

El anticipo del impuesto a la renta

Señales de un tributo encubierto

Stephany Olarte



Serie Magíster

El anticipo del impuesto a la renta

Señales de un tributo encubierto

Stephany Olarte



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CASA ANDINA

Serie Magíster
Vol. 264

El anticipo del impuesto a la renta: Señales de un tributo encubierto
Stephany Olarte

Primera edición

Coordinación editorial: Casa Andina y Jefatura de Publicaciones

Correctora de estilo: Guillermo Maldonado

Diseño de la serie: Andrea Gómez y Rafael Castro

Impresión: Ediciones Fausto Reinoso

Tiraje: 300 ejemplares

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar,

Sede Ecuador: 978-9942-837-24-0

© Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Toledo N22-80

Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426

• www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

La versión original del texto que aparece en este libro fue sometida a un proceso de revisión por pares, conforme a las normas de publicación de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Impreso en Ecuador, septiembre de 2020

Título original:

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

Tesis para la obtención del título de magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario

Autora: Stephany Carolina Olarte Benavides

Tutora: Eddy María De la Guerra Zúñiga

Código bibliográfico del Centro de Información: T-1872

*A Jairo, mi amado esposo;
a mi hija Isabel, el regalo de Dios en mi vida;
a mi familia, por su inmejorable ejemplo de vida;
a la memoria de mis abuelos.*

CONTENIDOS

Agradecimientos	7
Introducción	9

Capítulo primero

El anticipo: sus elementos en la doctrina

y en el caso ecuatoriano	13
1. Delimitación conceptual	13
2. Elementos del anticipo	18
2.1. Elemento subjetivo	19
2.2. Elemento objetivo	27

Capítulo segundo

Origen y evolución del anticipo	33
1. Países con figuras similares al anticipo	33
2. Dimensión valorativa	38
2.1. Historia del problema	38
2.2. Elementos en la legislación	41
3. Dimensión contextual	42
3.1. Vinculación con la jurisprudencia legal y constitucional	43

Capítulo tercero

Problemas y desafíos en torno al anticipo	47
1. Desarticulación de la base de cálculo del anticipo con la base de imposición de la renta	47
1.1. En relación con la técnica de imposición	49
1.1.1. Personas naturales y sucesiones indivisas	51
1.1.2. Sociedades	52
1.2. En relación con la materia imponible	54
2. El anticipo, un impuesto encubierto: confusión de objetos imponibles	58
3. Problemas de doble imposición interna	69
3.1. Impuesto predial y anticipo	75
3.2. Impuesto sobre los vehículos y el anticipo	76
3.3. Impuesto a la patente municipal y el anticipo	78

3.4. Impuesto al 1,5 por mil de los activos y el anticipo.....	78
3.5. Impuesto de alcabala y el anticipo.....	79
3.6. Hallazgos relevantes	80
4. Afectación de principios de rango constitucional y legal.....	81
4.1. Principio de legalidad y reserva de ley	81
4.2. Principio de seguridad jurídica.....	84
4.3. Principio de capacidad contributiva.....	87
4.4. Principio de igualdad.....	96
4.5. Principio de unidad y coherencia del régimen	101
5. Límites al deber de contribuir y la legítima exigibilidad del pago del anticipo	103
6. Vías de solución a la problemática analizada	105
Conclusiones	113
Bibliografía	117
Anexos	125

AGRADECIMIENTOS

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

Mi consideración especial y agradecimiento a mi profesor el Dr. César Montaña, rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, por su apoyo.

Debo agradecer a los profesores Dr. Edison René Toro Calderón y Dr. Gabriel Santiago Galán Melo por sus valiosas sugerencias para este trabajo de investigación y en especial por la recomendación lograda para la distinción de la tesis.

Agradezco a mis compañeros de aulas por cada consejo y ánimo impartido.

Asimismo, a cada una de las personas que me brindaron su mano amiga en el transcurso de este proyecto de investigación.

INTRODUCCIÓN

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

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

Se pretende explicar que la técnica impositiva distorsiona las bases de la progresividad, por estar categorizando a contribuyentes diferentes en términos desiguales, con tratamientos impositivos que no responden a justas contribuciones. Además, los elementos que sirven como cálculo en la base del anticipo no son los mismos considerados en la categoría

* *N. de E.*: El libro fue escrito antes de que el anticipo se reformara como voluntario en diciembre de 2019. Se mantuvo el texto como fue concebido originalmente.

de rendimientos del impuesto. El alcance que ha tenido esta defectuosa regulación es cubrir con un mecanismo de pago a otro impuesto totalmente distinto.

A ello debe sumarse que la desagregación de los elementos de la base de cálculo del anticipo permite evidenciar el fenómeno de doble imposición interna, en el cual tanto tributos locales como el anticipo gravan a un mismo sujeto, durante un mismo período impositivo y sobre la misma materia imponible. Tal andamiaje de dificultades afecta a varios principios como la igualdad, la capacidad contributiva, la unidad en el régimen y la seguridad jurídica, garantías que van de la mano con la coordinación de todos los tributos considerados a escala territorial.

La estrategia metodológica es cualitativa, ya que se entiende a la figura con una aproximación de la realidad más dinámica; en ese sentido, se ha utilizado una concatenación normativa y visualización de la problemática en mapas y cuadros comparativos. La modalidad en esta investigación es de carácter documental bibliográfico; es decir que la técnica empleada es el análisis documental y la de comparación con otras legislaciones y jurisprudencia importante para explicar las razones de este trabajo.

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

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

Con este trabajo se defiende la idea de que este anticipo no es un mecanismo que debe regularse en atención a justificaciones técnicas recaudatorias, sino que este tipo de figuras tan importantes para el

régimen deben ser creadas en razón de la congruencia de las normas legales que las rigen y los principios constitucionales y legales que las tutelan.

La presente investigación analiza la figura del anticipo del impuesto a la renta en el período 2009-2016; mientras estuvo vigente este gravamen dejó un conjunto de transgresiones al régimen tributario.¹ De una u otra manera, la mirada pasiva de actores judiciales y legislativos afectó al derecho a la propiedad y otros principios tributarios.

1 Luego de alrededor de diez años de aplicación del anticipo del impuesto a la renta, este fue reformado mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria (Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019). Las principales vías de solución y conclusiones de esta investigación coinciden con el sentido de dicha reforma, al ser un impuesto encubierto que perjudicaba a los contribuyentes.

CAPÍTULO PRIMERO

EL ANTICIPO: SUS ELEMENTOS EN LA DOCTRINA Y EN EL CASO ECUATORIANO

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

1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

El concepto del anticipo del impuesto a la renta tiene algunas atribuciones nominativas. En algunos contextos ha sido calificado como *pago a cuenta*, *pago anticipado*, *anticipo* o *anticipo adicional*, del impuesto a la renta. Para comprenderlo, es necesario remitirse a distintos conceptos sobre esta figura.

Como punto de partida, se exponen las definiciones de algunos autores. El tratadista Rubén Asorey ha mencionado que «los anticipos son pagos a cuenta del gravamen que en definitiva se deben abonar por un período fiscal determinado [...]».² La hermenéutica

2 Rubén Asorey, «Exigibilidad de los anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen», en *Derecho tributario: Doctrinas esenciales; 1936-2010*, dir. Susana Camila Navarrine (Buenos Aires: La Ley, 2010), 210.

contemporánea vincula su conceptualización al hecho imponible; así se ha expresado Miguel Ángel Collado Yurrita al indicar que los anticipos «[s]on mecanismos técnicos-jurídicos que consisten en anticipar total o parcialmente dicha prestación a la realización del presupuesto de hecho del impuesto».³ Siguiendo el criterio del autor, el anticipo corresponde a uno de los innovadores trasplantes jurídicos, situado como un instrumento técnico contable que tiene como fin anticipar el pago de un impuesto, con la consecuente mejora en las técnicas de recaudación impositiva, gestión y control en un país.

Asimismo, el autor Arístides Horacio M. Corti explica que «además de cuotas provisorias de un impuesto futuro los anticipos son recursos financieros temporarios creados para satisfacer las necesidades del Estado».⁴

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

Según el estudio que ha realizado José Martín Queralt de la anticipación del tributo, el ingreso a cuenta consiste «en un ingreso que viene obligado a efectuar el pagador de los rendimientos y que se asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención, pese a ser dos institutos diferentes que no siempre resisten bien esa homologación».⁵

Además, la doctrina que se ha dedicado a la investigación del anticipo ha relacionado su concepto con el aspecto temporal; en ese sentido Ernesto Lejeune Valcárcel explica que

con la expresión «anticipación de ingresos tributarios» aludimos a la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la hacienda en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en caso de que llegara a

-
- 3 Miguel Ángel Collado Yurrita, «Retenciones y otros pagos a cuenta», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coord. Eugenio Simón Acosta (Pamplona: Aranzadi, 1995), 1360.
 - 4 Arístides Horacio Corti, «Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA», en *Derecho tributario: Doctrinas esenciales; 1936-2010*, dir. Susana Camila Navarrine (Buenos Aires: La Ley, 2010), 281.
 - 5 Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 16.^a ed. (Madrid: Tecnos, 2005), 272.

producirse, determinará la definitiva adquisición de dicha suma de dinero para la hacienda pública.⁶

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

[e]l ingreso anticipado, sea mediante retenciones a cuenta, sea mediante fraccionamiento de pago, no puede configurarse como pago anticipado, pues no es posible el pago —cumplimiento— de una obligación que, no solamente *aún*, no existe [futura], sino que no se sabe si existirá [eventual].⁷

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

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

[E]n el derecho privado, pueden calificarse de esta forma tanto el pago realizado con posterioridad al momento previsto [pago demorado] como el pago realizado con anterioridad al momento preordenado, que es, precisamente, el supuesto del pago anticipado. Se trata de una vicisitud anormal de la relación obligatoria.⁸

6 Ernesto Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Madrid: Edersa, 1983), 1.

7 Francisco de Asís Sancho Rebullida, «Estudio preliminar», en *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, de Ernesto Lejeune Valcárcel (Madrid: Edersa, 1983), XXVI.

8 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 122.

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

El anticipo ha sido también entendido en la doctrina por criterios como su funcionalidad en un sistema. Refiriéndose a ello, el tratadista Lejeune explica que

el sistema de ingresos anticipados es ante todo, y al margen de sus virtualidades en orden a la suficiencia financiera y a la comodidad en la gestión, un sistema diferente de aplicación de los tributos, y concretamente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Un sistema en el que la responsabilidad de tal aplicación recae sobre el contribuyente, correspondiendo a la administración una función de control.⁹

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

[A]dmitir que el ingreso anticipado cumple, entre otras [y que no con preferencia] función de *garantía lato sensu*, supone poco progreso científico; sin duda que la cumple; también, en sentido amplio, puede constituir una aplicación del principio *favor debitoris*, en cuanto hace más cómodas y menos sensibles —en todos los sentidos— las aportaciones fiscales; pero todo ello, insisto, de poco sirve para una rigurosa y útil conceptualización de la figura.¹⁰

En esa línea de razonamiento, Sancho es reticente en reconocer al anticipo como garantía para con el Estado de lograr ingresos, más aún cuando indica que su alcance no ha logrado un orden científico. Se debe tener presente que el anticipo es una figura parte del derecho

9 Ibid., 5.

10 Sancho Rebullida, «Estudio preliminar», XXVI.

contemporáneo que, con grandes logros en algunos escenarios, ha logrado alcanzar avances de utilidad.

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

Estas fórmulas conocidas en la terminología anglosajona como PAYE (Pay as you earn), continúan siendo objeto de un cierto desprecio legal, pues en tanto la denominada obligación principal recogida en el art. 35-1, L.G.T., ve reforzada la importancia de los principios de legalidad y reserva de ley en la reforma de la imposición personal operada hace más de una década, conceptos de notable magnitud en términos recaudatorios son regulados vía normas reglamentarias.¹¹

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

Ahora bien, aunque más adelante se analizará la normativa, es necesario remitirse al concepto del anticipo que contiene la ley. En Ecuador, a partir de una novedosa reforma en el año 2007, se marcó un hito con aquel compendio de nuevos impuestos, figuras impositivas y tarifas. De ahí que ha sido la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno el cuerpo legal que configura el anticipo del impuesto a la renta. De la lectura del art. 41, lit. (i), inc. 2.º de la ley del ramo, se puede identificar entre líneas un acercamiento que ha realizado el legislador al concepto: «Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior».¹²

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

11 Domingo Carbajo Vasco, *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio* (Barcelona: Praxis, 1997), 592.

12 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 41, lit. (i), inc. 2.º.

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

Además, posteriormente en el documento desarrollaremos la problemática acerca de la falta de devolución, para concluir que el anticipo —al tener elementos como bases presuntivas, recargos e intereses— dista de la naturaleza garantista del cumplimiento de la obligación futura. Así se entorpece el fin principal del anticipo, que es restar del monto final del impuesto causado, lo que se pagó con anticipación; no obstante, en el camino pierde ese sentido por asumir circunstancias que no permiten la devolución, por lo cual su naturaleza final será la de un impuesto mínimo.

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

2. ELEMENTOS DEL ANTICIPO

Para el estudio de los elementos del anticipo se hará referencia a aquellos que conforman el tributo principal y que se han establecido con ciertas peculiaridades en la ley y en la doctrina. A partir del análisis de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, José Ferreiro Lapatza plantea lo siguiente:

[L]a obligación tributaria nace y se configura en cada caso, y en este sentido *se constituye*, en función de estos elementos: objeto del tributo; elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible [...] elementos, repetimos, que determinan el nacimiento y la configuración de cada obligación tributaria y que, en este sentido, constituyen, componen, configuran, forman o «dan el ser» a la citada obligación.¹³

13 José Juan Ferreiro Lapatza, «Los elementos constitutivos de la obligación tributaria», en *Tratado de derecho tributario*, dir. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 45.

En ese sentido, Lejeune realiza un acertado planteamiento que ilustra oportunamente la estructura de los elementos del tributo e indica que «la determinación de los supuestos de retención se efectúa a través de una doble vía: *objetiva*, con base en la clase de rendimientos satisfechos, y *subjetiva*, de acuerdo con la naturaleza del sujeto pagador de los rendimientos. La coincidencia de ambas circunstancias determina la obligación a retener».¹⁴

Es importante anotar que los mencionados supuestos se encuentran recogidos por los arts. 3, 4 y 41 de la ley del ramo en cuestión, así también los determinados reglamentariamente mediante los arts. 76 y siguientes del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En especial, se analizará el elemento subjetivo y objetivo del impuesto principal y su relación con el anticipo.

2.1. ELEMENTO SUBJETIVO

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

Al respecto ha mencionado con precisión Rafael Calvo Ortega que «[e]l sujeto activo es también una necesidad jurídica de la obligación tributaria [...] dado que la cualidad de acreedor va unida a la de titular del poder tributario [...] En efecto, ya sea el acreedor la propia administración pública [...] la atribución de poderes concretos es evidente».¹⁵

El ordenamiento tributario ecuatoriano con carácter general establece como sujeto activo del anticipo del impuesto a la renta al «Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas».¹⁶

Del contenido de la disposición legal previamente transcrita se ha desarrollado en España un análisis paralelo que lo realiza Martín Queralt respecto de los sujetos tributarios, y encuentra que

14 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 32.

15 Rafael Calvo Ortega, *Curso de derecho tributario*, vol. 1: *Derecho tributario: Parte general* (Navarra: Aranzadi, 2006), 182.

16 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 3.

la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como ente público con personalidad jurídica propia, nunca coincidirá, en el ámbito tributario estatal [...] Es la agencia el ente al que se atribuyen las potestades tributarias de gestión en sentido amplio, y por ende, el sujeto activo.¹⁷

Es decir, bajo esta perspectiva el Servicio de Rentas Internas tendría la calidad de sujeto activo de los ingresos obtenidos por concepto de anticipo. No obstante, el Estado es el ente acreedor del tributo y de todas sus formas de aplicación, en ese caso la administración tributaria central es una entidad con potestades únicamente de gestión. En ese orden de ideas, los autores José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González advierten que «dicha agencia solo es sujeto activo de las *potestades administrativas* encuadradas en la que hemos llamado *potestad de imposición*. Pero el sujeto activo del *derecho de crédito tributario*, a la prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica, titular de la hacienda pública estatal».¹⁸

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

Pensando en la obligación tributaria principal, sería el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, pero dado que el tributo es susceptible de desplegarse a través de procedimientos diversos y de relaciones que no siempre tienen por objeto el pago de dicha obligación, ni contemplan en su lado pasivo al deudor tributario, el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan de ese marco obligacional.¹⁹

En esa misma línea de razonamiento, los autores Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango sostienen que

usualmente la administración es la parte activa y el contribuyente, sustituto, responsable, obligado a realizar pagos a cuenta o sucesor, la parte

17 Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 277.

18 José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario* (Salamanca: Plaza Universitaria, 1994), 207. Énfasis añadido.

19 Calvo Vérguez, *Derecho tributario*, 276.

pasiva. Sin embargo, ello no siempre es así: en algunos casos la administración es deudora frente al particular, tal como sucede en los supuestos de devoluciones y compensaciones [...].²⁰

A la luz de los citados criterios, si la ley faculta al contribuyente obligado del anticipo a presentar reclamos por devoluciones o pagos indebidos, ciertamente la relación jurídico-tributaria puede variar y la administración atendería esas peticiones en su calidad de deudor frente a los contribuyentes.

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

Al precisar sobre los alcances de la sujeción pasiva en la relación jurídico-tributaria, José María Lago Montero enseña que son «aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una administración tributaria [...]».²¹ Siguiendo los razonamientos que realiza el autor de la relación del sujeto pasivo según las prestaciones accesorias, explica que el «contribuyente es el sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, y puede ser también sujeto pasivo de otras prestaciones, sean cautelares, accesorias, formales o frente a administrados, por razón de lo cual podrá ser calificado con denominaciones adicionales».²²

Es pertinente señalar que, aunque existen contribuyentes que satisfacen una obligación accesoria al impuesto principal, no cabe hacer una distinción específica al respecto, ya que se trata de la misma persona llamada a realizar un pago obligatoriamente anticipado del impuesto principal que atenderá a futuro. En ese sentido, las teorías de la

20 Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango, «Los sujetos de la relación jurídico-tributaria», en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, ed. Julio Roberto Piza (Bogotá: Nomos, 2010), 335.

21 José María Lago Montero, «Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Madrid: Marcial Pons, 1995), 74.

22 *Ibíd.*, 82.

subjetividad pasiva y la noción de los sujetos pasivos deben ser entendidas de acuerdo con la figura impositiva analizada. En ese contexto, es necesario resaltar la opinión de Eusebio González:

Por ello podemos decir que es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria, y con independencia de ello, este mismo sujeto, u otros, podrán ser además sujetos pasivos de otras prestaciones [deberes] diferentes, que en unos casos serán accesorias y en otros no de la principal, y de naturaleza formal, es decir, deberes de hacer declaraciones [...].²³

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

La principal figura entre los distintos sujetos pasivos es el contribuyente. En primer lugar, porque él es quien realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria [percepción de un renta, posesión de un patrimonio, etc.]. [...] Su relación con el acreedor tributario, como veremos en cada una de las figuras tiene una motivación diversa [...] El contribuyente manifiesta capacidad económica; obviamente, la que de manera necesaria incorpora todo hecho imponible; *no es, sin embargo, un dato exclusivo del contribuyente* en cuanto que otros sujetos pasivos que se relacionen con él tienen también una situación que revela esa misma capacidad.²⁴

A partir de esta contribución, se puede reconocer que algunas de las características que ha mencionado el autor asisten para dar la calidad de contribuyente al sujeto pasivo del anticipo; en primer lugar, se da la titularidad de una obligación aunque aquella es una prestación accesoria al tributo. En segundo lugar, la declaración que deberá incluir el anticipo a pagarse incluye rubros referentes a la percepción de renta, y posesión

23 Eusebio González García, «Sujeción pasiva y responsables tributarios», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, 1995), 43.

24 Calvo Vérguez, *Derecho tributario*, 153; énfasis añadido.

de patrimonio y activos, entre los principales indicativos de capacidad económica (no contributiva), y si bien el perfeccionamiento del hecho imponible para el anticipo es de realización futura, podemos decir que la percepción de rentas es continua mientras transcurre el ejercicio fiscal.

Asimismo, una apreciación bastante controversial respecto al sujeto pasivo y el hecho imponible la realizan los autores Elizalde y Castro, quienes afirman que debe entenderse que los obligados a realizar pagos a cuenta son parte instrumental del impuesto principal e indican lo siguiente: «En el régimen positivo están previstas unas obligaciones materiales [pecuniarias] que no responden al pago de la cuota tributaria, sino a los pagos previos a la realización del hecho imponible».²⁵

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

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

La articulación de este con los impuestos a cuenta determinaba que los sujetos pasivos de estos lo fueran también del impuesto general. De este modo, aun cuando la cuantía del ingreso anticipado se estableciera por referencia a cuotas anteriores, la obligación de realizarlo dependía de que al momento de efectuarlo si fuera sujeto pasivo de los impuestos a cuenta.²⁶

La doctrina se ha inclinado por reprochar la calidad del sujeto pasivo que tiene el anticipo; sin embargo, según la apreciación que realiza el autor Lejeune, es por imperio de la ley que se llega a determinar la responsabilidad como obligado principal de la relación jurídica tributaria

25 Marín Elizalde y Castro Arango, «Los sujetos de la relación jurídico-tributaria», 354.

26 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 107.

en el sistema de anticipación de impuestos, en salvedad de los errores que presente la base de cálculo del anticipo al regular objetos imponibles distintos.

En ese marco, bien resaltan Elizalde y Castro al explicar la calidad de contribuyente a futuro: «Fundamentalmente se trata del anticipo y procede cuando el sujeto que en el futuro será contribuyente, y previo al momento de realización del hecho generador, debe anticipar el pago de una parte del tributo».²⁷

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

Una crítica mayor la realiza Lejeune respecto al sujeto pasivo del anticipo:

Si por tributo solo pueden entenderse las adquisiciones definitivas de dinero, por contribuyente, en puridad, solo puede entenderse como tal el obligado a pagar una suma de dinero a título de tributo. Lo que significa que la relación tributaria que se establece con el Estado con ocasión de un ingreso anticipado no tiene, en su lado pasivo, un verdadero contribuyente.²⁸

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

Martín Queralt, en esa línea de razonamiento, expresa lo siguiente:

[E]l deber del sujeto pasivo del tributo, el perceptor de los rendimientos, de ingresar la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta procedentes [...] nace al realizarse el hecho

27 Marín Elizalde y Castro Arango, «Los sujetos de la relación jurídico-tributaria», 355.

28 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 194.

imponible del tributo, pero cuyo contenido y objeto no es la suma global de este [...] sino solo la expresada diferencia.²⁹

Ahora bien, con relación a lo preceptuado en el art. 4 de la ley del fiscal, se ha establecido que son sujetos pasivos del impuesto a la renta

las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el Impuesto a la Renta en base de los resultados que arroje la misma.³⁰

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

En primer lugar, cuando la citada norma impone el deber de asumir una cuantía del 50 % del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior a «las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, al igual que a las sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos»,³¹ habría que entender que, al ser esta regla igual tanto para personas naturales que alcanzan el mínimo establecido de la base gravable como para empresas con una capacidad adquisitiva muy alta, se estaría afectando al principio de igualdad.

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

29 Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero*, 273.

30 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 4.

31 *Ibíd.*, art. 41, num. 2, lit. (a).

de crédito tienen un trato diferenciado, a razón del establecimiento en la base de cálculo de la inclusión o exclusión de activos y bienes, así como el establecimiento de tarifas susceptibles de modificación.

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

En ese escenario, bien afirma Martín Queralt: «el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, [...] no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales [discriminación por indiferenciación]». ³² Además, resulta muy orientadora la jurisprudencia citada por el autor, en la que se aprecia que en lo tributario

[l]os tribunales han acudido al principio de igualdad tributaria para enjuiciar, por ejemplo, la constitucionalidad o no de determinadas diferencias de tributación entre personas físicas y jurídicas [STS de 28 de enero de 1999]; [...] del diferente tratamiento tributario que reciben las rentas regulares y las irregulares [STC 46/2000], o, también, el distinto trato atribuido a las retenciones o pagos a cuenta del IRPF que recaen sobre profesionales y sobre los empresarios [STS de 29 de octubre de 1999]. ³³

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

32 Martín Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario*, 113.

33 *Ibíd.*

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

2.2. ELEMENTO OBJETIVO

El elemento objetivo de un impuesto constituye un presupuesto fáctico de naturaleza económica que el legislador somete a imposición. Benvenuto Griziotti trae una dinámica elaboración doctrinal de este concepto:

El objeto del impuesto es la riqueza, a la cual se refiere y se ajusta. Se distinguen impuestos directos e indirectos. Objeto de los impuestos directos pueden ser la renta, el capital, el patrimonio, la superrenta y el incremento de valor [...] El objeto de los impuestos indirectos lo constituyen la riqueza objeto de la transferencia [por actos entre vivos o *mortis causa*], la riqueza producida y la gastada en los consumos gravados por el tributo.³⁴

Una de las aproximaciones que destaca Ferreiro Lapatza acerca del objeto de la obligación es la siguiente: «podemos decir que por objeto del tributo ha de entenderse el soporte material de la imposición o, en términos más frecuentes, en el lenguaje fiscal, la “materia imponible” o la “riqueza gravada”».³⁵

A ese respecto, nótese que el impuesto a la renta ha de someter a aquellos rendimientos donde la ley haya puesto su atención; esta expresión económica *rentas* constituye la materia imponible del impuesto que estamos analizando. No obstante, también se debe dejar anotado que, según Ferreiro Lapatza, la riqueza es parte de una realidad previa al tributo y que el objeto del tributo «solo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas

34 Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, 6.ª ed (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Dapalma, 1959), 155.

35 Ferreiro Lapatza, «Los elementos constitutivos», 45.

normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica». ³⁶

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

No obstante, como ya se adelantó en acápites anteriores, el anticipo del impuesto a la renta presenta variaciones que, excepcionalmente, en la libertad del legislador de configurar la base de cálculo del anticipo, han desarticulado el objeto del impuesto a la renta y han constituido modalidades económicas distintas para la determinación del anticipo.

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

En este punto resulta oportuna la distinción conceptual que ha manejado la doctrina de patrimonio total, ingresos gravables y activo total. El autor José Castán Tobeñas, respecto del patrimonio, señala que está integrado por «el grupo de aquellos derechos que tienen valor pecuniario». ³⁷

José Luis Pérez de Ayala se refiere al tema explicando que «[e]l patrimonio bruto expresa el conjunto de bienes y derechos de que es jurídicamente titular una persona en un día determinado. El patrimonio neto resulta de restar del bruto las deudas y obligaciones de que se ha de responder». ³⁸

36 *Ibíd.*, 51.

37 José Castán Tobeñas citado en Alejandro Menéndez Moreno, «Ley del Impuesto sobre el Patrimonio», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coord. Eugenio Simón Acosta (Navarra: Aranzadi, 1995), 1 457.

38 José Luis Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos* (Madrid: Adersa, 1978), 87.

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

adecuada determinación del patrimonio líquido en la declaración de renta es importante por los efectos fiscales que este tiene ya que, en primer lugar, se convierte en el hecho generador y base gravable del impuesto al patrimonio, y en segundo lugar, en la base para calcular la renta presuntiva de un contribuyente.³⁹

Siguiendo las explicaciones que realiza el mismo autor,

puede inferirse que el patrimonio líquido debe ser adecuadamente cuantificado puesto que se convierte en base para determinar diferentes obligaciones tributarias. Asimismo, las diferencias que puedan generarse entre el valor del patrimonio contable y el fiscal, por la aplicación de las normas tributarias para la determinación de este último pueden ser variadas y las mismas deben quedar reflejadas y sustentadas en una conciliación, la cual puede tener la estructura propuesta a continuación.⁴⁰

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

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

Ahora bien, los ingresos gravables están definidos por la norma tributaria, que establece varias categorías de rentas gravables. Pascual Garrido Miralles define con mucha propiedad el concepto de ingresos «como los incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante

39 Carlos Mario Vargas Restrepo, *Contabilidad tributaria* (Bogotá: Ecoe, 2011), 83.

40 *Ibíd.*, 85.

el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos [...]».⁴¹ Adicionalmente, el texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), en sus conceptos esenciales, consideran a los ingresos y su realización como

la entrada bruta de beneficios económicos durante el período que se originan en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, cuando estas entradas dan como resultado aumentos de patrimonio distintos a los que se derivan de contribuciones de los propietarios del patrimonio. [...] La mayoría de los ingresos son el resultado conjunto de varias actividades lucrativas de una empresa y el ingreso usualmente se describe como «ganancia» en forma gradual y sistemática por la totalidad de las actividades de la empresa. La ganancia en este sentido es un término técnico que se relaciona con las actividades que dan lugar al ingreso, por ejemplo, la compra, manufactura, venta, prestación de servicios, entrega de bienes, concesión a otras entidades para el uso de los activos de la empresa, etc. Todas las actividades lucrativas de una empresa que comprenden las fases a través de las cuales se realiza el ingreso se llama el proceso de la ganancia.⁴²

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

La renta es entendida, según el criterio de Calvo Ortega, así: «La definición de renta [...] tiene la amplitud propia de un impuesto personal, incluyendo los supuesto más discutibles en la doctrina [rentas imputadas a bienes de uso duradero, obtención de bienes dedicados al autoconsumo, autoservicio, rendimientos en especie [...]».⁴³

Resulta en este punto importante mencionar cuál es la relación entre renta y patrimonio para efectos del análisis de un gravamen. Para ello,

41 Pascual Garrido Miralles, *Análisis de estados contables: Elaboración e interpretación de la información financiera* (Madrid: Larousse / Pirámide, 2012), 127.

42 Ecuador, *Texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)*, Registro Oficial 291, Suplemento, 5 de octubre de 1999.

43 Rafael Calvo Ortega, «Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coord. Eugenio Simón Acosta (Navarra: Aranzadi, 1995), 37.

es estimable la valoración que realiza el tratadista Alejandro Menéndez Moreno de las opiniones de Agulló Agüero al respecto:

El patrimonio, en la lógica del sistema fiscal es renta acumulada, es decir, no renta no consumida o ahorrada —que es renta del período, o renta, sin más— sino la transformación que, por el transcurso del tiempo, concretamente del período impositivo, experimenta esa renta no consumida y que ya ha sido objeto de gravamen en el Impuesto sobre la Renta. El concepto fiscal de patrimonio se define, pues, por relación al concepto de renta [...].⁴⁴

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

En el mismo sentido, la norma internacional [NIC 12] consagra que «[...] una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en períodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de períodos anteriores [...]».⁴⁵

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

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

44 Menéndez Moreno, «Ley del Impuesto sobre el Patrimonio», 1460.

45 Vargas Restrepo, *Contabilidad tributaria*, 105.

Para que estas cuestiones sean dilucidadas importa —y mucho— como se resuelve la contradicción que, *prima facie*, traduce la discrecionalidad del legislador en materia tributaria en la selección de los hechos imposables y permitir, a su vez, que los jueces juzguen sobre dicha valoración, proceso delicado porque siempre existe el riesgo —o la tentación— de invadir el ámbito de la reserva legal con el indeseable efecto de sustituir la voluntad del legislador por la del intérprete.⁴⁶

Al respecto, gran parte de la doctrina considera inadmisibles aceptar la confusión de dos objetos imposables, así se pueda trasladar el cálculo de patrimonio a renta. En ese sentido, Dino Jarach reflexiona de la siguiente manera: «el impuesto al patrimonio no es un sustituto ni un equivalente del Impuesto a la Renta, [...] el impuesto al patrimonio grava el valor de los bienes, o indirectamente su renta, supliendo así las deficiencias del Impuesto a la Renta».⁴⁷ «Lo cierto es que el patrimonio no es un instrumento adecuado para lograr la imposición de la renta, ni la renta es un medio para alcanzar la imposición de los patrimonios. Esta debe considerarse como un instrumento fiscal separado».⁴⁸ En el régimen tributario ecuatoriano, la implementación de figuras con fines recaudatorios como el anticipo deben comprometer su hegemonía y legalidad.

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

46 Alberto Tarsitano, «El principio de capacidad contributiva: Un enfoque dogmático», en *Estudios de derecho constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 408.

47 Dino Jarach, *Finanzas públicas: Esbozo de una teoría general* (Buenos Aires: Canga-llo, 1978), 450.

48 *Ibíd.*, 441.

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL ANTICIPO

Teniendo claras las definiciones y los elementos del anticipo, en este capítulo se presentan las razones por las cuales germinó la necesidad en determinados contextos de acoplar a su legislación interna una figura heterodoxa como es el anticipo. El enfoque que se le pretende dar a este capítulo está relacionado con el análisis comparado de figuras similares con relación al anticipo y su dimensión en la problemática; se toman en consideración las diversas teorías del pensamiento, el papel de los agentes del sistema legal y las dimensiones valorativas necesarias para un ejercicio comparativo.

1. PAÍSES CON FIGURAS SIMILARES AL ANTICIPO

Con el fin de promover la línea de investigación comparada, es necesario aproximarse a los países que tienen figuras similares al anticipo en Ecuador. Se abordará el ejemplo de España, que fijó un gran precedente con el anticipo en las grandes familias jurídicas; el caso Perú, donde el anticipo fue declarado inconstitucional, aporta de forma enriquecedora nuestro análisis, y Uruguay, como el lugar donde se implementó adecuadamente el modelo español.

Ordenamientos jurídico-tributarios como el de España han regulado, mediante la Ley 35/2006 principalmente el impuesto sobre la renta

de las personas físicas y sus pagos a cuenta.⁴⁹ Este impuesto está cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas⁵⁰ y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas. Adicionalmente, con la finalidad de que los obligados practiquen retenciones e ingresos a cuenta y conociesen la normativa correspondiente en materia de pagos a cuenta, se aprobó por Real Decreto 1775/2004.⁵¹

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

Es sustancial que la Ley 35/2006 se ocupe de establecer lo que debe entenderse por pago a cuenta de un impuesto en particular; así, el art. 99 de esta ley prescribe que «los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones; b) Ingresos a cuenta; c) Pagos fraccionados».⁵² Claro está que la ley española ha atendido en su debida forma los criterios de certeza. La construcción normativa es muy clara al delimitar el objeto imponible sin confundir con otro de distinta naturaleza; efectivamente, ubica la materia imponible del gravamen en el rendimiento o utilidad de cualquier tipo de actividad económica, atendiendo porcentajes de manera progresiva.

49 España, *Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, Boletín Oficial del Estado 285, 29 de noviembre de 2006, art. 3, BOE-A-2006-20764.

50 España, *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado 236, 1 de octubre de 1980, BOE-A-1980-21166.

51 España, *Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Boletín Oficial del Estado 187, 4 de agosto de 2004, BOE-A-2004-14467, disposición derogada.

52 España, *Ley 35/2006*, art. 99.

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

En el contexto latinoamericano, Perú, mediante disposición quinta de la Ley 27804, creó el anticipo adicional del impuesto a la renta para generadores de renta de tercera categoría.⁵³ Esto lo hizo de acuerdo con una base progresiva en las tarifas, en razón del establecimiento de los activos netos de cada actividad considerada por la ley como sujeto pasivo. La creación del anticipo adicional generó cierta inconformidad. Actualmente, la institución fue declarada inconstitucional por presentar elementos confiscatorios, al considerar en su configuración dos objetos imponibles distintos al del impuesto principal. Se la estimaba como una obligación accesoria al impuesto a la renta para efectivizar el cobro del tributo.

En definitiva, erróneamente se implantó la figura del anticipo como una especie tributaria que tenía, para efectos de su cálculo, al número de activos de un contribuyente, lo que le atribuye un carácter patrimonial. De la experiencia que tuvo el Tribunal Constitucional de Perú, destaca una de sus argumentaciones:

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: «[...] solo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia». [...] De ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el Impuesto a la Renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado,

53 Perú, *Ley N° 27804*, El Peruano 8077, 2 de agosto de 2002, disposición 5.ª.

generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este tribunal constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.⁵⁴

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

En Uruguay se prevé un mecanismo de pago del IRAE (Impuesto a la Renta de Actividades Económicas) mediante anticipos mensuales a cuenta del impuesto anual. Como regla general, el importe de los anticipos se determinará multiplicando los ingresos mensuales por el coeficiente entre el impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior y los ingresos gravados en él. Estos pagos podrán descontarse del impuesto determinado al cierre del ejercicio y, en caso de superarlo, podrá solicitarse el crédito correspondiente para pagar otros impuestos. En caso de que no se haya determinado el impuesto en el ejercicio anterior, el contribuyente deberá realizar un anticipo mínimo de IRAE en forma mensual.⁵⁵

A diferencia de Perú, en Uruguay se sigue parcialmente el modelo español del anticipo: se respeta en cada caso el objeto imponible del impuesto, que cuenta como mecanismo accesorio. Este país opera bajo un sistema tributario cédular (existencia de categorías por el tipo de renta o actividad); por ello, para cada impuesto se prevé una regulación del anticipo diferente. Además, el proceso de importación en el derecho uruguayo se ha ajustado a las connotaciones de ese país; es positivo que el régimen lo haya implantado de acuerdo con las reglas jurídicas, para

54 Perú Tribunal Constitucional, *Sentencia recaída en el Expediente 033-2004-AVTC*, 13 de noviembre de 2004. Esta sentencia ha sido declarado inconstitucional y ha dejado de tener efecto desde la fecha de su publicación.

55 Juan Troccoli, «Ref.: Sistema tributario en Uruguay», *Solution Alliance*, acceso el 12 de marzo de 2020, http://www.solution.com.uy/media/apps/articles/attachments/M%20-%20Impuestos%20en%20Uruguay_1.pdf.

lograr una interacción que posibilitó suplir los vacíos y debilidades en la recaudación.

En Ecuador, la implementación y regulación del anticipo data del año 1971, que conforme a la Ley del Impuesto a la Renta vino a normar un sistema de detracciones anticipadas en esa fecha.⁵⁶ En la actualidad, el régimen tributario ecuatoriano presenta el tratamiento de pago del anticipo por una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el año 2009.⁵⁷ De acuerdo con lo establecido en el art. 13 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria,⁵⁸ se introdujeron ciertas reformas al art. 41 de la ley fiscal relativas al anticipo. Con ello, la norma señala que el anticipo en Ecuador es determinado según la declaración correspondiente del ejercicio económico anterior del impuesto a la renta y es imputable al ejercicio fiscal corriente, de conformidad con ciertas reglas expresadas en porcentajes para cada clase de contribuyente. Así también, se establece que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso; fija algunos plazos para los pagos respectivos y se establece determinadas reglas para devoluciones a razón de pagos indebidos o en exceso, exoneraciones y sanciones. Como resultado de esta regulación, se han originado algunas cuestiones controversiales acerca de aquellos elementos en el cálculo del anticipo que desnaturalizan el objeto material del impuesto a la renta.

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

56 Esta ley fue «emitida por el presidente en turno mediante Decreto Supremo 329, publicada en el Registro Oficial 190, de 26 de febrero de 1969, posteriormente codificada y modificada por el entonces Presidente Constitucional José Velasco Ibarra en 1971 [...]». Ver Eddy De la Guerra, *El régimen tributario ecuatoriano: Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 41.

57 Ecuador, *Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*, Registro Oficial 94, Suplemento, 23 de diciembre de 2009.

58 *Ibíd.*, art. 13.

2. DIMENSIÓN VALORATIVA

Para iniciar este acápite, resulta ilustrativo poner como punto de partida la distinción que hace Daniel Bonilla acerca de la dimensión valorativa: «El modelo valorativo considera que para comprender adecuadamente los trasplantes jurídicos hay que concentrarse en los valores, principios e intereses políticos que los fundamentan y motivan». ⁵⁹ De este modo, las motivaciones que inspiran a cada país a implementar nuevas instituciones a sus regímenes están presentes en las legislaciones que dieron origen al anticipo y que sostienen evidentemente el comienzo conceptual y justificación práctica de su creación.

2.1. HISTORIA DEL PROBLEMA

En España, esta es la motivación de la reforma respecto a los pagos a cuenta:

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, ha abordado una reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la que se pretende fundamentalmente disminuir la carga tributaria que soportan las rentas del trabajo, recuperar la igualdad en el tratamiento fiscal de las circunstancias personales y familiares, establecer un trato fiscal neutral entre las distintas colocaciones del ahorro financiero y reordenar los incentivos fiscales destinados a la previsión social para atender tanto a las situaciones de envejecimiento como, por primera vez, a las situaciones de dependencia. ⁶⁰

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

En Perú, la ley no estableció ninguna consideración y motivación previa para la implantación del anticipo; por ello, es necesario remitirse

59 Daniel Bonilla Maldonado, «Introducción. Teoría del derecho y trasplantes jurídicos: La estructura del debate», en *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, ed. Daniel Bonilla Maldonado (Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009), 20-1.

60 España, *Ley 35/2006*, preámbulo.

a uno de los comentarios que sostuvo la parte representante del Poder Ejecutivo ante la Corte Constitucional:

Conforme a lo expuesto, este colegiado considera que no resulta acertada la alegación del representante del Poder Ejecutivo cuando afirma [...] que delegó facultades al Poder Ejecutivo [...] con el fin de [...] *f.* Actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria (Ley 28079, art. 1, inc. f).⁶¹

De ese modo, la sentencia colige también la exposición de razones para crear el anticipo; evidentemente venía motivada a atender el control de supuestos de evasión y elusión tributaria, como llenar vacíos legales, para lo cual se le dotó a la administración tributaria de facultades para gestionar el tributo.

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

[S]i tenemos en consideración que gran parte de los impuestos heterodoxos tiende a suplir en gran medida la baja presión fiscal de 3.8 % que existe en el ISLR de los países de la región, sería útil su configuración como pagos a cuenta de los impuestos ortodoxos, para evitar una doble tributación en los contribuyentes cumplidores y obtener una gravabilidad mínima en los evasores.⁶²

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

Finalmente, en Ecuador son algunas las motivaciones para la creación del anticipo; entre ellas destacan las problemáticas a resolver con esta figura: la ineficiente implementación del sistema ortodoxo; el fuerte nivel de evasión; los limitados recursos de la administración tributaria

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

62 Darío González, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina* (Santiago de Chile: CEPAL, 2009), 45, <http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/5/35355/sgp70.pdf>.

central para ejercer control, y la falta de limitación del gasto fiscal. Al anticipo se lo ha considerado como una de las interesantes primicias tributarias que responden a la necesidad del Gobierno de lograr constantes ingresos. La Ley Reformatoria par la Equidad Tributaria establece en sus considerandos las siguientes motivaciones:

Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos [...].

Que, el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado [...], por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir.

Que, es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las administraciones tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos.⁶³

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

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

63 Ecuador, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007.

2.2. ELEMENTOS EN LA LEGISLACIÓN

En Ecuador, la creación del anticipo ha generado dudas respecto a que su incorporación en la legislación como mecanismo de aplicación para el cobro anticipado del impuesto a la renta no tuvo un evidente estudio, ni se preparó a la sociedad para esta herramienta, ni mucho menos existió un diálogo comparativo. El anticipo tiene actualmente validez, no obstante su aplicación ha sido cuestionada por considerarse de carácter ilegítimo y con falta de congruencia con el régimen. La Corte Constitucional no ha desarrollado sentencias con altos niveles argumentativos que puedan desestimar su vigencia.

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

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

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

Lo que debe quedar claro es que el anticipo debió ajustarse a las condiciones estructurales, técnicas y jurídicas presentes en un sistema, realizando un ejercicio crítico de derecho comparado. Con respecto al tema en discusión, López Medina hace un razonamiento acerca de las malas lecturas: «una lectura subestándar de la obra original: hace una mala lectura o una transmutación que exige corrección y estandarización».⁶⁴ En definitiva, no debe perderse de vista el verdadero

64 Diego López Medina, «¿Por qué hablar de una “teoría impura del derecho” para América Latina?», en *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, ed. Daniel Bonilla Maldonado (Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009), 71.

significado de una institución, teoría o regla jurídica, porque como en los casos analizados, puede finalmente perder en el camino la idea central y participación adecuada de los receptores.

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

A continuación, en la dimensión contextual se abordará principalmente el manejo de la jurisprudencia y la eficacia jurídica del anticipo.

3. DIMENSIÓN CONTEXTUAL

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

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

Además, el desarrollo recíproco de los ordenamientos jurídicos nacionales debe permitir un escenario armónico en todos los ámbitos para que el anticipo sea eficaz y se eviten tensiones alrededor de su difusión.

Daniel Bonilla enseña que

la lucha entre difusión del derecho y desarrollo paralelo de los ordenamientos jurídicos; [...] entre innovación y mimesis en el derecho; [...] la tensión entre la idea del derecho como espejo [exacto o más o menos impreciso] de la realidad o el derecho como como unidad autónoma que poco tienen que ver con la sociedad que regula.⁶⁵

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

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

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

3.1. VINCULACIÓN CON LA JURISPRUDENCIA LEGAL Y CONSTITUCIONAL

La recepción de un trasplante como el anticipo merece la evaluación del rol de la jurisprudencia en los distintos contextos; en tal sentido,

65 Bonilla Maldonado, «Introducción», 28.

Diego López Medina afirma que «[e]sta reconstrucción cultural concreta parte de un esfuerzo preliminar por reposicionar la teoría local del derecho en América Latina frente a las pretensiones de la jurisprudencia general que sigue exportando desde los diversos *powerhouses* contemporáneos que tiene la disciplina».⁶⁶

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

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

[U]na confusión respecto de los hechos generadores y la forma de recaudación del Impuesto a la Renta, esto es entre las que en el ejercicio económico generan utilidades y aquellas que aumentan su patrimonio gratuitamente, o la determinación del gravamen —pago del Impuesto a la Renta— después de restar los costos y gastos de ingresos de fuente ecuatoriana que no están exentos, entre otros aspectos, que son propios de la aplicación de los principios del régimen tributario, tales como generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, y que nacen de un nuevo hecho generador que se calcula la liquidación del anticipo del Impuesto a la Renta.⁶⁷

66 López Medina, «¿Por qué hablar?», 39.

67 Ecuador Corte Constitucional, «Sentencia 007-13-SIN-CC», *Caso 0034-12-IN*, 25 de abril de 2013.

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

Cabe destacar que en Latinoamérica se han estructurado aquellos esfuerzos para lograr sistematizar las reglas respecto a la hermenéutica y la jurisprudencia, teniendo una breve influencia de la familia del *common law* para el reconocimiento jerárquico que le otorga la ley a la jurisprudencia.

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

[S]i bien este tribunal en la STC 004-2004-AI/TC ha sostenido, refiriéndose a la «bancarización», que es factible y hasta acertado recurrir al establecimiento de medidas destinadas a evitar la evasión tributaria, en el caso del anticipo adicional del Impuesto a la Renta tal finalidad no se evidencia de manera concreta, más aún si de la comparación de la citada obligación legal con el derogado Impuesto Mínimo a la Renta se verifica que ambas figuras comparten, salvando el hecho de que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta nos encontremos ante un tributo, el que utilizan como indicador de capacidad contributiva para el Impuesto a la Renta al Patrimonio, hecho económico que solo puede servir de sustento para la creación de un tributo cuya finalidad sea gravar el patrimonio.⁶⁸

68 Perú Tribunal Constitucional, *Sentencia 033-2004-AVTC*.

Respecto al tema de reflexión, los jueces tienen un importante rol en la teoría del derecho interno; la motivación que es parte de la técnica jurídica, permite a la autoridad judicial dirigir la correcta aplicación de una institución jurídica. Por el contrario, y como bien cita Gargarella, los jueces «que están haciendo mala teoría, que están distorsionando el sentido original de aquellos textos, y que de ese modo están contribuyendo a afectar, injustificadamente, los derechos de terceros».⁶⁹

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

69 Roberto Gargarella, «Crítica del Estado del derecho», en *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, ed. Daniel Bonilla Maldonado (Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009), 172.

CAPÍTULO TERCERO

PROBLEMAS Y DESAFÍOS EN TORNO AL ANTICIPO

En este tercer capítulo se dilucidan los problemas jurídicos que plantea la defectuosa regulación del anticipo del impuesto a la renta y su implicación como un impuesto encubierto. Por medio del análisis de las teorías esenciales acerca del tributo y de los principios que guían su aplicación, se desentrañará el sistema de ingresos anticipados en su contenido sustancial. Al concluir, se realizará una dirección cabal de las posibles soluciones como herramientas para facilitar su concepción.

1. DESARTICULACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DEL ANTICIPO CON LA BASE DE IMPOSICIÓN DE LA RENTA

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

[1]a cuantificación individual de la capacidad económica. [...] la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular;

más concretamente, la base imponible es la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen. [...] la base imponible cuantifica la capacidad económica que necesariamente tiene que manifestar, que expresar, el propio hecho imponible.⁷⁰

En palabras de Dino Jarach, «[l]a base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho con el fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto».⁷¹

Esa línea de análisis se asocia muy bien a la evidencia que persigue esta tesis. El anticipo presenta en gran parte todas las particularidades de tener base imponible; esta aseveración nos conduce a describir las razones que lo justifican. La base del anticipo presenta un tipo impositivo híbrido conformado por tarifas combinadas; esas tarifas permiten llegar al importe del anticipo y, por tanto, a su liquidación.

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

Reforzando los criterios anotados, José Luis Pérez de Ayala menciona que «[d]entro de la técnica impositiva, se designa como base imponible el *valor de la materia imponible* del que se ha de partir para llegar a cuantificar la cuota a pagar».⁷²

Antes de desarrollar el análisis de estas ideas, se debe anotar que las funciones de la base imponible, en opinión del tratadista Pérez de Ayala, consisten «en servir para seleccionar cuál es el tipo impositivo

70 Rafael Calvo Ortega, «Cuantificación de la obligación tributaria», en *Curso de derecho financiero y derecho tributario*, Rafael Calvo Ortega (Navarra: Thomas Civitas, 2006), 186.

71 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999), 384.

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

que es aplicable en los casos en que el tipo a aplicar depende del valor de la base [caso de tipos progresivos, por ejemplo]. En un segundo lugar es el valor al que se aplica el tipo correspondiente, que permite, así, liquidar la cuota». ⁷³

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

Ahora bien, para nuestros propósitos en este apartado, debemos partir por mencionar que la desarticulación entre la base de cálculo del anticipo con la base de imposición de renta se establece por varias vías. En primer lugar, la técnica de imposición presenta un escenario contrapuesto: mientras el anticipo maneja una tarifa única proporcional, el impuesto a la renta presenta una tarifa que varía progresivamente según el caso. En segundo lugar, la materia gravable se encuentra comprendida de forma distinta; el impuesto afecta rentas, réditos, ganancias, dividendos y otros similares, y la afectación en el anticipo es sobre activos y patrimonio.

1.1. EN RELACIÓN CON LA TÉCNICA DE IMPOSICIÓN

Con el fin de abordar el primer punto de la problemática de la desarticulación, es necesario partir de la valoración del tipo impositivo que tiene el impuesto a la renta. La ley ha establecido una doble posibilidad; por una parte, las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad deberán sujetarse a una tarifa progresiva definida por escalones, en un rango que oscila entre el 0 % al 35 % de sus ingresos gravables; la progresividad según Pérez de Ayala consiste «en que cuanto mayor sea el valor de la base imponible más alto será el porcentaje que la ley manda aplicar». ⁷⁴

73 *Ibíd.*, 60.

74 *Ibíd.*, 61.

Además, respecto a estas tarifas progresivas que maneja el impuesto, resulta esclarecedor referirse a la explicación de César Albiñana García acerca de las alícuotas variables por tramos o escalones: «la base imponible se descompone en proporciones según los tramos de la tarifa, y a cada porción de la base imponible se aplica el correspondiente porcentaje, siendo la suma de las cuotas parciales lo que constituye la cuota tributaria a recaudar».⁷⁵

Por otra parte, la ley fiscal ha establecido para efectos del impuesto a la renta una tarifa fija proporcional del 22 % para personas naturales no residentes, sociedades constituidas en Ecuador y sucursales de sociedades extranjeras, salvo el caso de que las empresas mantengan vinculación con paraísos fiscales, la tarifa ascenderá al 25 %.⁷⁶

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

En esa línea, como bien señala Pérez de Ayala, «[e]l tipo proporcional es siempre un porcentaje fijo de la base imponible, cualquiera que sea el valor de esta».⁷⁷ Cabe agregar que la forma de cálculo de la base del anticipo presenta varias distinciones; así los parámetros instituidos en el art. 41 de la ley fiscal establecen diversas reglas para efectuar el pago del anticipo:

- a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos [...] Una suma equivalente al 50 % del Impuesto a la Renta determinado en el ejercicio anterior [...]; b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros: –El [...] [0.2 %] del patrimonio total. –El [...] [0.2 %] del total de costos y gastos deducibles a efecto del Impuesto a la Renta. –El [...] [0.4 %] del activo total. –El [...] [0.4 %] del total de ingresos gravables

75 César Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado* (Madrid: Tecnos, 1992), 102.

76 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 36.

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

a efecto del Impuesto a la Renta. [...] Instituciones financieras un [3 %] de los ingresos gravables.⁷⁸

De acuerdo con la norma antes aludida, el anticipo se manifiesta como parte accesoria con categoría impositiva, presenta tarifas que repercuten de alguna manera en términos de igualdad y congruencia con el tipo impositivo que se maneja en el impuesto a la renta. A continuación, profundizando en la evaluación de la desarticulación, se dividirá el análisis en dos grupos: personas naturales y sociedades, para identificar con más claridad las diferencias sustanciales en la técnica impositiva.⁷⁹

1.1.1. Personas naturales y sucesiones indivisas

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

Evidentemente, las tarifas del anticipo no atienden estándares de compatibilidad con el tratamiento impositivo que establece la tabla tarifaria del impuesto a la renta. Para su regulación, en el anticipo este grupo de contribuyentes está dividido en dos apartados; no es congruente el estar tratando una tarifa de pago de no obligados a llevar contabilidad distinta a la de los obligados a llevar contabilidad. Entendida esta apreciación, si el impuesto principal no considera el orden de registros contables como una variable para distinguirlos, mucho menos lo debería considerar el anticipo.

El procedimiento técnico de la determinación en el anticipo es un sistema que no se ajusta a los criterios de capacidad contributiva y relaciones de equidad. Las personas naturales han sido el grupo de

78 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 41.

79 Véanse anexos 1 y 2.

contribuyentes que se ubica en aquellos que se dedican a trabajos independientes y a negocios familiares, en los cuales la utilidad, el bienestar y la posesión de la riqueza son relativamente modestos y sustentables. En ese contexto, queremos insistir que una figura impositiva que no considere ese tipo de circunstancias, infaliblemente resta el sostenimiento de una remuneración necesaria, el incentivo al ahorro y el sostenimiento de un estándar de vida aceptable.

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

1.1.2. Sociedades

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

De lo expuesto se colige que la tarifa en el impuesto a la renta para sociedades es de tipo impositivo fijo sobre ingresos gravables, al igual que lo es en el anticipo para empresas que tienen contrato de hidrocarburos; sin embargo, esta circunstancia cambia para sociedades, cuando en el anticipo se establece un tipo impositivo fijo con variación del objeto imponible para sociedades en general. En este punto, no se debe perder de vista que con el anticipo las sociedades se ven afectadas por la fórmula de cálculo y la variación de la tarifa, ya que la cuantificación en la base desarticula el impuesto.

Si se analiza con atención, es posible percatarse de que en las dos formas impositivas se combinan tarifas progresivas y proporcionales;

nuestra regulación no dista mucho de los sistemas tributarios en otros países. Precisamente Günter Schmölders, en su estudio sobre la técnica fiscal, menciona lo siguiente:

[U]n nuevo campo se abre a través de las *tarifas combinadas*, cuya forma más simple es la agregación sucesiva de diferentes tarifas. La tarifa proporcional se complementa, por ejemplo, con una tarifa progresiva que entra en un juego a partir de cierto volumen de renta [normal tax y sur-tax]. Las complicadas son las tarifas combinadas cuando varían simultáneamente las tarifas y las bases tributarias [...] La *tarifa alemana del Impuesto sobre la Renta* es una mezcla de proporcionalidad y progresividad.⁸⁰

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

Parte de la doctrina que estudia la técnica de los impuestos, como Albiñana García, Günter Schmölders, Benvenuto Griziotti, se ha inclinado por defender que en el impuesto a la renta se debe emplear «la tarifa progresiva en vez de proporcional sobre la renta».⁸¹ Adicionalmente, y volviendo sobre lo mencionado en el capítulo primero acerca del elemento subjetivo, habíamos dicho que las capacidades adquisitivas son distintas y los porcentajes de cálculo del anticipo afectan gravemente el principio de igualdad. Para Shomölders,

la igualdad significa también «que el impuesto guarde en lo posible relación con la capacidad económica, que va creciendo en mayor proporción de lo que aumenta la renta absoluta [o el patrimonio], lo que requeriría que se gravara más las rentas de propiedad que las de trabajo, mediante impuestos complementarios sobre el patrimonio y el capital».⁸²

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

80 Günter Schmölder, *Teoría general del impuesto* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962), 85; énfasis añadido.

81 *Ibíd.*, 42.

82 *Ibíd.*, 45.

concluir este acápite, es preciso mencionar que esta obligación accesoria estudiada debe prever una base coherente con el impuesto principal, identificando cuantitativamente y cualitativamente en sus tarifas la aplicación más justa.

1.2. EN RELACIÓN CON LA MATERIA IMPONIBLE

Propiamente la vía de desarticulación antes mencionada se relaciona con la materia gravable y la forma errónea que se encuentra instituida en el cálculo del anticipo. Este elemento constitutivo del impuesto no debe ser estructurado arbitrariamente, sino que debe aplicarse en razón de los principios y proporciones de la técnica adecuada del tributo.

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

si el impuesto se establece sobre unos determinados recursos con el fin de gravar por parte de ellos a su actual o futuro beneficiario [...] está claro que la única base lógica para determinar en función de ella cuál ha de ser la cuantía correcta del gravamen, estará constituida por el valor de los propios recursos sometidos a este último.⁸³

La realidad concreta constituida en materia de imposición, a efecto del impuesto a la renta, afectará únicamente a la manifestación de renta. Esta estimación objetiva es delimitada en nuestra ley como de carácter global, es decir «que somete a *un solo y mismo* impuesto a todas las materias imponibles que se pueden reducir o pertenecen a la misma categoría conceptual».⁸⁴

Asimismo, atendiendo las disposiciones vigentes, la base imponible del impuesto a la renta está integrada «por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos».⁸⁵

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

84 *Ibíd.*, 42.

85 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 16.

No obstante, no solo existe en la ley la estimación ordinaria, sino que también considera la posibilidad de que conste una estimación de la base *indiciaria o presunta*. Así, la administración tributaria establecerá presuntivamente la base: «Cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto. Esta norma no afecta al derecho de los trabajadores por concepto de su participación en las utilidades».⁸⁶

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

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

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

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

86 *Ibíd.*, art. 18.

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

Tiene que recoger con la máxima fidelidad la capacidad económica [...] tiene que ser neutral y no puede aumentar ni reducir la capacidad económica [...] La exigencia de fidelidad a que nos referimos condiciona la elección de técnicas y datos para determinar la base con un margen muy escaso de opciones. Así, un impuesto sobre la renta en su configuración actual atenderá a la diferencia entre ingresos y gastos vinculados a aquellos con un grado de necesidad suficiente.⁸⁷

De ese modo, lo que representa la determinación del anticipo lesiona también el principio de justicia tributaria, por tomar en cuenta técnicas y objetos imponibles distintos al de la renta, es decir, al patrimonio y los activos, a causa de que estos no generarán renta, sino que necesitan de un período para generarla y para que opere un impuesto sobre ellos, y por tanto sea exigible legalmente.

Entre sus comentarios de los principios tributarios económicos, Schomölders destaca que

la verdadera fuente del impuesto ha de ser la renta y no el patrimonio. La desgravación fiscal del patrimonio y del capital, la repulsa cualquier impuesto que grave efectivamente el capital o el patrimonio es [...] un principio general e importantísimo de la moderna teoría del impuesto y una consecuencia de la función del capital desempeña en la economía, particularmente en la producción.⁸⁸

La determinación de la base imponible vía renta tiene que reflejar las diversas magnitudes establecidas en la ley fiscal que incorpora utilidades, beneficios de patentes, utilidades por enajenación de bienes, rendimientos financieros, rentas provenientes del exterior, ingresos originados en actividades empresariales, actividades laborales o profesionales, regalías, herencias, legados.⁸⁹

87 Calvo Vérguez, «Cuantificación de la obligación tributaria», 187.

88 Schomölder, *Teoría general del impuesto*, 44.

89 Véase anexo 3, en el cual se realiza un detalle esquematizado de los rendimientos que afecta el impuesto a la renta y de aquel objeto del anticipo.

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

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

Es sabido que pocos son los impuestos que por razones cautelares o por ineludibles exigencias de su exacción no establecen más de un método o régimen para la determinación / estimación de su base imponible. Los impuestos sobre sociedades o de las personas físicas [...] establecen con prioridad la determinación directa de bases [...] pero admiten otras [totales o parciales] por estimación objetiva, por diferencias patrimoniales y consumos o salidas a lo largo del respectivo período tributario. [...] ha de preguntarse si es ortodoxo que unos mismos hechos imponibles puedan para sostener hasta tres bases imponibles calculadas por regímenes distintos.⁹⁰

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

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

[e]ste concepto no es esencialmente diferente al de base imponible. Si este mide la capacidad económica del contribuyente, la base liquidable debe hacerlo con mayor fidelidad si está correctamente justificada dentro de una norma tributaria [en definitiva, dentro de un tributo]. En resumen, debe ajustarse al principio de capacidad económica y a la progresividad como

90 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 74.

técnica instrumental del mismo, cuando tal progresividad sea exigida por la ley correspondiente.⁹¹

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

2. EL ANTICIPO, UN IMPUESTO ENCUBIERTO: CONFUSIÓN DE OBJETOS IMPONIBLES

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

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

Corresponde, por ahora, abordar la forma en que se han involucrado distintas materias imponibles en las bases de cálculo entre el impuesto y su figura accesoria. En ese sentido, es necesario considerar las nociones del hecho generador y el objeto imponible. La doctrina ha determinado que «[e]l *hecho imponible legal* es una *hipótesis* delimitada por la ley que convoca a los *supuestos* [fácticos] que en la realidad puedan darse. Y como tal hipótesis legal define o delimita los *supuestos de hecho* con arreglo a actos o negocios o según categorías o conceptos económicos».⁹²

91 Calvo Végez, «Cuantificación de la obligación tributaria», 1934.

92 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 76.

De esta manera, se entiende que el hecho imponible es siempre jurídico y, como dice Ferreiro Lapatza, «riqueza gravada, objeto del tributo, solo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica».⁹³

Resulta evidente que, si el hecho generador es la expresión de una realidad tanto jurídica como económica, la ley debe precisar su cometimiento en tanto las circunstancias se ajusten al objeto principal del gravamen que, según Lejeune Valcárcel, debe estar «conectado a la exteriorización de una capacidad contributiva, conexión que normalmente se realiza a través de la definición del elemento material del hecho imponible».⁹⁴

La calificación de los hechos imponibles tiene en realidad una conexión determinante con el objeto imponible, por ello operativamente se considera al objeto imponible como un elemento esencial a la hora de construir un impuesto. Así lo ha señalado Albiñana García al explicar que «[e]l objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo».⁹⁵

De los conceptos anteriores, se revela que la categoría jurídica en los dos casos es distinta: «Se trata, pues, de dos categorías distintas que cumplen funciones asimismo diversas en el seno de la institución que nos ocupa. El hecho imponible siempre acusará la existencia del correlativo objeto imponible, pues en uno o más hechos imponibles se diversifica o desgrana cada objeto imponible».⁹⁶

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

93 Ferreiro Lapatza, «Los elementos constitutivos», 51.

94 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 190.

95 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 76.

96 *Ibíd.*, 77.

Respecto del hecho generador del impuesto a la renta, Luis Omar Fernández indica que «es indispensable que el hecho generador del Impuesto a la Renta esté previsto en la ley, además sostiene que puede utilizarse distintos elementos para fijarlo, dependiendo de la naturaleza de las rentas objeto de gravamen».⁹⁷

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

«obtención de rentas» es esencialmente compleja, pudiéndose decir «que las rentas se obtiene por un sujeto pasivo cuando es imputada a este con arreglo a las normas del impuesto» [...] el propio PALAO ahondaba en la explicación de la expresión «obtención» y se refería tanto al supuesto «atribución de rendimientos» como al de «régimen de transparencia», como algunos de los supuestos de «obtención de rentas» contemplados en la regulación del impuesto.⁹⁸

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

En lo referente a los factores que debe cumplir el hecho imponible, Albiñana García sostiene que es necesario considerar el período de imposición, el elemento espacial y el devengo del impuesto. Además, dice que «[c]onstituirá el hecho imponible [...] la obtención de renta por el sujeto pasivo. No obstante algún factor o elementos más ha de existir para que el hecho imponible cumpla su esencial función, cual es la de generar la correspondiente obligación por este impuesto».⁹⁹ Cabe decir que el período de cumplimiento de una obligación condiciona la imposición de cualquier obtención de rendimientos de las explotaciones económicas o circunstancias dadas por la ley.

97 Luis Omar Fernández, «El Impuesto a la Renta», en *Política y economía tributaria*, dir. Vicente O. Díaz (Buenos Aires: Astrea, 2004), 22.

98 Fernando Cervera Torrejón, «El hecho imponible», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coord. Eugenio Simón Acosta (Pamplona: Aranzadi, 1995), 81.

99 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 272.

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

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

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

En referencia al objeto imponible del impuesto a la renta, Pérez de Ayala recoge una interesante perspectiva de Einaudi acerca del concepto material de renta a efectos fiscales: «La renta es el valor de los recursos económicos que entran en la economía de un sujeto a la largo de un año y de los que este puede disponer, si quiere, para el consumo o para la inversión, sin perder su capacidad económica inicial a lo largo del año».¹⁰⁰

Siguiendo lo enseñado por Pérez de Ayala, debe anotarse que la renta puede estar constituida por varias categorías; él expone que la renta

del sujeto en el año el valor de todos los recursos de los que él puede disponer, pero que proceden de una fuente estable. [...] Otras rentas irregulares. [...] Incrementos de patrimonio. [...] El sujeto puede aumentar su patrimonio ahorrando parte de sus rentas regulares. Este incremento

100 Einaudi, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, 274, citado en Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 66.

forma parte de las rentas regulares. De los que hablamos ahora es de otros incrementos de patrimonio, derivados de orígenes o causas diferentes del ahorro de una renta regular u ordinaria. [...] renta es la riqueza que disfruta el contribuyente de un modo efectivo, en un intervalo dado de tiempo, consumiéndola [teoría de la renta gastada o consumida].¹⁰¹

Reforzando dicho razonamiento, Albiñana García sostiene que el objeto imponible del tributo «se equipara a la renta y esta, a su vez, es la totalidad de los rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados [...] de acuerdo con lo prevenido en la ley».¹⁰²

Como se ha visto, la renta puede ser afectada por medio de algunas modalidades; a pesar de ello, «se considera que solamente deben someterse a un impuesto sobre la renta todos los recursos que un sujeto obtiene a lo largo de un período con las características de periodicidad, de frecuencia regular, porque proceden de fuentes o actividades productivas estables».¹⁰³ Si bien es cierto, el impuesto debe gravar únicamente las rentas que considere la ley y no afectar mediante figuras complementarias objetos distintos a ellas.

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

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

Los anticipos son obligaciones tributarias autónomas de cumplimiento independiente, que tienen su propia individualidad y fecha de vencimiento. Su exigencia reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles y que se basan en una presunción de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores.¹⁰⁴

101 *Ibíd.*, 67.

102 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 270.

103 *Ibíd.*, 69.

104 Jorge Leicach, «El pago», en *Régimen tributario*, dir. Mario Volman (Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005), 263.

En función de esta consideración, resulta que en nuestro régimen la exigibilidad del anticipo efectivamente viene dada según la presunción de la continuidad de una actividad económica o independiente; en virtud del art. 41, num. 2 de la ley del ramo se ha establecido que personas naturales y sociedades «deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior».¹⁰⁵ Llegado a este punto, conviene revisar si el hecho que conforma la materia imponible del anticipo está articulado al impuesto principal. Collado Yurrita explica acertadamente que

[n]aturalmente, en la medida en que a lo largo del período impositivo han surgido, a cargo del contribuyente, unas obligaciones pecuniarias de anticipación del impuesto, cuando al final de aquel se haya realizado el hecho imponible, de este surgirá una obligación tributaria por la cantidad que falta para que el sujeto pasivo cumpla con el tributo, con su deber de realizar una atribución patrimonial a favor de la hacienda pública que se corresponda con su capacidad económica.¹⁰⁶

En efecto, el proceso de cálculo del anticipo ha vinculado según disposición legal la configuración del hecho imponible a partir de la tenencia de patrimonio y activos, considerados en su totalidad. Cabe decir que el hecho imponible debe ser distinguido como característico de la legitimidad de su abstracción: «el hecho imponible no solo ha actuado como presupuesto generador de la legitimidad constitucional de los ingresos a título de tributo, sino también como presupuesto generador de ingresos a título de tributo, sino también como presupuesto generador de obligaciones de entregar sumas de dinero».¹⁰⁷

Como resultado de las circunstancias erróneas que considera la ley, al configurarlo, se está instituyendo el hecho imponible de otro impuesto respecto del patrimonio; en esa línea se debe aclarar que el impuesto al patrimonio considera como hecho, según Albiñana, a «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto».¹⁰⁸ Aquí el anticipo, en lugar de gravar al patrimonio neto como lo describe el autor, grava el total, siendo un elemento con

105 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 41, num. 2.

106 Collado Yurrita, «Retenciones y otros pagos a cuenta», 1373.

107 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 173.

108 Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 337.

características aún más confiscatorias, por no considerar la deducción de los gravámenes y deudas que lo estén afectando.

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

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

Para lo que hoy interesa, la ley debe tener certeza y armonía para preestablecer la variante de estar gravando renta vía patrimonial. Estas técnicas de recaudación resultan muy poco estudiadas por el legislador para determinar como fin gravar rendimientos que provengan del patrimonio o activos. El impuesto y el anticipo son obligaciones complementarias con distintos objetos, constituidas como determinantes de afectación de la equidad y coordinación en el régimen.

A propósito de la consecución del hecho imponible en el tiempo, Lejeune Valcárcel se ha referido a que esta función no es solo privativa de los impuestos sobre la renta, sino también de todos aquellos otros que gravando objetos distintos (propiedad, posesión, tenencia) tienden sus hechos imponibles a reproducirse en el tiempo.¹⁰⁹ Más adelante se revisarán estos tópicos de las posibilidades de afectar el patrimonio por medio del impuesto a la renta con los factores de temporalidad.

Por lo que sigue, se ha observado que el objeto imponible del anticipo corresponde a la afectación de materias imponibles como el patrimonio, activo, ingresos, costos y gastos. Precizando una concepción del aspecto patrimonial, Federico de Castro indica que «la primera nota patrimonial es la posible valoración económica o estimación dineraria de los bienes y deudas [activo y pasivo] que forman su contenido».¹¹⁰

109 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 120.

110 Federico de Castro citado en Alejandro Menéndez Moreno, «Naturaleza y objeto del impuesto», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

De hecho, la existencia y tenencia del total de los elementos patrimoniales corresponde a uno de los objetos imposables afectos por el anticipo; en ese sentido, Pérez de Ayala sostiene que «hay impuestos que gravan *todo el conjunto* de elementos patrimoniales que integran el patrimonio en sentido estricto».¹¹¹ En tal sentido, no estamos lejos de la presencia de un impuesto patrimonial encubierto en una figura impositiva complementaria que es el anticipo.

No se trata de un sistema de anticipación complementario, sino de otro impuesto en sentido estricto, porque no corresponde a un pago anticipado que grava correctamente la renta potencial que procede del patrimonio productivo de un sujeto, sino de la afectación directa y errónea al patrimonio y activo total. En esa línea, se ha expresado Pérez de Ayala cuando menciona que técnicamente se delimita al patrimonio según la materia o la fuente de afectación «para calificar si no estamos ante un impuesto patrimonial complementario de la imposición sobre la renta, sino ante un impuesto confiscatorio o *leva de capitales* bastará comprobar que la fuente con cargo a la cual se paga aquel es el propio patrimonio».¹¹²

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

Habría que preguntarse también los efectos del hecho imponible respecto de la atribución patrimonial que supone el ingreso anticipado y por las funciones que, habiendo ingresos anticipados, tienen o puede tener el acto de liquidación. Pues bien, el fenómeno de la anticipación de ingresos quizá venga a constituir en el futuro, habida cuenta de su generalización, uno más de los motivos para profundizar en una reformulación de la teoría del tributo.¹¹³

y a la *Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coord. Eugenio Simón Acosta (Navarra: Aranzadi, 1995), 1457.

111 Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 150.

112 *Ibíd.*, 153.

113 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 117.

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

Desde nuestra perspectiva, este cambio heterodoxo que realiza el legislador no puede aislarse de las más esenciales bases de la técnica fiscal, ni justificar su errónea configuración en la eficiencia de la recaudación; su excepcionalidad debe ajustarse a que sus elementos para su aplicación sean legítimos.

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

[e]s evidente que este argumento solo puede admitirse para justificar un Impuesto sobre el Patrimonio cuando con él se tratan de gravar, asimismo, activos fijos, generadores de rentas del capital propiamente dichas, o de consumo o disfrute [que proporcionan una renta en especie a través de los servicios y satisfacciones que proporcionan] [...] no puede gravar activos empresariales de naturaleza circulante, puesto que la renta que los mismos generan no es una renta pura de capital ni es una renta de propiedad, sino una renta mixta, de explotación económica.¹¹⁴

Por tanto, resulta evidente que los activos totales que están considerados como materia imponible del anticipo, no son técnicamente los mejores indicadores para reflejar una articulada imposición complementaria. Se diría, pues, que aquel compendio considerado por el art. 41, num. 2, lit. (b) de la ley sobre el pago del anticipo del impuesto a la renta supone la novedad de gravar activos totales que no están efectivizados en ganancias periódicas, ni tampoco en ganancias de capital; de ahí que no son activos que han generado renta y surgen razones para llamar al anticipo impuesto encubierto.¹¹⁵

Con lo expuesto, es posible decir que los objetos y hechos imponibles distan mucho de ser semejantes y complementarios; de esta forma es inadmisibles aceptar tal confusión. En ese sentido, es oportuno completar esta parte con la exposición de algunas teorías relacionadas con

114 Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 157.

115 Ecuador, *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 41, num. 2, lit. (b).

la correcta complementación y la afectación de patrimonio y activos en renta en casos extraordinarios.

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

propugna gravar el incremento de patrimonio en cuanto denota «un poder económico», «unos derechos de utilización de los recursos escasos», «poder» y «derechos», que se tienen desde el momento en que se verifica la «acreción» o el acrecentamiento, y no en el posterior, en que se realiza mediante enajenación del activo incrementado de valor, o se pone de manifiesto mediante su reconocimiento en cuentas.¹¹⁶

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

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

Una tributación justa sobre la renta, debe tener en cuenta el *origen* de donde la renta procede; debe discriminar las diversas clases de rendimientos de un sujeto según la *fuentes* de donde se obtienen aquellos: como quiera que una de las fuentes de renta es el patrimonio, se entiende, por razones éticas, que sus rendimientos deben ser gravados de una manera especial; se justifica, así, un Impuesto sobre el Patrimonio como complementario del de la Renta.¹¹⁷

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

116 *Ibíd.*, 73.

117 *Ibíd.*, 152.

elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales».¹¹⁸

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

Sobre esa idea, Pérez de Ayala es insistente en que se debe dejar de lado esta afectación: «Naturalmente, también aquí el argumento es válido si se aplica solo a bienes productivos de activo fijo no afectos a actividades empresariales, y desde luego no es correcto el argumento cuando se refiere a un posible impuesto sobre los activos patrimoniales, fijos, o circulantes, de las empresas».¹¹⁹

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

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

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

la exigencia de equidad en el reparto de cargas públicas no es solo un elemento para justificar el impuesto en concreto sino también un requisito

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

119 Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 159.

de funcionamiento [...] la adecuada relación entre ingresos —habría de incluirse principalmente a los impuestos— y gastos públicos, la aplicación efectiva de la justicia en ambas vertientes y su percepción por los ciudadanos, es seguramente la única vía segura hacia una mayor aceptación del sistema tributario.¹²⁰

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

3. PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

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

Es preciso resaltar inicialmente el criterio de César Montaña, quien realiza una acertada precisión al decir que «la doble imposición como un fenómeno de naturaleza fiscal, que puede tener varias connotaciones y manifestaciones, según se trate de su presencia con rasgos económicos o jurídicos, de derecho interno o internacional».¹²¹ Cabe agregar que el debate doctrinal sobre doble imposición se ha dedicado más a abordar el campo internacional y este estudio de la imposición simultánea en el ámbito nacional resulta ser muy limitado.

120 Violeta Ruiz Almendral, «Impuesto y Estado Social», en *Finanzas Públicas y Constitución*, coord. Juan Zorzone Pérez (Quito: Corporación Editora Nacional, 2004), citada en José Vicente Troya, «El destino de las contribuciones al gasto público», *Revista Jurídica*, n.º 29 (2009): 251-2, https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/09/26_10_el_destino_de_las_contribuciones_.pdf.

121 César Montaña, *Manual de derecho tributario internacional* (Quito: UASB-E / Corporación Editora Nacional, 2006), 117-8.

Según lo que tradicionalmente defiende la doctrina como doble imposición internacional, José Manuel Calderón Carrero sostiene que «[l]os elementos indispensables para poder apreciar la concurrencia de doble imposición internacional en sentido estricto vienen dados, pues, por la identidad de sujeto pasivo, de objeto imponible, de título impositivo y temporal, sumados a la diversidad de sujetos activos en las relaciones jurídico-tributarias».¹²²

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

[e]l fenómeno de la doble o pluri imposición se produce cuando, sobre una misma manifestación de riqueza, inciden varias figuras tributarias, con independencia que estas vengan impuestas por el mismo ente con poder normativo en materia tributaria, por entes pertenecientes a distintos Estados, o por diversos entes con poder tributario dentro de un mismo Estado.¹²³

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

En ese orden de ideas, cabe distinguir la apreciación de López Martínez cuando indica que «[l]a doble imposición será en consecuencia aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible».¹²⁴

122 José Manuel Calderón Carrero, «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», en *Fiscalidad internacional*, dir. Fernando Serrado Antón (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 325.

123 Juan López Martínez, «La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: Un problema de poder tributario», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, coord. José Sánchez (Granada: Comares, 2000), 440.

124 *Ibíd.*, 442.

Por tanto, significa que el legislador desarticula diferentes hechos de diversos tributos, instituyendo la duplicidad del aspecto material del tributo entre impuestos y figuras impositivas.

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

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

los dos sujetos activos poseen poder tributario y personalidad jurídica independiente a escala internacional con lo cual hipotética yuxtaposición de sus gravámenes originaría doble imposición internacional [...] constituye un requisito ineludible para la existencia de este fenómeno que cada uno de los sujetos activos de la imposición ostente poder tributario autónomo e independiente a escala internacional.¹²⁵

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

Además, otro elemento a considerarse es la identidad subjetiva para configurar la doble imposición. En ese sentido, considerando el método de imputación sobre un contribuyente, Calderón Carrero sostiene que «para dilucidar la apreciación de este requisito no se trata tanto de fijarse en quién realiza las prestaciones tributarias materiales y formales [...] de los impuestos, sino de analizar si las leyes fiscales que regulan los impuestos yuxtapuestos imponen sobre la misma persona la carga

125 Calderón Carrero, «La doble imposición internacional», 327.

tributaria del hecho imponible». ¹²⁶ Más adelante, se realizará un ejercicio de comparación entre el anticipo y otros impuestos, tomando en cuenta el análisis e identificación que se debe lograr según el autor.

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

no basta con el análisis aislado del hecho generador de los tributos, sino que el método para obtener alguna conclusión debe consistir en analizar la congruencia o incongruencia entre el presupuesto de hecho definido en la ley para cada tributo, y la base imponible definida en la ley para cada hecho imponible. ¹²⁷

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

Para proseguir el análisis, se describirá la situación actual en nuestro régimen: «La concurrencia total o parcial de tales elementos dispuestos en las órbitas subjetivas, objetiva o espacial del hecho imponible del tributo aplicado a la renta o al patrimonio, definirá si el fenómeno causa un doble gravamen jurídico, un doble gravamen económico». ¹²⁸ Los rasgos económicos o jurídicos que presenta el anticipo difieren del observado en otras figuras impositivas que coinciden en algunos elementos constitutivos del tributo.

En un contexto más amplio, Montaña indica que «la correcta calificación y existencia del sujeto pasivo víctima de la pretensión de dos soberanías fiscales o más es decisiva para diferenciar la doble imposición jurídica de otras figuras parecidas como la doble imposición económica». ¹²⁹

126 *Ibíd.*, 327.

127 López Martínez, «La doble imposición interna», 440.

128 Montaña, *Manual de derecho tributario internacional*, 118.

129 *Ibíd.*, 114.

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

Para precisar si la doble imposición económica es un fenómeno que sigilosamente se presenta en el anticipo, debe partirse de la concepción que se tiene de esta figura; así, R. Cross menciona que

se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídica tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos [o más] impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes. Agrega que en esta figura se puede percibir la concurrencia de los siguientes elementos: identidad de fuente impositiva, identidad o similitud de impuestos y heterogeneidad de sujetos pasivos.¹³⁰

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

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

La exoneración es al dividendo, no al contribuyente como tal; con ello, la situación a presentarse en el caso del anticipo es la siguiente:

130 Citado en *ibíd.*, 119.

el dividendo fue liberado de causar impuesto a la renta, ese mismo dividendo fluye al patrimonio de A y B, estos sujetos son alcanzados por el anticipo del impuesto a la renta sobre los ingresos restantes; pues bien, en los dos casos la base de cálculo del anticipo será sobre el 0,2 % del patrimonio. Entonces se tiene a un dividendo acumulado en el patrimonio de cada contribuyente, afectado en un primer momento por el impuesto a la renta cuando la utilidad contable de la sociedad (Z) que los distribuyó lo canceló, y en segundo momento cuando el mismo dividendo que migró al patrimonio de los contribuyentes (A y B) que lo percibieron, fue afectado por el anticipo del impuesto a la renta.

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

Ahora bien, la doble imposición jurídica ha sido definida por la Organización para la Corporación y el Desarrollo Económico como «el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo».¹³¹ Por tanto, este fenómeno presenta la concurrencia de potestades tributarias, y exige para configurarse la presentación con identidad subjetiva, característica que distingue a esta doble imposición jurídica de la económica.

En el anticipo se dan las notas típicas de la doble imposición jurídica, en razón de que presenta problemas de doble imposición respecto de algunos impuestos locales. La presencia de elementos como la imposición concurrente de figuras impositivas sobre un mismo sujeto con dos sujetos activos que reclaman la imposición de una misma materia imponible, en el mismo período, son elementos determinantes para

131 OCDE, *Modelo de convenio fiscal* (París: Instituto de Estudios Fiscales, 1997), 7.

afirmar que más que una doble imposición económica, de la relación entre el anticipo con otros impuestos locales, existe doble imposición jurídica interna.

A partir de ese análisis previo, se estimarán las principales coincidencias entre el anticipo y el impuesto predial, impuesto sobre los vehículos, impuesto a la patente municipal, impuesto al 1,5 por mil de los activos y el impuesto de alcabala.¹³²

3.1. IMPUESTO PREDIAL Y ANTICIPO

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

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

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

Conviene añadir en este punto la apreciación del objeto imponible del impuesto predial que menciona Sandra Acevedo: «El impuesto predial unificado toma por objeto imponible una de las manifestaciones clásicas de capacidad contributiva: el patrimonio —expresión jurídica de la riqueza—, entendiendo como la universalidad jurídica que agrupa bienes y derechos (reales y personales) susceptibles de valoración pecuniaria».¹³³

132 Véase el anexo 4, en el que se ha realizado un detalle comparativo del anticipo y los impuestos locales.

133 Sandra Acevedo Zapata, «Impuesto predial», en *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, coord. Julio R. Piza (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008), 132.

El tipo de patrimonio objeto de este impuesto municipal está, según Carlos María López Espadafor, «constituido por la titularidad de riqueza inmobiliaria [...] debemos decir que tal objeto material aparece constituido por el patrimonio inmobiliario».¹³⁴

Visto que el objeto material del impuesto está gravando el patrimonio inmobiliario, resulta claro que esa situación se superpone al anticipo del impuesto a la renta que grava el patrimonio total, siendo el patrimonio inmobiliario parte de esa totalidad que afecta el anticipo.

3.2. IMPUESTO SOBRE LOS VEHÍCULOS Y EL ANTICIPO

En el caso del impuesto sobre los vehículos, el sujeto activo corresponde a la municipalidad o el distrito metropolitano, y es distinto al sujeto activo del anticipo que en su caso corresponde al Estado (administrado por el Servicio de Rentas Internas). Se relaciona a los mismos sujetos pasivos, por lo cual toda persona natural o sociedad propietaria de un vehículo debe tanto el anticipo como el impuesto sobre los vehículos. Así como el período del anticipo es sobre el ejercicio fiscal corriente, el impuesto corresponde a un pago anual.

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

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

134 Carlos María López Espadafor, «La confluencia entre el impuesto sobre bienes inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, coord. José Sánchez (Granada: Comares, 2000), 474.

supone un desequilibrio del sistema tributario imperante en Ecuador, porque como se ha demostrado, resulta que coexisten dos impuestos de la misma naturaleza en cuanto al hecho generador, sujetos pasivos y período de causación, con distintos sujetos activos [...] por la vigencia de dos cargas impositivas que gravan una misma manifestación de riqueza, desde la racionalización sistemática impositiva que debe primar en el país [...].¹³⁵

En esa línea resulta cuestionable la forma en la que se dispone el gravamen de estos tributos y el anticipo del impuesto a la renta. En virtud de esta situación, es necesario que se logre una articulación de los objetos imposables establecidos paralelamente con algunos principios que limiten aquellas potestades impositivas, con el fin de coordinar las posibles precisiones de afectación y lograr un sistema impositivo más dinámico y moderno.¹³⁶

135 César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho tributario municipal ecuatoriano: Fundamentos y práctica* (Quito: UASB-E / Corporación Editora Nacional, 2014), 188-9.

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

3.3. IMPUESTO A LA PATENTE MUNICIPAL Y EL ANTICIPO

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

En relación con el período impositivo, tanto en el anticipo como en la patente la exigibilidad para el pago es anual. Esta identidad temporal parte de la precisión muy acertada que realiza Montaña: «hace alusión a la realización del hecho imponible en un mismo período, o, lo que es lo mismo, a la yuxtaposición de soberanías fiscales estatales que apuntan a gravar la capacidad económica de un sujeto obligado que tienen o que obtiene en un mismo momento».¹³⁷

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

3.4. IMPUESTO AL 1,5 POR MIL DE LOS ACTIVOS Y EL ANTICIPO

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

Previamente se ha señalado que la base de cálculo del anticipo supone la afectación de los activos totales; en ese sentido, en el impuesto —como su nombre lo indica—, la materia imponible es el activo total del año calendario anterior. Aunque la normativa local disponga la

137 Montaña, *Manual de derecho tributario internacional*, 117.

posibilidad de realizar la deducción de las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes, esa consideración no desvía nuestra atención de que es el mismo objeto imponible y que, resultado de esta determinación, se configura una doble imposición interna.

3.5. IMPUESTO DE ALCABALA Y EL ANTICIPO

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

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

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

Es decir, la base del impuesto está atando efectivamente a gravamen el valor de la propiedad, con lo que se afecta el patrimonio por ambas figuras impositivas: una en razón del tributo local y la otra en razón de un pago a cuenta del impuesto a la renta. Siendo así, es muy precisa la reflexión que hace Montaña al explicar que «el fenómeno por el cual ciertas materias impositivas se gravan proporcionalmente con mayor intensidad que otras, como causa de fallos en el sistema tributario».¹³⁸

De acuerdo con las descripciones ya anotadas, se puede identificar que estamos ante una doble imposición interna producto de un grave error en la dinámica impositiva del régimen. Como se ha visto, hay identidad subjetiva, temporal y, sobre todo, material. Esto representa un problema irreparable de índole económico para los contribuyentes,

138 *Ibíd.*, 133.

en el cual hay más cargas para los sujetos, en el que no se efectiviza la política de racionalización del régimen tributario.

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

3.6. HALLAZGOS RELEVANTES

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

Es necesario que la estructura de la tributación local y nacional coexista coordinadamente. Como ya se ha recalcado, los grandes impuestos como el de renta a escala estatal dejan un estrecho margen a la imposición municipal. Por ello, cuestionamos principalmente la creación de figuras heterodoxas como el anticipo, que están afectando directamente el patrimonio, cuando hay impuestos locales que tradicionalmente ya lo gravan.

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

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

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

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

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

Sobre las presentes consideraciones aquí apuntadas insistimos en que la reacción debe ser mediata; se hablará más adelante sobre las posibles soluciones.

4. AFECTACIÓN DE PRINCIPIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

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

4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

En efecto, en un primer momento —y de modo particular el anticipo— no escapa de la reserva de ley y legalidad; su creación se somete estrictamente a la potestad privativa de ser regulado por ley. La potestad tributaria es concebida como aquella condición del Estado que está vinculada con la creación de tributos por expreso mandato legal. José Osvaldo Casás entiende a la potestad como «el atributo consustancial de todo Estado de instituir, de modo unilateral [a través de los órganos a los cuales se les ha asignado constitucionalmente la prerrogativa, en cuanto depositarios de la voluntad popular], prestaciones patrimoniales

coactivas a título de impuestos». ¹³⁹ Por su parte, Giuliani Fonrouge se ha inclinado por la voz del poder tributario que significa aquella «facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción». ¹⁴⁰

Esta concepción coloca a la figura del anticipo como una manifestación de soberanía que nace de la ley, pero que su creación es incierta, frente a preceptos constitucionales y legales, así como principios del régimen tributario.

De hecho, los preceptos de la norma son reiteradamente cuestionados por aquella contradicción con la disposición constitucional acerca del carácter excepcional del cobro anticipado de impuestos. Respecto a lo mencionado, el art. 165 de la Constitución de la República es muy claro al establecer que, «[d]eclarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos». ¹⁴¹

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

Relacionado con esa normativa, en la exposición que sigue se contemplarán, en primer lugar, los diferentes enfoques del principio de legalidad respecto de la figura analizada. Así, se debe entender —conforme la apreciación del Sacha Calmon Navarro Coelho— que el principio de legalidad

139 José Osvaldo Casás, «La codificación tributaria como instrumento de seguridad jurídica», en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 173.

140 Carlos Guiliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 1993), 296.

141 Al respecto, cabe mencionar que el art. 301 de la carta suprema establece que «[s]olo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos».

significa que la tributación no debe ser decidida por el jefe del gobierno, sino por los representantes del pueblo libremente elegidos para hacer leyes claras [...] El principio de la legalidad exige una ley para la regulación de los tributos [...] se puede afirmar que el principio de legalidad tiene como base el requisito del *nullum tributum sine lege* [...].¹⁴²

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

Así, la efectividad del principio de legalidad se establece como un precepto importante en materia tributaria. Eugenio Simón Acosta sitúa un importante comentario al decir que «[e]n derecho tributario el principio de legalidad se suele utilizar como sinónimo de reserva de ley, lo que quiere decir que determinadas materias están vedadas al reglamento y tienen que regularse necesariamente por norma con rango y fuerza de ley».¹⁴³

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

Creo que hoy es necesario destacar esta función esencialmente garantista de derechos individuales, que corresponde a la reserva de ley tributaria porque recientemente se ha pretendido desplazar el centro de gravedad de la reserva de ley hacia otros valores jurídicos, como son la igualdad y la uniformidad del ordenamientos, a lo que también sirve la reserva de ley pero que, a mi juicio, desempeñan un papel secundario.¹⁴⁴

142 Sacha Calmon Navarro Coelho, «El principio de la legalidad y el objeto de la tutela», en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, coord. Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 344-5.

143 Eugenio Simón Acosta, «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario», en *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 557.

144 Eugenio Simón Acosta, «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria», en *Principios tributarios constitucionales* (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 157.

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

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

4.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad como principio ha sido considerada por varios autores, por ejemplo Pérez de Ayala y Eusebio González resaltan sobre el tema:

[D]estacan en el principio de seguridad un aspecto positivo, la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley, en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De ahí la interrelación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica.¹⁴⁵

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

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

145 Pérez de Ayala, y Eusebio González citados en Addy Mazz, «El principio de seguridad jurídica y las inversiones», en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coords. Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma), 285.

institucional plena de la realización concreta de los principios, derechos y garantías.¹⁴⁶

Considerando, en palabras de Eusebio González, que la idea de certeza sobre el derecho es una exigencia primaria de seguridad jurídica, el anticipo afecta el principio de certeza jurídica en el campo de su aplicación. Esa circunspección, según Adam Smith —considerado como el padre de la economía— es que «el tributo que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario».¹⁴⁷

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

[p]ara cumplir el postulado de la «transparencia tributaria», la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general [...] Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos.¹⁴⁸

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

[E]l legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los

146 José Osvaldo Casás, «Los principios constitucionales del sistema tributario», en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucc*, coord. Mauricio Plazas Vega (Bogotá: Nomos, 2011), 3:465.

147 Adam Smith, citado en Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2000), 194.

148 *Ibíd.*, 195.

operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas [...], como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean estas.¹⁴⁹

A propósito de los aspectos que debe cumplir un tributo para tener certeza, Eusebio González García menciona tres:

1. Ordenamiento jurídico estable: [...] las normas [...] no deben ser reformadas constantemente [...] 2. Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes [...] el legislador [...] desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y que a su vez el Ejecutivo los reglamente adecuadamente [...] 3. La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular. En caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas.¹⁵⁰

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

Según esas deficiencias, la ley debe ordenar razonablemente su aplicación: «desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza [aspecto positivo del principio de seguridad jurídica]; [...] el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado [aspecto negativo del principio de seguridad jurídica]».¹⁵¹ Como se puede enten-

149 Ecuador Tribunal Constitucional, «STC 46/1990», citado en Violeta Ruiz Almenáral y Juan Zarzoza Pérez, *Finanzas públicas y Constitución* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2004), 140.

150 Eusebio González García, «El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria», en *Principios tributarios constitucionales*, ed. Eusebio González García (Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 33.

151 *Ibid.*, 28.

der, la regulación del anticipo debe garantizar un trato igual libre de arbitrariedades, de tal forma que sea previsible su aplicación legítima.

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

4.3. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

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

A partir de la construcción doctrinal de este principio, se dice que «refleja la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos». ¹⁵² La afectación del anticipo a este principio deriva, en primer lugar, en que

la capacidad contributiva ordena al legislador la selección de los supuestos de hecho que denoten capacidad económica [...] de forma que habrán de acotarse todos los hechos que por manifestar esta aptitud contributiva, lesionarían al mencionado principio —y al de generalidad— de no incluirse en el catálogo de hechos generadores del tributo se atendería contra el analizado principio en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada, sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia. ¹⁵³

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

152 Miguel Valdés Villarreal, «La justicia en las contribuciones», en *Principios tributarios constitucionales* (Salamanca: Universidad de Salamanca / Tribunal Fiscal de la Federación / Instituto Cultural Domecq, 1989), 28.

153 López Martínez, «La doble imposición interna», 446.

Es decir, se rompe el equilibrio patrimonial entre el contribuyente y la hacienda en una forma no querida por la Constitución». ¹⁵⁴

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

el principio de capacidad contributiva tiene, sin embargo, importantes utilidades. De un lado, al constituir la ratio o la causa de la tributación, este principio aleja al legislador fiscal del arbitrio, obligándolo a que en la selección y articulación de los hechos tributarios, se atenga a aquellos que revelen capacidad contributiva, o sea, convierta en materia gravable de cada impuesto un determinado presupuesto económico que sea manifestación de esa capacidad y esté presente en las diversas hipótesis legales del respectivo impuesto. ¹⁵⁵

En efecto, desde el punto de vista de una imposición general, lo cierto es que la ley debe evitar cualquier situación que dé lugar a la arbitrariedad en la configuración del hecho imponible del anticipo. Además, el hecho imponible distingue ciertas implicancias y debe reunir «circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva. Esas circunstancias son las que trata de “aprehender” el legislador, y luego las convierte en hipótesis condicionantes de la obligación de tributar. Es evidente que no puede ir más allá, y eso es todo lo que se puede exigir al encargado de formular las leyes tributarias». ¹⁵⁶

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

154 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 102.

155 José Casalta Nabais, *El deber fundamental de pagar tributos* (Coimbra: Universidad de Coimbra, 1998), 535.

156 Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 207.

El principio de capacidad contributiva resulta por lo tanto aplicado si la ley tributaria considera, en el supuesto fáctico, la potencialidad económica, la cual expresa la relación con la solidaridad, es decir, el beneficio que trae a la colectividad, que compensa de esta forma el daño que sufre el contribuyente por ver afectado su ingreso. El tributo es instrumento de tutela de los intereses del Estado, los cuales involucran cualquier otra finalidad constitucionalmente garantizada que el tributo está en condiciones de perseguir.¹⁵⁷

Lejeune Valcárcel hace una relación importante entre la capacidad contributiva y la medición de los elementos en el impuesto a la renta: «la contemplación de la capacidad contributiva se realiza a través de la medición del rendimiento neto del sujeto pasivo más sus incrementos de patrimonio y la consideración de sus circunstancias personales y familiares».¹⁵⁸

Indudablemente, el legislador deberá realizar la medición de la capacidad contributiva, lo que —según Héctor Villegas— implica distinguir los niveles de vida de las personas: «cuando la capacidad de pago público se mide tomando como base las rentas, es valor entendido que estas deben ser depuradas, para llegar así a las llamadas rentas [...] El patrimonio o capital, por ser fuente productora de rentas, también sirve para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes».¹⁵⁹

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

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

157 Andrea Amatucci, «El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo», en *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 134.

158 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 102.

159 Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 206.

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

Una ley tributaria es ilegítima si, descansando sobre las interpretaciones de las vicisitudes sociales que pueden revelarse falaces en el hecho, es irrazonable y aun lesiva del principio de igualdad y de capacidad contributiva, por someter a un sujeto a una imposición más elevada en razón de la manifestación de fenómenos diferentes a la mayor capacidad contributiva e imponiendo también la prohibición de la prueba contraria.¹⁶⁰

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

la capacidad contributiva vincula al legislador, una vez seleccionados los diferentes hechos imposables de los tributos, a establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica manifestada cada sujeto en cada caso concreto. De esta forma, esta segunda proyección, el principio de capacidad económica, ha de ponerse indefectiblemente en conexión con los principios de igualdad y progresividad.¹⁶¹

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

A esas dimensiones de afectación, se añade la relacionada con los conflictos de la doble imposición interna ya abordados. De tal manera, todo enjuiciamiento de la idoneidad del anticipo respecto de otros impuestos locales concluye en que se lesiona gravemente al principio de capacidad contributiva.

160 *Ibíd.*, 132.

161 López Martínez, «La doble imposición interna», 448.

López Martínez lo ha expresado claramente:

[C]uando nos encontramos ante los fenómenos encubiertos de doble imposición, bien porque se utilizan hechos imposables no conectados con la realidad que se somete a tributación, bien porque se articulan los elementos de cuantificación de los tributos sin conexión al hecho imponible que se pretende gravado, bien porque se fijan entes subjetivos de imputación de normas diferentes a los que experimentan la capacidad económica que efectivamente se somete a tributación, en definitiva, cuando a la hora de la estructura técnica de los elementos que conforman el hecho imponible de los tributos, se utilizan ficciones que alejan el objeto imponible de su plasmación normativa, creemos que estamos en condiciones de afirmar que se lesiona el principio constitucional analizado.¹⁶²

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

De todo esto se desprende que el cálculo en el anticipo considera otros objetos imposables ilegítimos para complementar el impuesto a la renta, lo cual constituye un sacrificio económico para el contribuyente. Según Casás, «la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha entendido que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta que esta produce, o que tiene aptitud de generar».¹⁶³

En la misma línea, José Casalta Nabais relaciona la capacidad contributiva con la teoría del sacrificio de la siguiente forma: «el concepto del sacrificio siempre servirá de anclaje a la idea de que los impuestos que cada uno debe soportar deben basarse ora en el rendimiento obtenido o utilizado, ora en la riqueza poseída o utilizada, y apuntará, en el caso de que se opte por la teoría del sacrificio proporcional o relativo, a una tributación proporcional».¹⁶⁴

162 *Ibíd.*

163 Casás, «Los principios constitucionales del sistema tributario», 464.

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

La teoría del sacrificio implica que se imponga justamente la proporción adecuada para cada contribuyente. Para atenuar este sacrificio existen límites como el de no confiscatoriedad en la imposición; al respecto, de acuerdo con Héctor Villegas, «la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad».¹⁶⁵ En todo caso, según Benvenuto Griziotti, los signos exteriores de capacidad contributiva a ser considerados son los siguientes: «en relación con la riqueza se observan en los momentos de la adquisición, de la posesión, del gasto, de la producción y de la transferencia de la riqueza».¹⁶⁶

La disposición constitucional en nuestro ordenamiento ha establecido que «se prohíbe toda forma de confiscación».¹⁶⁷ Sin embargo, el constituyente no ha señalado cuándo un tributo tiene naturaleza confiscatoria. Notoriamente, la autora Alma Beatriz Quiñones menciona que «[e]l vicio de la *confiscación* fiscal ocurre cuando el tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monte de la operación y el impuesto pagado».¹⁶⁸

Puede presentarse que el coste de la determinación del anticipo lesione varios principios que son parte de la justicia tributaria. Con atención a ese tipo de situación, se han desarrollado límites materiales: «A pesar de su diverso origen, el principio de no confiscatoriedad puede encuadrarse como un criterio limitador de la acción del Estado y su expresión constitucional puede servir para restringir la voracidad recaudadora de los sistemas tributarios actuales».¹⁶⁹

165 Héctor Villegas, «La no confiscatoriedad de los tributos», en *Principios constitucionales tributarios*, comp. Eusebio González García (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993), 233.

166 Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, 161.

167 Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 323.

168 Alma Beatriz Quiñones L., «Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de constitucionalidad», en *Justicia, libertad y derechos humanos: Ensayos en homenaje a Rodolfo E. Piza Escalante* (San José: Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2003), t. 2, 813.

169 Jesús Ruiz-Huerta, «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español», en *Principios constitucionales tributarios*, comp. Eusebio González García (Cualiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993), 245.

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

la confiscación por la vía tributaria se asimila a la institucionalmente considerada en cuanto a sus efectos patrimoniales, es decir, cuando el sistema tributario al ser aplicado a una persona [sea a través de un gravamen o de varios] produce en su patrimonio o en su renta una ablación tal que los disminuye, que los deja en forma similar a la que ocurriría si se le hubiera aplicado el instituto de la confiscación.¹⁷⁰

En esa línea, se puede decir que las dificultades del mecanismo actual del anticipo hace necesario pensar en medidas que precautelen el derecho de propiedad. El alcance confiscatorio del sistema con relación al anticipo supone que la técnica empleada para calcularlo priva al sujeto pasivo de parte de su patrimonio. Esto se da cuando sistemas tributarios mal diseñados permiten que figuras impositivas menoscaben la liquidez y capacidad económica del sujeto pasivo para anticipar el pago de un impuesto, sacrificando para ello su patrimonio o adquiriendo deudas para cancelarlo.

Sin lugar a dudas, los sistemas tributarios con una estructura incongruente generan inseguridad jurídica a los contribuyentes y dejan sin resolver temas como los riesgos empresariales, el ahorro y la afectación sustancial del capital o renta.

En ese orden de ideas, la justificación de la aplicación del principio de no confiscatoriedad, según Jesús Ruiz, es para atender «la justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los impuestos extrafiscales, la acumulación de impuestos, los gravámenes abusivos y los tributos que afectan la propiedad».¹⁷¹ Con relación a ese orden que debe mantener la ley para justificar las exigencias tributarias, dentro de este contexto se encuentra una de las proyecciones prácticas del anticipo y su mecanismo de devolución.

170 Gustavo Naveira de Casanova, «El principio de no confiscatoriedad tributaria», en *El tributo y su aplicación*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), t. 1, 624.

171 Ruiz-Huerta, «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad», 218.

La ley fiscal que regula la devolución establece que para personas naturales no obligadas a llevar registros contables y sociedades dedicadas a los hidrocarburos, en el caso de no existir impuesto a la renta causado o si el impuesto fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, se presentará un reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. Adicionalmente, dispone que para empresas que hayan visto gravemente afectada su actividad económica por caso fortuito o fuerza mayor, se podrá disponer su devolución cada trienio; no obstante, en el caso de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.¹⁷²

Ciertamente, «el derecho a la devolución nace en el preciso instante en que se realiza el ingreso indebido»;¹⁷³ no obstante, nuestra normativa establece la presentación de un reclamo con el fin de declarar la existencia de ese derecho. Ahora bien, subrayando el asunto controversial acerca de lo indebidamente pagado o en exceso, se encuentra que las personas obligadas a llevar registros contables y sociedades en general, cuando no alcanzaren a demostrar la afectación a su actividad se les privarán del derecho a la devolución.

Así, el pago anticipado representa, a merced de verificaciones realizadas por la administración tributaria, un pago definitivo, con lo que se constituye en un impuesto mínimo, privado del derecho del crédito tributario; este evento significa para el régimen un retroceso en la estimación legal de la figura.

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

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

- e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese Impuesto a la Renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones,

172 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 41.

173 Juan Calvo Vérguez, *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos* (Madrid: Postal Derecho, 2009), 250.

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

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.¹⁷⁴

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

La distinción que hace la ley en el tratamiento de la devolución para sociedades y personas obligadas a llevar contabilidad surge con rasgos que configuran un impuesto mínimo. Adviértase de que esa opción limitada del contribuyente de acceder a la devolución de lo indebidamente o excesivamente pagado sobre el total de las retenciones o por las retenciones efectuadas en una parte determinada, ocasiona que se pague un impuesto mínimo al omitir la ley y la garantía en la devolución de aquello que sobrepase el impuesto causado.

El hecho de que el sujeto pasivo deba desprenderse de su dinero en períodos establecidos para el pago de la cuota determinada supone, por una parte, un aspecto positivo, que va devengando su deuda tributaria y, por otra parte, un aspecto negativo, si la técnica aplicativa del tributo conduce a un exceso en el cobro del anticipo no justificado en su capacidad contributiva, ya que dejará al contribuyente en un incólume

174 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 41.

sacrificio económico. Aportando a nuestro razonamiento, Lejeune Valcárcel dice que

la sola devolución del eventual exceso no deja indemne del sacrificio económico soportado por quien ha tenido que realizar un ingreso anticipado que luego resulta ser excesivo. Tal sacrificio únicamente puede ser, en su opinión, compensado si además de devolverse el exceso de ingreso se abonan los intereses [...] amortiguando así los efectos económicos del empobrecimiento del contribuyente, no justificado desde el punto de vista del principio de la capacidad contributiva.¹⁷⁵

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

4.4. PRINCIPIO DE IGUALDAD

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

[e]stos elementos referidos al principio de la igualdad significan que los aspectos fundamentales para la definición los contribuyentes y la cuantificación del tributo deberán de aplicarse en forma idéntica para los iguales y en forma desigual para los desiguales. La doctrina tributaria ha recogido lo anterior en el concepto de la progresividad que es el particularismo del derecho tributario en su concepción de igualdad.¹⁷⁶

En efecto, en el margen regulatorio del anticipo la igualdad se está transgrediendo; por eso, la estructura proporcional de la tarifa para el

175 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 110.

176 Javier Moreno Padilla, «El principio de igualdad en el derecho tributario», en *Principios tributarios constitucionales* (Salamanca: Tribunal Fiscal de la Federación / Universidad de Salamanca / Instituto Cultural Domecq, 1989), 299.

cálculo lesiona la situación de un sujeto respecto de otro, por estar excluyendo de la cuantificación tarifas progresivas como lo ha hecho el impuesto a la renta.

Como se vio en capítulos anteriores, la igualdad entre dos contribuyentes se perturba por el trato totalmente inequitativo y desigual del anticipo: personas naturales y sociedades experimentan un sacrificio igual en condiciones totalmente desiguales, sin considerar los indicadores de sus niveles de vida.

Así, en el impuesto a la renta las personas naturales en general pagan una cuota progresiva y las sociedades, una tarifa fija; sin embargo, al margen de las dificultades entre los contribuyentes del anticipo, es posible afirmar lo siguiente:

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

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

Para precisar de una mejor manera la afectación al principio de igualdad, se tomarán las condiciones que integran la regulación del anticipo a fin de comparar la incidencia de afectación con base en un breve test de razonabilidad, utilizando los medios y fines que justifican su regulación. Para atender el test, principalmente se responderán las interrogantes ¿quiénes?, ¿qué? y ¿qué criterio?, las cuales —según Bobbio— justifican su efectiva realización.

- Por una parte, los sujetos entre los cuales se distribuye el anticipo, presentan condiciones tanto iguales como desiguales. Es así como personas naturales obligadas y no a llevar contabilidad y una sociedad en general, exponen en todos los casos circunstancias desiguales, debido a sus disímiles ingresos brutos anuales, y a la diferencia en su constitución, capital y número de trabajadores. Las condiciones de igualdad se dan entre sociedades en general y las sociedades de hidrocarburos, que pueden mostrar el mismo ingreso bruto anual, capital y activo.
- Por otra parte, las cargas que se distribuyen con relación al principio de igualdad se miden mediante la fórmula correcta: *igual a lo igual, y desigual a lo desigual*. En efecto, lo contrario a este concepto será una circunstancia que afecte el principio de igualdad. Este es el contexto que presenta el anticipo respecto a sus regulados: 1. Una persona con registros contables no es igual a una persona sin registros contables, por tanto reciben un *trato desigual justificado entre desiguales*; esta circunstancia atiende el principio de igualdad; 2. Una persona con registros contables no es igual a una sociedad en general, pero reciben un *trato igual entre desiguales*; esta circunstancia no presenta un trato justificado objetivo y razonable; 3. Una sociedad en general tiene condiciones iguales a una sociedad de hidrocarburos, pero no recibe un trato igual; esto es *trato desigual a lo igual*, circunstancia que no se ajusta a los criterios de igualdad; 4. Por último, está la sociedad de hidrocarburos, que no es igual que una persona sin registros contables, pero que tienen un trato igual; esto es *trato igual a lo desigual*, y aquello no cumple la fórmula de la igualdad.
- Los criterios utilizados para distribuir la medición de la carga del anticipo han requerido de la búsqueda de aquellas razones y medidas que justificaron su culminación en la ley como herramienta adecuada para responder fines específicos. Dentro de este marco ha de considerarse la exposición de motivos de las actas de sesión de la Asamblea Nacional, de la reforma a la ley del ramo.

De las principales exposiciones del debate, se pueden destacar como justificativos del anticipo y su mecanismo de devolución a las siguientes: «mejorar los niveles de equidad, reducir la evasión de impuestos, disminuir el déficit de la balanza de pagos y atenuar externalidades

negativas que afectan a la salud pública [...] coadyuvar con una mayor eficiencia al esquema impositivo en sentido amplio, incentivar la inversión productiva».¹⁷⁷

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

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

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

Esta reflexión corresponde muy bien a lo que se había anotado sobre el anticipo como impuesto mínimo: la sociedad en general, aun cuando no genere renta, tendrá que pagar el anticipo con base en otros indicadores, como activos y patrimonio. Esa falta de generación de renta

177 Ecuador Asamblea Nacional, «Acta 012», *Archivo de la Asamblea Nacional del Ecuador*, 28 de octubre de 2009, <http://archivo.asambleanacional.gob.ec/index.php/actas-2009-2163>.

puede ser producto del desgaste de la actividad económica, pero la ley no garantiza una efectiva devolución de lo indebidamente pagado si no existen retenciones en la renta y si no se comprueba el efectivo deterioro. Esta situación prueba la afectación de la igualdad por instaurar tratamientos desiguales a iguales.

En cuanto a la motivación de la ley de reducir la evasión de impuestos, el control de la evasión puede lograrse efectivizando las herramientas de cada administración tributaria para lograr ese fin, sin instituir más impuestos ni lograr tratos discriminatorios injustificados.

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

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

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

Dadas las condiciones que anteceden, se han verificado las situaciones que transgreden el principio de igualdad; el relativo tratamiento que debe manejar el anticipo tiene que superar estos tratos discriminatorios. No obstante, el anticipo no deja de ser un recargo para los contribuyentes que tienen una capacidad económica baja, también lo es para aquellos que ostentan una capacidad de contribuir adecuada, pero que su capital está en constante inversión, es decir, en riesgo.

Además, como ya se ha sostenido, no es posible que para personas o empresas con un alto nivel de colaboración tributaria con el Estado el anticipo sea una forma de adecuar el pago del impuesto con más facilidad y planificación, mientras que para pequeños contribuyentes sea una desventaja por los riesgos o circulación que deben hacer de sus capitales para adquirir determinadas rentas.

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

«La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias», pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario deben establecerse diversas categorías impositivas.¹⁷⁸

En ese contexto se trata entonces de que, dentro de las categorías erróneamente establecidas en el anticipo, se debe atenuar la afectación considerando más categorías que se ajusten a los parámetros del principio de igualdad y diferenciando la idoneidad del sujeto para ser gravado de forma diferente. Así enseña Manny Gerloff: «La igualdad ante la carga tributaria significa justicia tributaria, bajo el aspecto extra jurídico y moral».¹⁷⁹ Se concluye este análisis sosteniendo que las consecuencias deben ser iguales ante una misma situación.

4.5. PRINCIPIO DE UNIDAD Y COHERENCIA DEL RÉGIMEN

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

178 Quiñones, «Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de constitucionalidad», 805-6.

179 Manny Gerloff citado en Víctor Uckmar, «El principio de igualdad tributaria», en *El tributo y su aplicación*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 208.

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

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

[l]a intervención en un bien jurídico y la limitación de la libertad no pueden ir más allá de lo que sea necesario para la protección de otro bien o de un interés de mayor peso: que entre los varios medios posibles hay que elegir el *más moderado*; que el medio empleado y los inconvenientes unidos a ello para el interesado no pueden ser excesivos en relación con los fines justificados a que se aspira.¹⁸⁰

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

180 Karl Larenz citado en Gabriel Casado Ollero, «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en *Principios tributarios constitucionales*, comp. Eusebio González García (Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 101.

5. LÍMITES AL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA LEGÍTIMA EXIGIBILIDAD DEL PAGO DEL ANTICIPO

El deber de pagar impuestos viene relacionado con la existencia del Estado, y los tributos constituyen medios para su sostenimiento. Es evidente, según el discurso de S.S. Pío XII, que

[e]l impuesto no será considerado, entonces, como una carga siempre excesiva y más o menos arbitraria, sino que representará en un Estado mejor organizado y más apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos.¹⁸¹

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

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

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

[E]ste préstamo no es un hecho voluntario, fuente de la obligación de devolver [conforme a la distorsionada figura del contrato real], sino que es, en sí mismo considerado un acto debido, el cumplimiento de un deber jurídico establecido en la ley; y que la obligación de devolver no se erige

181 Pío XII, *L'Osservatore Romano*, citado en José Osvaldo Casás, «El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado», en *El tributo y su aplicación*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 234.

en efecto necesario y principal [...] de la relación mutua, sino que más bien eventual consecuencia de que no se produzca la prevista intervención, es decir, de que decaiga la presunción por efecto de la prueba en contrario, que no suceda lo presumido [...].¹⁸²

Tómese en este punto el sentido de lo enseñado por Lejeune Valcárcel respecto del doble significado como garantía del anticipo: «Según el objetivo básico de la institución tributaria proporcionar al tesoro público los medios económicos necesarios para la cobertura del gasto público, es lógico suponer que la finalidad de una gran parte de las normas que la regulan no será otra que el asegurar la efectividad del tributo».¹⁸³

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

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

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

Es nuestro deber aportar al Estado para lograr también otros fines basados en la solidaridad y el bien común; en esa línea, José Osvaldo Casás sostiene que

cabe inferir la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales [en el caso el de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos], todo ello en vista a las justas exigencias del bien común.¹⁸⁴

182 Sancho Rebullida, «Estudio preliminar», XXVI.

183 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 138.

184 Casás, «El deber de contribuir », 238.

La exigencia de tributos lleva a pensar que deben existir ciertas justificaciones que respondan a la seguridad jurídica, con el fin de que sea el mejor en razón de la necesidad del Estado de solventar gastos públicos y prestar eficientes servicios públicos.

En ese mismo orden va el pensamiento de José Casalta Nabais cuando menciona que

[e]fectivamente, esgrimido contra los privilegios propios del Estado pre liberal, el principio de igualdad fiscal ha llevado siempre ínsita, especialmente, la idea de generalidad o universalidad, en los términos de la cual todos los ciudadanos se encuentran constreñidos al cumplimiento del deber de pagar impuestos, y de uniformidad, para exigir que tal deber sea valorado a través de un mismo criterio —el de la capacidad contributiva—. ¹⁸⁵

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

6. VÍAS DE SOLUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA ANALIZADA

Hemos dejado para el final de este capítulo algunas de nuestras aportaciones con el objetivo de ampliar el tema abordado. De los planteamientos hechos encontramos un punto intermedio en la problemática analizada, en la cual el anticipo pueda coexistir con el impuesto a la renta, siempre que se realice una reforma sustancial en su base de cálculo y se distinga de una mejor manera a las personas obligadas a su pago. Para dar continuidad a este apartado se exponen algunas sugerencias recapitulando todo lo explicado anteriormente.

Como ya se anotó, el anticipo merece una reforma en la que se tome como vía la compatibilidad que debe llevar con el impuesto a la renta, para ello, el anticipo debe limitar su objeto imponible únicamente a la renta. El legislador deberá describir categóricamente cuáles son los rendimientos que afecta la base de cálculo del anticipo. Paralelamente a este cambio se debería manejar un procedimiento distinto de cuantificación, pues lo mejor es que opere con una imposición por tramos

185 Casalta Nabais, *El deber fundamental de pagar tributos*, 533.

según los ingresos gravables con variedad en la tarifa del anticipo, de tal forma que se adecue al manejo progresivo que tiene el impuesto.

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

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

Es así que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas describe los rendimientos y circunstancias obligacionales por las cuales las personas físicas pueden ser afectos de un pago a cuenta, según ha defendido la teoría de la progresividad.¹⁸⁶ Evidentemente, la norma reglamentaria en España establece la base del cálculo de las cuotas en las cuales se aplican diferentes tipos por escala en los ingresos, además se establecen reglas para estimar el tipo de retención y las deducciones. Finalmente, se establecen normas especiales a considerar en razón de las circunstancias personal y de vida. Esta regulación es una excelente directriz para lograr un trato justo para personas naturales.

En ese mismo contexto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con los pagos fraccionados a cuenta de los ingresos y el impuesto sobre sociedades, describe oportunamente la cifra de negocios

186 España, *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero*, Boletín Oficial del Estado 78, 31 de marzo de 2007, arts. 74ss., BOE-A-2007-6820.

y estándares de cálculo de los tipos de rendimiento, dividendos.¹⁸⁷ El pago a cuenta de una sociedad está calculado en razón del número de operaciones, estableciendo un porcentaje aplicable a la tabla de cálculo y especificando los tipos impositivos. Este régimen cuantitativo se complementa con normas especiales para nuevas empresas con características incentivadoras a la inversión. Resulta que el manejo diversificado de los pagos a cuenta en España se instituye como un sistema justo del cobro anticipado del impuesto; un paradigma importante para nuestro régimen es adaptar el anticipo según las consideraciones ya mencionadas.

Además, como ya se mencionó en capítulos anteriores, el régimen tributario en Uruguay establece un sistema de pagos a cuenta similar al español. La Ley del Impuesto a la Renta de Actividades Económicas señala que «[a] los efectos de determinar el monto de los pagos a cuenta se deberá obtener la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio».¹⁸⁸

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

Asimismo, en el grupo de sociedades en general se deberá hacer una clara diferenciación del tipo de rendimiento para categorizarlas y fijar la base del anticipo. Esta vía corresponde muy bien a lo visto en capítulos anteriores sobre atender mejor tarifas progresivas, otorgar

187 España, *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Boletín Oficial del Estado 61, 11 de marzo de 2004, arts. 40, 45 y ss., BOE-A-2004-4456.

188 Uruguay, *Decreto N°150/007: Reglamentación del IRAE. Reforma tributaria Ley N.°18.083*, Diario Oficial 27 230, 4 de mayo de 2007, art. 165.

un tratamiento igual a iguales y uno distinto a aquellos que estén en circunstancias disímiles.

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

Otra vía de solución es la modificación en la carta constitucional de salvaguardar la unidad y coherencia en el régimen; para ello, se deberá desde disposición constitucional imponer la prohibición de fenómenos como la doble imposición interna. Es la más difícil de implementar, pero necesaria y advertida a largo plazo. Sin duda, es indispensable que casos excepcionales como el anticipo se vayan eliminando por tratarse de un impuesto encubierto; junto con los demás tributos locales se convierte en un sistema muy gravoso para el contribuyente.

En atención a ese argumento, el mandato de la Constitución guatemalteca tiene una tendencia para legitimar su regulación fiscal en aras de eliminar las situaciones de doble imposición. Ha desarrollado su concepto desde la ley suprema en este país:

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.¹⁸⁹

La organización jurídica en el Estado de Guatemala considera como una idea fundamental y factor cambiante establecer el principio de la prohibición de la doble imposición interna; en este país, este principio se constituye como un límite para el Poder Legislativo. La observancia a la prohibición del establecimiento de doble o múltiple tributación interna constituye un parámetro a ser respetado por el Congreso de la República, por lo que decretó impuestos ordinarios y extraordinarios,

189 Guatemala, *Constitución Política de la República de Guatemala*, 31 de mayo de 1985, art. 243, https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Guatemala.pdf. Reformada por Acuerdo legislativo 18-93, 17 de noviembre de 1993.

arbitrios y contribuciones especiales, así como determinó las bases de su recaudación.¹⁹⁰

Cabe agregar que para evitar cualquier hecho referente a doble imposición interna, se debe establecer el principio de coordinación en el régimen tributario, que además tendrá que hacerse un reordenamiento claro del reparto del poder impositivo de todas las instituciones territoriales. En atención a la equidad y descentralización la carga fiscal podrá sostenerse en aras de atender autonomía y suficiencia de los fondos para restablecer un orden adecuado que no afecte a los ciudadanos. Un ejemplo relacionado con esta recomendación se lo encuentra en la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania, donde se describe detalladamente desde esta norma constitucional cuál es el reparto y los alcances de la participación de entes locales como nacionales de cada tipo de tributo.¹⁹¹ La redacción de este artículo en la Constitución alemana distingue al originario poder tributario del Estado de las demás potestades, de las administraciones territoriales; no es la intención desconocer sino orientar de manera detallada ese reparto desde la norma constitucional.

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

[B]ien a la hora de la delimitación de los hechos generadores de los tributos, por la posible ubicación de diversos hechos imposables sobre una misma capacidad económica o por la fijación de los mismos sobre hechos que no denoten la capacidad económica expresada en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, respondiendo en realidad a otras dimensiones ya gravadas. Bien desde la articulación del resto de los elementos estructurales del tributo [base, tipo, cuota] en función de la real capacidad económica que se pretende gravar. Bien desde el enjuiciamiento

190 Amada Victoria Guzmán Godínez, «Trascendencia de los principios que regulan el derecho tributario», *Revista Jurídica* 15, n.º 16 (2012): 14.

191 Alemania, *Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*, Boletín Oficial Federal III 100-1, 23 de mayo de 1949; última revisión 28 de agosto de 2006.

de la idoneidad de los sujetos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en relación a su particular capacidad económica, desvelando posibles supuestos encubiertos de doble imposición.¹⁹²

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

Con el fin de evitar figuras impositivas que tengan fines ocultos y distintos al de su creación y que su aplicación afecte gravemente a los contribuyentes, la Constitución deberá incluir dentro del contexto que ha establecido de la prohibición de todo acto de confiscación, la disposición que garantice un régimen tributario adecuado al criterio de no confiscación, con la finalidad de suprimir los casos que por vía indirecta estén anulando esa garantía constitucional. Para ejemplificar y reforzar esta vía, podemos citar que, conforme los derechos y deberes establecidos en la Constitución de España, el art. 31 garantiza un sistema tributario justo que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Este principio fue recogido por la norma constitucional española porque le permite valorar si la afectación de los bienes del contribuyente, mediante el sistema tributario, es legítima o no; en todo caso, se ha implementado este principio para fijar un límite a partir del cual se pueda entender que se está desnaturalizando el tributo, usándolo como un medio sancionador, así como se fija un límite a la acción redistributiva del Estado. La prohibición constitucional de alcance confiscatorio se configura, no como un límite a la justicia del sistema tributario, sino más bien como un principio que aporta un ingrediente más para conformar el ideal de justicia tributaria.¹⁹³

Por último, se presentan algunas ideas que son innovadoras en la materia y tienen como fin establecer que las normas de aplicación de

192 López Martínez, «La doble imposición interna», 462.

193 Irene Araguás Galcerá, «El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española», *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.º 3 (2010): 13, <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcerapdf>.

la ley fiscal protejan eficazmente la participación de los contribuyentes en términos de igualdad de condiciones frente a las prerrogativas de la administración tributaria central.

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

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

El pago del anticipo resta sin duda liquidez en el capital de un contribuyente, por un determinado tiempo. Así, los pagos que haga deberán tener tal precisión que no induzcan a error en su cálculo.

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

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

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

empobrecimiento del contribuyente, no justificado desde el punto de vista del principio de la capacidad contributiva.¹⁹⁴

Una última consideración respecto a las vías de solución tiene relación con la modalidad del pago anticipado del impuesto. Una forma de salida moderada sería establecer formas de cálculo ajustadas a la real y más aceptada situación del contribuyente. Es pertinente considerar el establecimiento efectivo que ha hecho España en relación con el modo de pago: los cálculos se pueden realizar, por un lado, con base en el último impuesto pagado y, por otro lado, de acuerdo con los resultados reales del ejercicio actual —que consiste en verificar en un cierre de fechas al mes a pagar del ejercicio corriente—. Además, la administración tributaria en España separa el pago en tres fechas: abril, octubre y diciembre, datos que se ajustan en casillas de registro.

Para una adecuada planificación de los contribuyentes se podría optar por el pago del anticipo como se da en España. Lo interesante de esta forma de pago, es que se hace con cortes dentro del año y la persona paga según sus rentas reales. Este procedimiento estaría articulando la justa aplicación del anticipo, en el que se hace al contribuyente participe de su propia planificación económica, profesional o independiente. Por tanto, sería mejor hablar de un mecanismo de pago que elige el contribuyente para mayor comodidad, que una figura netamente recaudatoria.

Para finalizar este epígrafe, es importante señalar que una interesante opción para el anticipo puede ser la modalidad de incentivos que utiliza el régimen municipal, en el cual se aplica el 10 % de descuento a ciudadanos que cancelen sus obligaciones municipales hasta el 15 de enero. Este descuento disminuye gradualmente hasta finales de junio, mes en que se aplica el 1 %.

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

194 Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos*, 110.

CONCLUSIONES

1. El anticipo corresponde a un instrumento técnico contable que hace posible el pago de una obligación principal. Es situado como uno de los mecanismos innovadores cuyo fin es mejorar las técnicas de recaudación impositiva, gestión y garantía en el cobro del tributo. Responde a características complementarias de la retención y actúa como crédito a favor del contribuyente; además la determinación y creación de sus elementos tienen una naturaleza heterodoxa.
2. La estructura del anticipo presenta distintas valoraciones en cada uno de los países analizados. Algunas son las motivaciones para la creación de esta figura tributaria, implementada en países desarrollados y en vías de desarrollo, que ponen de manifiesto la necesidad de incluir figuras como el anticipo en razón de atender la ineficiente implementación del sistema ortodoxo; el fuerte nivel de evasión; los limitados recursos de la administración tributaria central para ejercer control. El anticipo como elemento de presión en la tributación de cualquier país, presenta dificultades en todos los contextos; el prestigio y la contingencia de su adaptación dependerán de la labor adecuada de los agentes jurídicos.
3. La desarticulación entre la base de cálculo del anticipo y la base imponible del impuesto a la renta ha estado marcada por fallas en la estructura de la técnica de cuantificación y sustancialmente en la concreción de la materia imponible. Las tarifas fijas del anticipo no

se ajustan al manejo dinámico de tarifas combinadas. Es necesario lograr la uniforme construcción de los grados en las tarifas que atiendan, sobre todo, a las distintas condiciones entre contribuyentes. La dispersión de la materia imponible en la forma de cálculo del anticipo se ha convertido en el gran inconveniente de la desarticulación; la base imponible debe ser uno de los elementos legitimadores del tributo. Finalmente, el anticipo por considerar patrimonio y activos solo ha desatendido las más elementales teorías y técnicas fiscales para su concreción.

4. El anticipo ha ganado mucho terreno en el principio de suficiencia recaudatoria. El problema básicamente en razón a ello es que el Estado exige un pago anticipado que encubre un impuesto distinto, por cuanto, al tener como objeto imponible a la totalidad del patrimonio y activos se impone un gravamen de distinta naturaleza al de renta. Por ello, se plantea la necesidad de eliminar los vicios de cuantificación que considera la base y dejar de afectar al contribuyente indirectamente con figuras que no están investidas de legitimidad absoluta; el anticipo es una figura impositiva que encubre otro impuesto con lo que se pierde toda perspectiva de encontrar coherencia en el tratamiento de la base de cálculo.
5. La disfuncionalidad entre el anticipo y otros impuestos locales subyace en problemas de doble imposición interna, las condiciones características de los elementos que conforman el anticipo comprometen la garantía de tener un régimen congruente. Para apartar todo tipo de doble imposición interna, se ha planteado la necesidad de mejorar el reparto de potestades impositivas, vinculada a una efectiva claridad en la ley para controlar adecuadamente que los niveles de imposición se regulen articuladamente para evitar cargas fiscales excesivas.
6. La afectación de principios tributarios como el de seguridad, capacidad contributiva e igualdad tiene que ver fundamentalmente con la errada determinación de los elementos técnicos del anticipo. Las reformas tributarias han desencadenado una grave incertidumbre e inseguridad jurídica respecto de la figura. La disciplina que regula el anticipo atenta contra la disposición constitucional de un sistema equitativo y justo. Naturalmente la necesidad del Estado de resolver su financiamiento con sistemas anticipados de cobro, compromete el

derecho de propiedad de los contribuyentes, el alcance confiscatorio de la forma de imposición del anticipo representa una afectación importante en el giro de los negocios y planificación. El recargo de asumir bajo condiciones desalentadoras al ahorro, a la inversión y a la igualdad es un obstáculo que proyectan a la normativa del anticipo como una figura incompleta, que está transgrediendo las más elementales garantías en el régimen.

BIBLIOGRAFÍA

- Acevedo Zapata, Sandra. «Impuesto predial». En *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, coordinado por Julio R. Piza, 127-74. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Albiñana García, César. *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Tecnos, 1992.
- Amatucci, Andrea. «El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo». En *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 119-194. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Araguás Galcerá, Irené. «El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española». *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.º 3 (2010): 9-31. <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcera.pdf>.
- Asorey, Rubén. «Exigibilidad de los anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen». En *Derecho tributario: Doctrinas esenciales; 1936-2010*, dirigido por Susana Camila Navarrine. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Bonilla Maldonado, Daniel. «Introducción. Teoría del derecho y trasplantes jurídicos: La estructura del debate». En *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, editado por Daniel Bonilla Maldonado. Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009.
- Calderón Carrero, José Manuel. «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación». En *Fiscalidad internacional*, dirigido por Fernando Serrado Antón, 323-442. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.
- Calvo Ortega, Rafael. «Cuantificación de la obligación tributaria». En *Curso de derecho financiero y derecho tributario*, ed. Rafael Calvo Ortega. Navarra: Thomas Civitas, 2006.
- . *Curso de derecho tributario*. Vol. 1: *Derecho tributario: Parte general*. Navarra: Aranzadi, 2006.
- . «Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Naturaleza». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta. Navarra: Aranzadi, 1995.
- Calvo Vérguez, Juan. *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos*. Madrid: Postal Derecho, 2009.
- Carbajo Vasco, Domingo. *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio*. Barcelona: Praxis, 1997.

- Casado Ollero, Gabriel. «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario». En *Principios constitucionales tributarios*, compilado por Eusebio González García, 91-244. Cuiacián: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- Casalta Nabais, José. *El deber fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Universidad de Coimbra, 1998.
- Casás, José Osvaldo. «Los principios constitucionales del sistema tributario». En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, coordinado por Mauricio Plazas Vega, vol. 3, 431-500. Bogotá: Nomos, 2011.
- . «El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado». En *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 227-260. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . «La codificación tributaria como instrumento de seguridad jurídica». En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coordinado por Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, 133-200. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Cervera Torrejón, Fernando. «El hecho imponible». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta, 77-194. Pamplona: Aranzadi, 1995.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro. «El principio de la legalidad y el objeto de la tutela». En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, coordinado por Pasquele Pistone y Heleno Taveira Torres, 337-354. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel. «Retenciones y otros pagos a cuenta». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Aranzadi, 1995.
- Corti, Aristides Horacio. «Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA». En *Derecho tributario: Doctrinas esenciales; 1936-2010*, dirigido por Susana Camila Navarrine. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *El régimen tributario ecuatoriano: Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Fernández, Luis Omar. «El Impuesto a la Renta». En *Política y economía tributaria*, dirigido por Vicente O. Díaz, 109-173. Buenos Aires: Astrea, 2004.

- Ferreiro Lapatza, José Juan. «Los elementos constitutivos de la obligación tributaria». En *Tratado de derecho tributario: La relación jurídico-tributaria, el procedimiento de aplicación*, dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá: Temis, 2001.
- Gargarella, Roberto. «Crítica del Estado de derecho». En *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, editado por Daniel Bonilla Maldonado. Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009.
- Garrido Miralles, Pascual. *Análisis de estados contables: Elaboración e interpretación de la información financiera*. Madrid: Larousse / Pirámide, 2012.
- González, Darío. *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL, 2009. <http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/5/35355/sgp70.pdf>.
- González García, Eusebio, «Sujeción pasiva y responsables tributarios». En *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, 1997.
- . «El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria». En *Principios constitucionales tributarios*, compilado por Eusebio González García, 28-45. Culiacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. 6.^a ed. Buenos Aires: Ábaco Rodolfo Depalama, 1959.
- Guiliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 1993.
- Guzmán Godínez, Amanda Victoria. «Trascendencia de los principios que regulan el derecho tributario». *Revista Jurídica* 15, n.º 16 (2012): 1-17.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas: Esbozo de una teoría general*. Buenos Aires: Cangallo, 1978.
- . *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999.
- Lago Montero, José María. «Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias». En *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, 55-122. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- Leicach, Jorge. «El pago». En *Régimen tributario*, dirigido por Mario Volman. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto. *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*. Madrid: Edersa, 1983.
- López Espadafor, Carlos María. «La confluencia entre el impuesto sobre bienes inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio». En *Estudios sobre*

- fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, coordinado por José Sánchez, 465-480. Granada: Comares, 2000.
- López Martínez, Juan. «La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: Un problema de reparto de poder tributario». En *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, coordinado por José Sánchez, 437-464. Granada: Comares, 2000.
- López Medina, Diego. «¿Por qué hablar de una “teoría impura del derecho” para América Latina?». En *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, editado por Daniel Bonilla Maldonado, XX. Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes, 2009.
- Marín Elizalde, Mauricio, y José Manuel Castro Arango. «Los sujetos de la relación jurídico-tributaria». En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, ed. Julio Roberto Piza. Bogotá: Nomos, 2010.
- Martín Queralt, Juan, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, y José Manuel Tejerizo López. *Curso de derecho financiero y tributario*, 16.ª ed. Madrid: Tecnos, 2005.
- Menéndez Moreno, Alejandro. «Naturaleza y objeto del impuesto». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta. Navarra: Aranzadi, 1995.
- . «Ley del Impuesto sobre el Patrimonio». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta, 1449-2164. Navarra: Aranzadi, 1995.
- Montaño, César. *Manual de derecho tributario internacional*. Quito: UASB-E / Corporación Editora Nacional, 2006.
- Montaño, César, y Juan Carlos Mogrovejo. *Derecho tributario municipal ecuatoriano: Fundamentos y práctica*. Quito: UASB-E / Corporación Editora Nacional, 2014.
- Moreno Padilla, Javier. «El principio de igualdad en el derecho tributario». En *Principios tributarios constitucionales*, 241-310. Salamanca: Tribunal Fiscal de la Federación / Universidad de Salamanca / Instituto Cultural Domecq, 1989.
- Naveira de Casanova, Gustavo. «El principio de no confiscatoriedad tributaria». En *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, t. 1, 619-652. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- OCDE (Organización para el Desarrollo y la Corporación Económica). *Modelo de convenio fiscal*. París: Instituto de Estudios Fiscales, 1997.

- Palao Taboada, Carlos. «Elementos patrimoniales afectos». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, coordinado por Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Aranzadi, 1995.
- Pérez de Ayala, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: Adersa, 1978.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González. *Derecho tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1994.
- . «El principio de seguridad jurídica y las inversiones». En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coordinado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Quiñones L., Alma Beatriz. «Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de constitucionalidad». En *Justicia, libertad y derechos humanos: Ensayos en homenaje a Rodolfo E. Piza Escalante*, t. 2, 793-816. San José: Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2003.
- Ruiz Almendral, Violeta, y Juan Zarnoz Pérez. *Finanzas públicas y Constitución*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.
- Ruiz-Huerta, Jesús. «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español». En *Principios constitucionales tributarios*, compilado por Eusebio González García. Cuaicacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993.
- Sancho Rebullida, Francisco de Asís. «Estudio preliminar». En *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, de Ernesto Lejeune Valcárcel. Madrid: Edersa, 1983.
- Schmölder, Günter. *Teoría general del impuesto*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- Simón Acosta, Eugenio. «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario». En *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 551-86. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria». En *Principios constitucionales tributarios*, compilado por Eusebio González García. Cuaicacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993.
- Tarsitano, Alberto. «El principio de capacidad contributiva: Un enfoque dogmático». En *Estudios de derecho constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, coordinado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, 407-26. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

- Trocconi, Juan. «Ref.: Sistema tributario en Uruguay». *Solution Alliance*. Acceso el 12 de marzo de 2020. http://www.solution.com.uy/media/apps/articles/attachments/M%20-%20Impuestos%20en%20Uruguay_1.pdf.
- Troya, José Vicente. «El destino de las contribuciones al gasto público». *Revista Jurídica*, n.º 29 (2009): 245-56. https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/09/26_10_el_destino_de_las_contribuciones.pdf.
- Uckmar, Víctor. «El principio de igualdad tributaria». En *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 195-226. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Valdés Villarreal, Miguel. «La justicia en las contribuciones». En *Principios tributarios constitucionales*, 9-50. Salamanca: Tribunal Fiscal de la Federación / Universidad de Salamanca / Instituto Cultural Domecq, 1989.
- Vargas Restrepo, Carlos Mario. *Contabilidad tributaria*. Bogotá: Ecoe, 2011.
- Villegas, Héctor. «La no confiscatoriedad de los tributos». En *Principios constitucionales tributarios*, compilado por Eusebio González García. Cuahacán: Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993.
- . *Manual de finanzas públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2000.

NORMATIVA

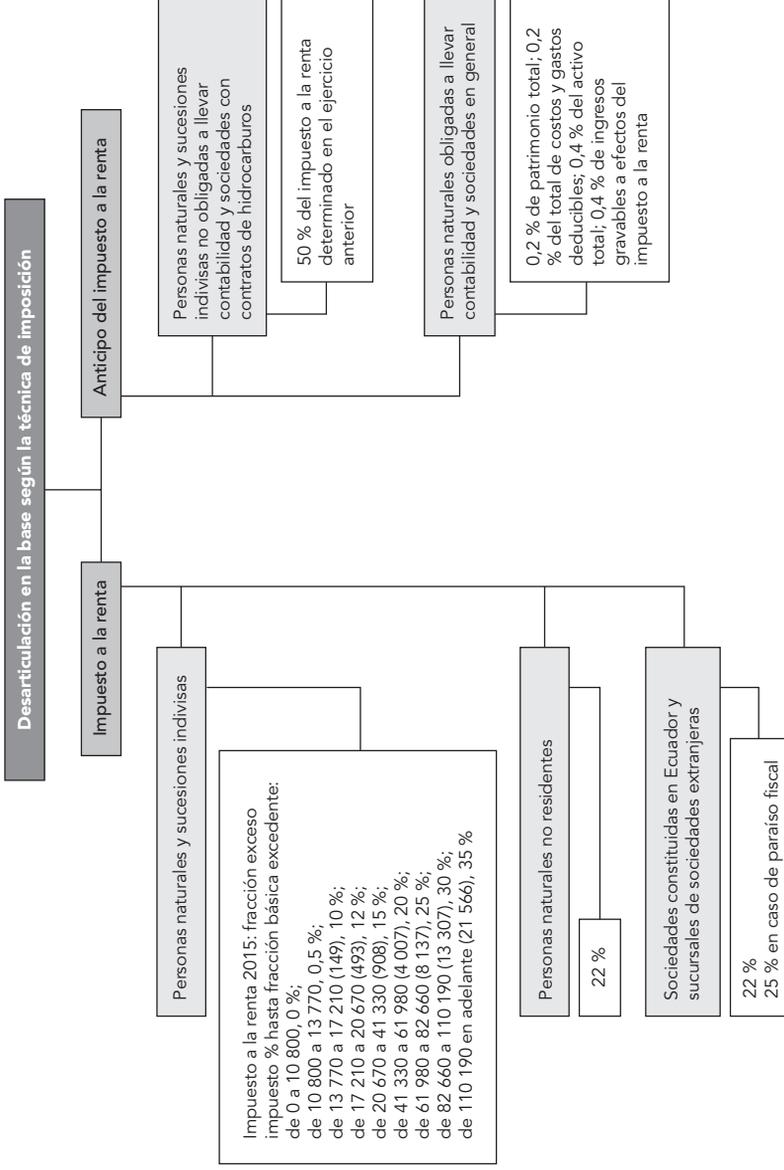
- Alemania. *Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. Boletín Oficial Federal III 100-1, 23 de mayo de 1949. Última revisión 28 de agosto de 2006.
- Ecuador Asamblea Nacional. «Acta 012». *Archivo de la Asamblea Nacional del Ecuador*. 28 de octubre de 2009. <http://archivo.asambleanacional.gob.ec/index.php/actas-2009-2163>.
- Ecuador. *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Desarrollo*. Registro Oficial 303, Suplemento, 10 de octubre de 2010.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- . *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.
- . *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*. Registro Oficial 94, Suplemento, 23 de diciembre de 2009.

- *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007.
- *Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010.
- *Texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)*. Registro Oficial 291, Suplemento, 5 de octubre de 1999.
- España. *Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. Boletín Oficial del Estado 285, 29 de noviembre de 2006, BOE-A-2006-20764.
- *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado 236, 1 de octubre de 1980, BOE-A-1980-21166.
- *Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Boletín Oficial del Estado 187, 4 de agosto de 2004, BOE-A-2004-14467. Disposición derogada.
- *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero*. Boletín Oficial del Estado 78, 31 de marzo de 2007. BOE-A-2007-6820
- *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Boletín Oficial del Estado 61, 11 de marzo de 2004. BOE-A-2004-4456.
- Guatemala. *Constitución Política de la República de Guatemala*, 31 de mayo de 1985, https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Guatemala.pdf. Reformada por Acuerdo Legislativo 18-93, 17 de noviembre de 1993.
- Perú. *Ley N° 27804*. El Peruano 80 77, 2 de agosto de 2002.
- Uruguay. *Ley 16 060 de Sociedades Comerciales*. Decreto 335/990, 4 de septiembre de 1989.
- *Ley 18 083 del Sistema Tributario*. Diario Oficial 27 163, 18 de enero de 2007.
- *Decreto N°150/007: Reglamentación del IRAE. Reforma tributaria Ley N.°18.083*. Diario Oficial 27 230, 4 de mayo de 2007.

JURISPRUDENCIA

- Ecuador Corte Constitucional. «Sentencia 007-13-SIN-CC». *Caso 0034-12-IN*, 25 de abril de 2013.
- Perú Tribunal Constitucional. *Sentencia recaída en el Expediente 033-2004-AVTC*, 13 de noviembre de 2004.

ANEXO 1: DESARTICULACIÓN EN LA BASE SEGÚN LA TÉCNICA DE IMPOSICIÓN



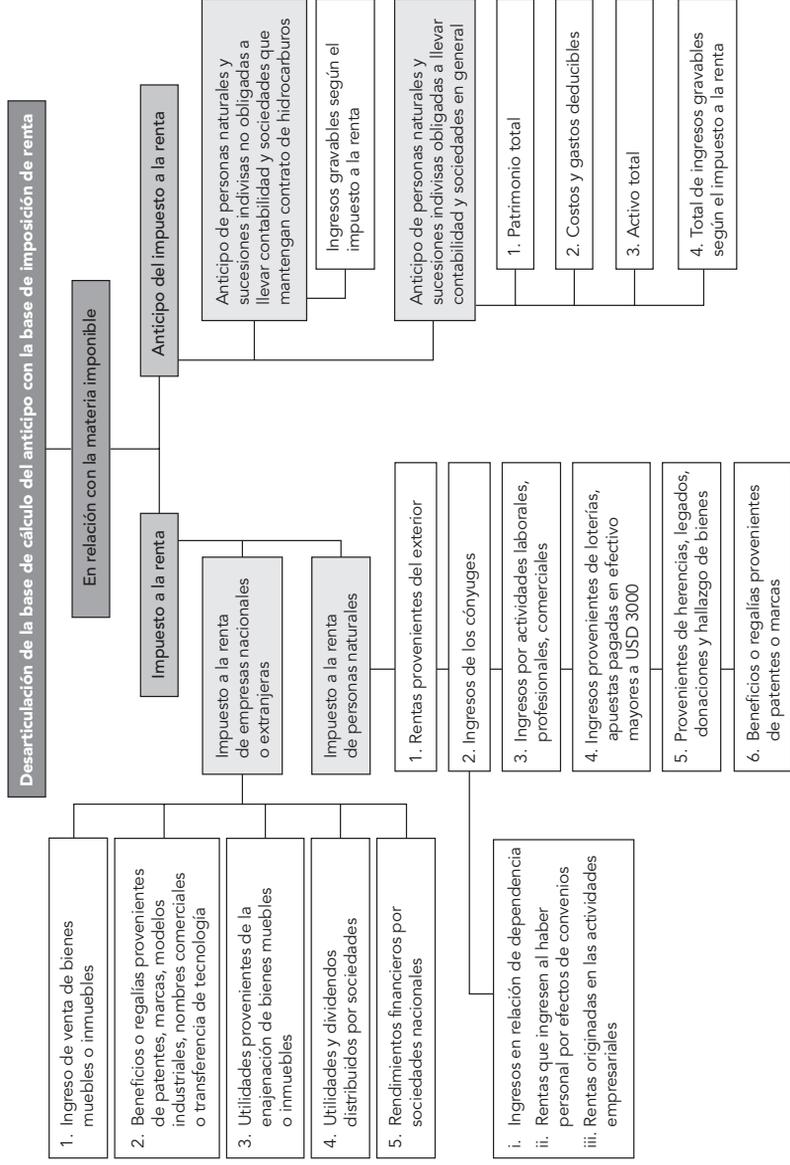
Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Elaboración propia

ANEXO 2: LA DIFERENCIACIÓN EN LAS TARIFAS DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL ANTICIPO

Contribuyente	Impuesto a la renta			Anticipo		
	Tarifa	Objeto	Tipo de tarifa	Tarifa	Objeto	Tipo de tarifa
Personas naturales y sucesiones (no contabilidad)	0 % al 35 %	Ingresos gravables	Progresiva	50 %	Ingresos gravables	Fija
Personas naturales y sucesiones (sí contabilidad)	0 % al 35 %	Ingresos gravables	Progresiva	0.2 %	Patrimonio total	Fija con variación en el objeto imponible
				0.2 %	Total de costos y gastos deducibles	
				0.4 %	Activo total	
				0.4 %	Total de ingresos gravables	
Sociedades con contratos de hidrocarburos	22 %	Ingresos gravables	Fija	50 %	Ingresos gravables	Fija
Sociedades en general	22 %	Ingresos gravables	Fija	0.2 %	Patrimonio total	Fija con variación en el objeto imponible
				0.2 %	Total de costos y gastos deducibles	
				0.4 %	Activo total	
				0.4 %	Total de ingresos gravables	

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Elaboración propia

ANEXO 3: LA DESARTICULACIÓN DE LA BASE CON RELACIÓN A LA MATERIA IMPONIBLE



ANEXO 4: TABLA COMPARATIVA DE LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

Sujeto activo	Anticipo	Impuesto predial	Impuesto sobre los vehículos	Impuesto a la patente municipal	Impuesto al 1.5 por mil de los activos	Impuesto de alcabala	Evaluación doble imposición interna
Estado (S.R.L)	Municipalidad o distrito metropolitano	Municipalidad o distrito metropolitano	Municipalidad o distrito metropolitano	Municipalidades y distritos metropolitano	Municipalidades y distritos metropolitano	Municipio o distrito metropolitano	No existe en ninguno de los casos identidad en el sujeto activo
Sujeto pasivo	Propietarios de predios ubicados dentro y fuera de los límites de las zonas urbanas	Propietarios de predios ubicados dentro y fuera de los límites de las zonas urbanas	Todo propietario de todo vehículo	Personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales	Personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad.	Los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato	Existe en todos los casos identidad de los sujetos pasivos cuando concurren determinadas circunstancias

Período a gravar	Anticipo	Impuesto predial	Impuesto sobre los vehículos	Impuesto a la patente municipal	Impuesto al 1.5 por mil de los activos	Impuesto de alcabala	Evaluación doble imposición interna
El anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente. Corresponsiente al ejercicio económico anterior	El impuesto deberá pagarse en el curso del respectivo año. Los pagos podrán efectuarse desde el 1 de enero de cada año, aun cuando no se hubiere emitido el catastro. En este caso, se realizará el pago con base en el catastro del año anterior. El vencimiento del pago será el 31 de diciembre de cada año	Deberá satisfacer el impuesto anual	Pago anual del impuesto	A cada año calendario anterior; el período financiero correrá del 1 de enero al 31 de diciembre. Este impuesto se pagará hasta 30 días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta	Según cuando se realicen actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles	Según cuando se realicen actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles	Existe en todos los casos concurrencia del período impositivo del anticipo y los impuestos excepto con el de alcabala
Materia gravable	Patrimonio total; total de costos y gastos deducibles; activo total; total de ingresos gravables	Los predios urbanos serán valorados aplicando los elementos de valor del suelo, de las edificaciones y de reposición. El valor de la propiedad urbana. Los elementos que integran la propiedad rural serán la tierra y las edificaciones	La base imponible es el avalúo de los vehículos registrados en el SRI	El concepto, mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual según el patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón	Corresponderá al activo total del año calendario anterior. Sobre los activos totales, podrán deducirse las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes	La base del impuesto será el valor contractual, si fuere inferior al avalúo de la propiedad que conste en el catastro, registrá este último	Existe en todos los casos que la materia gravable del anticipo es incidente también en todos los impuestos

Fuente: Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
 Elaboración propia

ÚLTIMOS TÍTULOS DE LA SERIE MAGÍSTER

249	Felipe Bastidas, <i>La construcción de imposibles en Macedonio Fernández</i>
250	Ángela Castillo, <i>Santa Gema y la construcción de la santidad en la representación mediática</i>
251	Alvaro Vélez Tangarife, <i>Economía política de las drogas en la frontera norte ecuatoriana</i>
252	Andrea Vaca, <i>La figura de delegación en los servicios públicos y en la economía popular y solidaria de Ecuador</i>
253	Tirsa Chindoy, <i>Los kamëntsá y el legado visual de la diócesis de Mocoa-Sibundoy</i>
254	Daniela Solano, <i>Lavado de activos: Ecuador en la mira del GAFI, 2010-2014</i>
255	María Teresa Arteaga, <i>Las cartas de doña Ana Zurita Ochoa: Hacia una subjetividad femenina colonial (Cuenca, siglo XVII)</i>
256	Mirian Amagua, <i>La religión en la narconovela Rosario Tijeras</i>
257	Marcelo Quishpe Bolaños, <i>Educación superior, pueblos indígenas e interculturalidad: La Escuela de Educación y Cultura Andina</i>
258	Mariana Jiménez, <i>Una lectura constitucional del derecho a la resistencia colectiva</i>
259	Juan Aguirre Ribadeneira, <i>La contratación pública ecuatoriana en el acuerdo comercial con la Unión Europea</i>
260	Mónica León, <i>El trabajo sexual como actividad laboral en Ecuador</i>
261	Lenin Carrera Oña, <i>Ocularcentrismo: Cuando el sentir supera al ver</i>
262	Rina Artieda Velástegui, <i>Cantuña: Historia y leyenda, palabra y poder. Versiones de dominación y reivindicación</i>
263	Oscar Banegas, <i>Microfinanzas en Ecuador a la luz de las tendencias globales</i>

El anticipo del impuesto a la renta fue adoptado en Ecuador en 2009 y reformado como voluntario en 2019. Durante los diez años de su aplicación, desencadenó un andamiaje de problemas jurídicos debido a su defectuosa regulación. Desde ahí parte el cuestionamiento de si este instrumento respondió a las bases de su creación —el control de la elusión y la evasión, y la recaudación— o si su naturaleza múltiple constituyó un impuesto encubierto. El objetivo de esta investigación es evidenciar la doble funcionalidad de la base imponible del anticipo y su implicación en el régimen tributario durante el período 2009-2016. Se concluye que hubo desarticulación entre el anticipo y el impuesto a la renta, con fallas en la cuantificación de la materia imponible, lo que resultó en problemas de doble imposición interna con impuestos locales. Ante ello, se emiten algunas recomendaciones sobre el objeto imponible y los vicios de cuantificación.

Stephany Olarte (Tulcán, 1988) es abogada (2012) por la Universidad Central del Ecuador y magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario (2016) por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Posee un Diplomado en Derecho Público Económico (2014) por la Universidad de Chile. En la actualidad es docente a tiempo completo en la carrera de Derecho de la Universidad Técnica Particular de Loja. Ha publicado artículos y es par revisora en revistas indexadas nacionales e internacionales.

