplicar este indicador, la empresa mantiene un valor superior a 1, lo cual significa que el activo de la empresa es mayor al pasivo, por lo que estaría en la capacidad de cubrir con sus obligaciones a corto plazo.

Empresa “C”: En este caso la empresa mantiene un indicador inferior a 1, pese a que no es un valor muy por debajo de 1, este resultado probablemente indique que la compañía tenga problemas de liquidez, de tal forma que no puede cumplir de manera inmediata con sus obligaciones a corto plazo.

Empresa “D”: Como se puede visualizar, este indicador mantiene un valor superior a 1, resultado que indica que el activo de la empresa es mayor al pasivo, por lo que estaría en la capacidad de cubrir con sus obligaciones a corto plazo.

3.4.2 Análisis del Indicador de Endeudamiento de las compañías seleccionadas:

Con respecto a este indicador según lo que menciona Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter “Cuanto mayor es la cantidad de deuda que utiliza una empresa en relación con sus activos totales, mayor es su apalancamiento financiero”⁸³

Entonces, este índice permite determinar el nivel de autonomía financiera. Cuando el índice es elevado indica que la empresa depende mucho de sus acreedores y que dispone de una limitada capacidad de endeudamiento, o lo que es lo mismo, se está descapitalizando y funciona con una estructura financiera más arriesgada. Por el contrario, un índice bajo representa un elevado grado de independencia de la empresa frente a sus acreedores.⁸⁴

Empresa “A”: Como podemos evidenciar este indicador mantiene un valor de 0,30, lo que indicaría que la empresa está financiando un 30% de su actividad con recursos de terceros y un 70% con fondos propios.

Empresa “B”: Este indicador registra un valor de 0,48, lo que indicaría que la empresa está financiando un 48% de su actividad con recursos ajenos y un 52% con fondos propios.

⁸³Gitman Lawrence J. y Chad J. Zutter, *Principios de administración financiera*, n.º 12, 70

⁸⁴Página web de la Superintendencia de Compañías

Empresa “C”: La empresa mantiene un valor de 0,53, lo que indicaría que la empresa está financiando un 53% de su actividad con recursos de terceros y un 47% con fondos propios.

Empresa “D”: Como podemos evidenciar, este indicador mantiene un valor de 0,82, lo que indicaría que la empresa está financiando un 82% de su actividad con recursos ajenos y un 18% con fondos propios.

3.4.3 Análisis del Indicador Margen Operacional de las compañías seleccionadas:

Según Lawrence J. Gitman y Chad J. Zutter “el margen de utilidad operativa mide el porcentaje que queda de cada dólar de ventas, después de que se dedujeran todos los costos y gastos, excluyendo los intereses, impuestos y los dividendos”⁸⁵

Este índice permite conocer la rentabilidad no sólo por el costo de las ventas, sino también considerando los gastos operacionales de administración y ventas. El margen operacional tiene gran importancia dentro del estudio de la rentabilidad de una empresa, puesto que indica si el negocio es o no lucrativo, en sí mismo, independientemente de la forma como ha sido financiado.

Empresa “A”: Al aplicar este indicador, se concluye que por cada dólar obtenido la compañía tiene una utilidad de 0,26 centavos para cubrir impuestos, intereses y dividendos.

Empresa “B”: Por cada dólar obtenido la compañía tiene una utilidad de 0,11 centavos para impuestos, intereses y dividendos.

Empresa “C”: Por cada dólar obtenido la empresa tiene una utilidad de 0,05 centavos para cubrir impuestos, intereses y dividendos.

Empresa “D”: Por cada dólar obtenido la compañía tiene una utilidad de 0,04 centavos para cubrir para impuestos, intereses y dividendos.

⁸⁵Ibíd,75

3.4.4 Análisis del Indicador Margen de Utilidad Netade las compañías seleccionadas:

Los índices de rentabilidad de ventas muestran la utilidad de la empresa por cada unidad de venta, por lo que el siguiente indicador nos permite determinar el porcentaje que queda de cada dólar de ventas después de que se dedujeron todos los costos y gastos, incluyendo impuestos incluso laborales.

Empresa “A”: Como se puede visualizar al aplicar este indicador, se concluye que por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,18 centavos de utilidad a repartir.

Empresa “B”: Este indicador señala que por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,08 centavos de utilidad a repartir.

Empresa “C”: Este indicador define que por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,04 de utilidad a repartir.

Empresa “D”: Al aplicar este indicador, se concluye que por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,03 de utilidad a repartir.

Capítulo Cuarto

4. Evaluación de la afectación de los límites de la deducibilidad del gasto publicidad en el cálculo de Impuesto a la Renta de las compañías que producen, comercializan y/o preparan alimentos con contenido hiperprocesado

4.1. Análisis del Gasto Publicidad sin la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que producen alimentos con contenido hiperprocesado

Para analizar los cambios en la reforma de aquellas compañías que únicamente producen y/o comercializan alimentos con contenido hiperprocesado, según el análisis efectuado en el capítulo tres, con respecto a la descripción de mercado y financiera, la empresa a observar es:

1. Empresa “A”

A continuación se realizó un análisis de la Empresa “A”, utilizando la información extraída de la página web de la Superintendencia de Compañías, en donde se puede verificar información presentada por dicha empresa correspondiente al ejercicio fiscal 2014, año en el cual, aún no se implementaba la reforma tributaria en cuanto a la deducibilidad del gasto por promoción y publicidad.

Previo a ello, es importante recordar lo expuesto en el capítulo uno del presente estudio, en el que se estableció el concepto de publicidad y promoción, que resumiendo lo expuesto por William Wells, Kotler Philip y Lane Kevin Keller podemos decir que, consisten en los medios por los cuales una empresa intenta informar, convencer y recordar, directa o indirectamente, sus productos y marcas al público; por lo que, las erogaciones por estos conceptos son precisamente las que están sujetas a los límites de deducibilidad según la reforma tributaria.

Ahora bien, la compañía seleccionada durante el ejercicio fiscal 2014 ha consignado los siguientes valores por concepto de publicidad y promoción en sus Estados de Pérdidas y Ganancias.

4.1.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de la Empresa “A” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma

Cuadro 4
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “A” del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|---|---------------|---------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 13'316.804,70 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 9'444.794,26 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 68.718,91 | 0,52% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 3'803.291,53 | |
| Impuesto causado | (e) | 786.612,25 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- El porcentaje del gasto por concepto de publicidad y promoción efectuado por la Empresa “A” en el año 2014 asciende a US\$ 68.718,91, valor que equivale aproximadamente al 0,52% del total de ingresos gravados.

4.2. Análisis del Gasto Publicidad con la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que producen alimentos con contenido hiperprocesado

A continuación se realizó un análisis de la Empresa “A”, utilizando la información extraída de la página web de la Superintendencia de Compañías, en donde se puede verificar la información presentada por dicha empresa correspondientes al ejercicio fiscal 2017, año en el cual, rige la reforma tributaria en cuanto a la deducibilidad del gasto por promoción y publicidad.

4.2.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “A” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma

Cuadro 5
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “A”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

| Concepto | Referencia | Valor | Porcentaje del gasto publicidad |
|--|---------------|---------------|---------------------------------|
| | | US\$ | |
| Total ingresos gravados | (a) | 13'612.146,04 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 10'052.762,70 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 10.710,30 | 0,08% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 3'548.673,04 | |
| Gastos no deducibles | (e) | 273.818,35 | |
| Impuesto causado | (f) | 712.540,32 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Cuadro 6
Análisis del límite del Gasto Publicidad con la aplicación de la Reforma Tributaria de Empresa “A”

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| Total ingresos gravados | 13'612.146,04 |
| 4% del Total ingresos gravados | 544.485,84 |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- Dando estricto cumplimiento a la reforma tributaria explicada anteriormente, a la Empresa “A” al ser una compañía que se dedica a la comercialización y producción de alimentos con contenido hiperprocesado, con base a los supuestos establecidos, a la misma le correspondería aplicar la reforma considerando el porcentaje de deducibilidad del 4% del total de ingresos gravados en el ejercicio fiscal 2017.
- El valor total de ingresos gravados correspondiente al ejercicio fiscal 2017 asciende a US\$ 13.612.146,04, al calcular el 4% de dicha cantidad obtenemos el valor de US\$ 544.485,84 y considerando que el valor de US\$ 10.710,30 del gasto publicidad del año 2017 es inferior al límite establecido, se deduce que la

totalidad del gasto es considerado como deducible para efectos de la liquidación de Impuesto a la Renta.

- El valor de los ingresos en el año 2017 con respecto al año 2014 incrementaron aproximadamente en un 2,17%.
- No obstante, es pertinente destacar que, el valor que la Empresa “A” invirtió en publicidad en el año 2017 fue inferior al valor desembolsado en el año 2014 por el mismo concepto.

4.3. Análisis del Gasto Publicidad sin la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado

Para analizar los cambios en la reforma de aquellas compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado, según el análisis efectuado en el capítulo tres, con respecto a la descripción de mercado y financiera, las empresas a observar son las siguientes:

1. Empresa “B”
2. Empresa “C”
3. Empresa “D”

A continuación se realizará un análisis detallado de las mencionadas compañías, utilizando la información extraída de la página web de la Superintendencia de Compañías, en donde se puede verificar la información presentada por dichas empresas correspondientes al ejercicio fiscal 2014, año en el cual, aún no se implementaba la reforma tributaria en cuanto a la deducibilidad del gasto por promoción y publicidad.

Las compañías seleccionadas durante el ejercicio fiscal 2014 han consignado los siguientes valores por concepto de publicidad y promoción en sus Estados de Pérdidas y Ganancias:

4.3.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma

Cuadro 7
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|--|---------------|---------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 13'930.313,17 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 12'229.831,89 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 174.013,81 | 1,25% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 1'526.467,47 | |
| Impuesto causado | (e) | 294.373,93 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Cuadro 8
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|--------------------------------|------------|---------------|
| Impuesto causado | (a) | 294.373,93 |
| Total ingresos gravados | (b) | 13'930.313,17 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 2,11% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- El gasto por concepto de publicidad y promoción efectuado por la compañía Empresa “B” en el año 2014 asciende a US\$ 174.013,81, valor que equivale aproximadamente al 1,25% del total de ingresos gravados.
- La carga fiscal de la Empresa “B” en el ejercicio fiscal 2014 es del 2,11%.

4.3.2. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma

Cuadro 9
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|--|---------------|--------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 6'974.690,08 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 6'677.288,94 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 47.826,51 | 0,69% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 249.574,63 | |
| Impuesto Causado | (e) | 71.410,10 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia

Cuadro 10
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|--------------------------------|------------|--------------|
| Impuesto causado | (a) | 71.410,10 |
| Total ingresos gravados | (b) | 6'974.690,08 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 1,02% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- El porcentaje del gasto por concepto de publicidad y promoción efectuado por la compañía Empresa “C” en el año 2014 asciende a US\$ 47.826,51, valor que equivale aproximadamente a 0,69% del total de ingresos gravados.
- La carga fiscal de la Empresa “C” en el ejercicio fiscal 2014 es del 1,02%.

4.3.3. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D” al 31 de diciembre de 2014 sin la aplicación de la reforma

Cuadro 11
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|---|---------------|----------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 200'596.616,12 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 188'437.828,11 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 6'885.362,50 | 3,43% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 5'273.425,51 | |
| Impuesto causado | (e) | 895.126,99 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia

Cuadro 12
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|-------------------------|------------|----------------|
| Impuesto causado | (a) | 895.126,99 |
| Total ingresos gravados | (b) | 200'596.616,12 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 0,45% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- Como se puede observar del cuadro precedente, el porcentaje del gasto por concepto de publicidad y promoción efectuado por la compañía Empresa “D” en el año 2014 asciende a US\$15.397.445,27, valor que equivale al 3,43% del total de ingresos gravados.
- La carga fiscal de la Empresa “C” en el ejercicio fiscal 2014 es del 0,45%.

4.4. Análisis del Gasto Publicidad con la aplicación de la Reforma Tributaria para las compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado

4.4.1. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma

Cuadro 13
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “B”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|---|---------------|---------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 13'806.253,98 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 12'085.462,49 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 164.408,91 | 1,19% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 1'556.382,58 | |
| Gastos no deducibles | (e) | 89.243,95 | |
| Impuesto causado | (f) | 328.417,97 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Cuadro 14
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|-------------------------|------------|---------------|
| Impuesto causado | (a) | 328.417,97 |
| Total ingresos gravados | (b) | 13'806.253,98 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 2,38% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- De acuerdo con la reforma tributaria explicada anteriormente, la Empresa “B” al ser una compañía que se dedica al expendio de alimentos con contenido hiperprocesado, considerando los supuestos de la investigación realizada, le correspondería aplicar la reforma considerando que el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.

2. Sobre los supuestos del análisis realizado, la Empresa “B”debió considerar el valor de USD. 164.408,91 como gasto no deducible; sin embargo, ésta únicamente consideró el valor de USD. 89.243,95.
3. El Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2014 sin la aplicación de la reforma, asciende a USD.294.373,93; mientras que, el Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2017 con la aplicación de la reforma asciende a USD. 328.417,97.
4. La carga fiscal, con la aplicación de la reforma tributaria,incrementó del 2,11% enel año 2014 al 2,38% en el año 2017.
5. El valor de los ingresos en el año 2017 con respecto al año 2014 disminuyeron aproximadamente en un porcentaje de 0,89%.
6. Al efectuar la comparación del valor de gasto por concepto de promoción y publicidad entre el año 2014 y 2017, se verificó que, éste representa menos del 2% del total de ingresos en ambos años.

4.4.2. Análisis del Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C” al 31 de diciembre de 2017con la aplicación de la reforma

Cuadro 15
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “C”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|--|---------------|--------------|---------------------------------|
| Total ingresos gravados | (a) | 7'723.942,43 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 7'294.301,13 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 43.243,62 | 0,56% |
| Utilidad del ejercicio | (d) = (a-b-c) | 386.397,68 | |
| Gastos no deducibles | (e) | 132.184,56 | |
| Impuesto Causado | (f) | 89.261,22 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia

Cuadro 16
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|--------------------------------|------------|---------------|
| Impuesto causado | (a) | 89.261,22 |
| Total ingresos gravados | (b) | 7'723.942,43 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 1,16% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- De acuerdo con los supuestos de la investigación realizada a la Empresa “C”, al ser una compañía que se dedica al expendio de alimentos con contenido hiperprocesado, le correspondería aplicar la reforma considerando que el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.
- Sobre los supuestos del análisis realizado, la Empresa “C” debió considerar el valor de USD. 43.243,62 como gasto no deducible.
- El Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2014 sin la aplicación de la reforma, asciende a US\$ 71.410,10; mientras que, el Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2017 con la aplicación de la reforma asciende a USD. 89.261,22.
- La carga fiscal, con la aplicación de la reforma tributaria, incrementó del 1,02% en el año 2014 al 1,16% en el año 2017.
- Al efectuar la comparación del valor de gasto por concepto de promoción y publicidad entre el año 2014 y 2017, se verificó que éste representa menos del 1% del total de ingresos en ambos años.
- Los ingresos en el año 2017 con respecto al año 2014 incrementaron en un porcentaje de 9,70%.

4.4.3. Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D” al 31 de diciembre de 2017 con la aplicación de la reforma

Cuadro 17
Estado de Pérdidas y Ganancias de Empresa “D”
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

| Concepto | Referencia | Valor US\$ | Porcentaje del gasto publicidad |
|--|-------------|----------------|---------------------------------|
| Total ingresos | (a) | 221'332.178,95 | |
| Total costos y gastos (excluido gasto por publicidad) | (b) | 199'496.972,20 | |
| Promoción y publicidad | (c) | 12'791.382,64 | 5,78% |
| Utilidad del ejercicio | (d)=(a-b-c) | 9'043.824,11 | |
| Impuesto causado | (f) | 2'611.877,85 | |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia

Cuadro 18
Carga fiscal

| Concepto | Referencia | Valor US\$ |
|--------------------------------|------------|----------------|
| Impuesto causado | (a) | 2'611.877,85 |
| Total ingresos gravados | (b) | 221'332.178,95 |
| Carga fiscal | (c= a/b) | 1,18% |

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis:

- Al igual que en el caso anterior, para el caso de la Empresa “D”, considerando los supuestos de la investigación realizada, al ser una compañía que se dedica al expendio de alimentos con contenido hiperprocesado, le correspondería aplicar la reforma considerando que, el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta.
- Sobre los supuestos del análisis realizado, la Empresa “C” debió considerar el valor de USD. 12'791.382,64 como gasto no deducible.
- El Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2014 sin la aplicación de la reforma, asciende a USD. 895.126,99; mientras que, el Impuesto Causado del ejercicio fiscal 2017 con la aplicación de la reforma asciende a USD. 2'611.877,85.

- La carga fiscal, con la aplicación de la reforma tributaria, incrementó del 0,45% en el año 2014 al 1,18% en el año 2017.
- Los ingresos en el año 2017 con respecto al año 2014 incrementaron en un porcentaje de 9,37%.

4.5. Evaluación financiera de la afectación de los límites de la deducibilidad del gasto publicidad en los resultados de las compañías que producen y preparan alimentos con contenido hiperprocesado.

A continuación se aplicará la razón financiera Margen de Utilidad Neta, a fin de evaluar el impacto financiero al aplicar la reforma en las compañías descritas anteriormente:

Cuadro 18
Análisis de Rentabilidad de los Estados de Pérdidas y Ganancias con la aplicación de la reforma tributaria

| Indicador | Concepto | Empresa “A” | Empresa “B” | Empresa “C” | Empresa “D” |
|--------------------------------|----------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Margen de Utilidad Neta | Utilidad Neta/Ventas | 0,18 | 0,08 | 0,04 | 0,03 |

Fuente: Página web de la Superintendencia de Compañías
Elaboración Propia.

Análisis del Indicador Margen de Utilidad Neta:

- **Empresa “A”:** Como se puede visualizar al aplicar este indicador, se concluye que, por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,18centavos de utilidad a repartir, dicho valor no se ha visto afectado por la reforma a la normativa tributaria, puesto que, no se ha considerado ningún valor como gasto no deducible que interfiera en el impuesto a la renta a pagar de la compañía.
- **Empresa “B”:** En el caso de la Empresa “B” al aplicar este indicador, se concluye que, por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,08 centavos de utilidad a repartir, dicho valor se debió haber visto afectado por la reforma a la normativa tributaria, puesto que la empresa debió considerar el valor

de gasto por promoción y publicidad como no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta a pagar.

- **Empresa “C”:** Por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,04 de utilidad a repartir a sus accionistas, dicho valor se ha visto afectado por la reforma a la normativa tributaria, puesto que, el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta a pagar.
- **Empresa “D”:** Como se puede visualizar al aplicar este indicador, se concluye que, por cada dólar obtenido la compañía tiene un sobrante de 0,03 de utilidad a repartir a sus accionistas, dicho valor se ha visto afectado por la reforma a la normativa tributaria, puesto que, el valor de gasto por promoción y publicidad es no deducible para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta a pagar de la compañía.

Capítulo Quinto

5. Conclusiones y recomendaciones

5.1. Conclusiones

1. Con respecto a las legislaciones analizadas, en el caso de México y Ecuador se crearon reformas tributarias y en el caso de Perú una reforma de carácter sancionador, con el fin de reducir el consumo de los alimentos en México denominados con alto contenido calórico, en Ecuador de aquellos que contengan ingredientes hiperprocesados y Perú alimentos con alto nivel de azúcar, sal y grasas.
2. En el caso de México se observó que la medida tomada por los legisladores de dicho país no ha dado resultados en cuanto al fin para la cual fue creada, puesto que se ha convertido en un impuesto totalmente recaudatorio, que poco ha incidido en el consumo de estos alimentos en la población mexicana.
3. En cuanto al control que las Administraciones Tributarias ejercen, en el caso de México, considerando que es un impuesto que el sujeto pasivo lo determina y declara de manera mensual no requiere de una fiscalización individualizada para persuadir al contribuyente a pagarlo, no así en el caso de Ecuador que a partir de la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta del año 2015 sería factible verificar como los sujetos pasivos registraron la deducibilidad del gasto publicidad, por lo que la Administración Tributaria deberá analizar cada caso en particular a través de su Facultad Determinadora para verificar el correcto registro por parte de los contribuyentes.
4. Pese a que en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento se establece la no deducibilidad de los gastos por promoción y publicidad para aquellos

contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado, en la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005 a pesar de ser un documento cuyos fines son únicamente recordatorios, la Administración Tributaria añadió la definición de alimentos preparados, estableciendo que son aquellos que se expenden en locales de comida como restaurantes, bares y similares, condición que incide en el análisis de si el gasto por publicidad es o no deducible y que tanto la ley como su reglamento no contemplan.

5. La incidencia tributaria para las compañías que producen y/o comercializan alimentos con contenido hiperprocesado, tomando como referencia la Empresa “A” es inexistente, considerando que el volumen de sus ventas es sumamente alto, por lo que al aplicar el porcentaje límite para considerar la deducibilidad del gasto por publicidad, éste resulta ser superior al valor de las erogaciones efectuadas por dicho concepto.
6. Para las compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado, tomando como referencia las Empresas “B”, “C” y “D” existe incidencia tributaria, puesto que al considerar como no deducible un gasto en el que incurren durante todo el ejercicio fiscal como lo es el de publicidad, provoca un pago superior por concepto de Impuesto a la Renta.
7. A pesar del incremento del Impuesto a la Renta a partir de la vigencia de la reforma tributaria para aquellas compañías que expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado, las empresas analizadas no han dado a conocer a sus consumidores la modificación de sus recetas con ingredientes naturales.
8. Con respecto, al hecho de si las reformas tributarias implementadas han incidido en la preferencia de consumo, se observó que en casi todos los casos analizados al comparar el valor de ventas efectuadas entre el año 2014 y 2017 existe un incremento; sin embargo, si uno de los objetivos de la normativa que regula el tratamiento tributario del gasto publicidad para las compañías que se dedican al

expendio de alimentos preparados con contenido hiperprocesado, es precisamente mermar el consumo de los mismos, con este incremento aunque ínfimo de ventas, se puede evidenciar que dicho propósito no ha sido cumplido.

5.2.Recomendaciones

1. Como recomendación para los contribuyentes que comercializan y expenden alimentos preparados con contenido hiperprocesado, dada la afectación en la carga fiscal que representa la no deducibilidad de un gasto, se recomienda a las compañías diversificar sus líneas de negocios para que no se vean afectadas por la reforma tributaria, o a su vez que los ingredientes utilizados para la elaboración y expendio de sus productos no contengan ingredientes hiperprocesados.
2. En el caso de no ser factible cambiar su línea de negocio o los ingredientes que utilizan para la comercialización y expendio de sus productos, se recomienda realicen una planificación tributaria apegada por completo al marco legal, con el propósito de orientar las acciones de la empresa considerando las consecuencias impositivas.
3. En vista de que la reforma tributaria no ha incidido en la preferencia de consumo de la ciudadanía, se recomienda establecer otro tipo de prácticas que disminuyan el consumo de alimentos con contenido hiperprocesado, diferentes a las fiscales, como pueden ser: publicidad acerca de la importancia de la comida saludable, menús de restaurante que ilustren el contenido calórico aproximado de cada plato. etc.

Bibliografía

1. Juan J Paz y Miño Cepeda, *Historia de los Impuestos en Ecuador*, Ecuador.
2. Autores varios, *La Nueva Economía en la Nueva Constitución del Ecuador*, Ecuador.
3. Autores varios, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir La equidad como soporte del pacto fiscal*.
4. Osvaldo H Soler, *Derecho Tributario*.
5. Williams Wells, *Publicidad Principios y Prácticas*, 3era edición, (México).
6. William Stanton, Michael Etzel, *Fundamentos de Marketing*, 14ta edición, (Mc Graw – Hill Interamericana).
7. Kerin Roger, Steven Hartley, William Rudelius, *Marketing*, 9na edición, (McGraw – Hill Interamericana).
8. Philip Kotler, Lane Kevin Keller, *Dirección de Marketing*, 12va edición, (Paerson Educación).
9. José J. Alcarría Jaime, *Contabilidad Financiera I*, (2008).
10. Luis M. Cazorla Prieto, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta*, (Madrid 1993).
11. Pedro Zapata Sánchez, *Contabilidad General*, (2011).
12. James C. Van Horne, John M. Wachowicz Jr., *Fundamentos de Administración Financiera*, 13 era edición.
13. Lawrence J. Gitman, Chad J. Zutter, *Principios de administración financiera*, 12 va edición.
14. Francisco Esteo Sánchez, *Análisis Contable de la rentabilidad empresarial*, (Centro de Estudios Financieros).
15. Luis Alfredo Aguirre Gómez, *Manual de Financiamiento para empresas*.
16. Ross Stephen A, Westerfield Randolph W. y Jordan Bradford D. *Fundamentos de Finanzas Corporativas*.

Normativa Tributaria:

1. Constitución de la República del Ecuador.

2. Código Tributario Ecuatoriano.
3. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
4. Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
5. Ley orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude fiscal.
6. Reglamento a Ley de Incentivos Producción Prevención Fraude Fiscal.
7. Circular No. NAC-DGECCGC15-00000005.
8. Resolución de la Superintendencia de Compañías SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010
9. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de México.
10. Ley de promoción de la alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes de Perú.
11. Reglamento a la Ley de promoción de la alimentación saludable para niños, niñas y adolescentes de Perú.
12. Ley de Represión de la Competencia Desleal.

Normativa Contable - Financiera:

1. Norma Internacional de Contabilidad NIC 18, (2008).
2. Glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera 2015.

Revistas y publicaciones:

1. Diario El Comercio “Los impuestos a la comida chatarra no logran su objetivo si a las personas no les interesa alimentarse sanamente”, 14 de septiembre de 2014.
2. Cámara de Industrias y Producción, “*La Carga Tributaria en el Ecuador*”.
3. Informe de Inegi.

Netgrafía:

1. Página web de la Superintendencia de Compañías
<http://www.supercias.gob.ec/portal/>
2. Página web del Servicio de Rentas Internas
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>
3. Página web del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC
<http://www.ecuadorencifras.gob.ec/>
4. Página web del Ministerio de Salud

<http://www.salud.gob.ec/>

5. Página web Bolsa de Valores Quito

<http://www.bolsadequito.info/>

6. Página web de la Administración Tributaria de México SAT Servicio de Administración Tributaria

<http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

7. Página web Artículo Revista Gestión

<https://gestion.pe/economia/indecopi-realiza-37-investigaciones-publicidad-infringiria-ley-alimentacion-saludable-245500>