



RESUMEN

En diciembre del año 2007, con el objeto de combatir la evasión y elusión tributaria en el Ecuador, se implementó una nueva modalidad para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta de sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, la cual podría estar causando efectos en la liquidez y resultados de algunas empresas, ya que utiliza como base para su cálculo coeficientes presuntivos de renta. A partir del ejercicio 2010, si el anticipo pagado no llega a compensarse con el impuesto a la renta causado se constituye en un pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a considerarlo como crédito tributario para los ejercicios posteriores a su pago y menos aún a su devolución.

En este sentido, se ha realizado una investigación desde el punto de vista conceptual y constitucional del anticipo del impuesto a la renta así como una revisión de su evolución normativa durante el período 2007 a 2011.

Con el propósito de conocer los efectos del anticipo del impuesto a la renta, se ha seleccionado una muestra representativa de sociedades correspondientes a la Provincia del Azuay, de las cuales se ha efectuado un análisis comparativo entre el anticipo determinado y el impuesto a la renta causado, de acuerdo al tipo de actividad económica realizada, observándose que el valor por concepto de anticipo se ha incrementado especialmente en los años 2010 y 2011 en donde se convierte en impuesto definitivo; lo que nos indica que efectivamente un gran porcentaje de empresas están pagando el impuesto a la renta a través del anticipo, aún en el caso de que hayan generado pérdidas en el ejercicio.

Palabras Claves: Impuesto, Renta, Anticipo, SRI, Contribuyente.



ABSTRACT

In December 2007, in order to fight tax evasion and avoidance in Ecuador, the government implemented a new method for calculating the income tax payment in advance of companies and individuals required to keep accounting records; this may be causing effects on the liquidity and results of some companies because this method uses presumptive income ratios as a basis for its calculation. Since the fiscal year 2010, if the payment in advance is not offset by the income tax incurred, it constitutes a final payment of income tax without the right to consider it as a tax credit or to consider its refund for future fiscal years.

In this regard, a research work on the income tax payment in advance from the conceptual and constitutional point of view was conducted; then its regulatory evolution occurred in the period 2007-2011 was studied, too.

In order to understand the effects of the income tax payment in advance, I selected a representative sample of companies in the province of Azuay, which have been compared in regards to the payment in advance and the income tax incurred according to the type of economic activity performed. It was observed that the payment in advance has increased in 2010 and 2011 especially, where it becomes a final tax; this means that a large percentage of companies are paying their income tax through payments in advance, although in some cases it has caused losses in the fiscal year.

Keywords: Tax, Income, Payment in advance, IRS, Taxpayers.



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, José Luis Vázquez Coello, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Magíster en Administración Tributaria. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.


José Luis Vázquez Coello
CI: 0103326559

UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
SECRETARÍA

Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail cdjbv@ucuenca.edu.ec casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, José Luis Vázquez Coello, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.


José Luis Vázquez Coello
CI: 0103326559

UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
SECRETARIA

Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail cdjbv@ucuenca.edu.ec casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador



ÍNDICE

Índice de Contenidos:

INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO 1	16
1. GENERALIDADES	16
1.1. Antecedentes del Anticipo del Impuesto a la Renta.....	16
1.1.1. Tributo	17
1.1.2. Clasificación de los Tributos	17
1.1.3. Impuesto.....	17
1.1.3.1. Función de los Impuestos	19
1.1.3.2. Clasificación de los Impuestos	21
1.1.4. Obligación Tributaria	24
1.1.5. Renta.....	25
1.1.6. Impuesto a la Renta	28
1.1.6.1. Objeto del Impuesto a la Renta.....	29
1.1.6.2. Hecho Generador.....	31
1.1.6.3. Base Imponible.....	33
1.1.6.4. Sujetos	34
1.2. Impuestos Anticipados.....	35
1.2.1. Concepto	35
1.2.2. Modalidades	38
1.2.3. Impuestos Anticipados en el Ecuador	39
1.2.4. Retenciones en la Fuente.....	39
1.2.5. Anticipo del Impuesto a la Renta	40
1.3. Naturaleza Jurídica del Pago y del Anticipo.....	41
1.4. Naturaleza Jurídica del Anticipo del Impuesto a la Renta.....	44
1.4.1. Declaración y Pago del Impuesto a la Renta.....	45
1.4.2. Obligación de Determinar el Anticipo y su efecto por el incumplimiento.....	45
1.4.3. Cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta	47
1.4.4. Forma de Pago del Anticipo	57



1.4.5. Reducción o Exoneración del Pago del Anticipo	60
1.4.6. Consideraciones Especiales para el Pago del Anticipo del Impuesto a la Renta.....	62
1.4.7. Devolución del Crédito Tributario y del Anticipo	63
CAPITULO 2.....	66
2. EVOLUCION NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	66
2.1. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2007	66
2.2. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2008	69
2.3. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2009	77
2.4. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2010	80
2.5. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2011	87
CAPITULO 3.....	91
3. EFECTOS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA	91
3.1. Análisis del sector	91
3.2. Impuesto a la Renta Causado y Anticipo del Impuesto a la Renta Determinado o Calculado.	93
3.3. Anticipo determinado o calculado cuando el Impuesto a la Renta causado es igual a cero	101
3.4. Impuesto a la Renta causado cero.....	107
3.5. TOP 20 Impuesto a la Renta 2011	109
CAPITULO 4.....	111
4. ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	111
4.1. Principios Constitucionales	111
4.1.1. No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva	115
4.1.2. Igualdad y Generalidad.....	116
4.1.3. Suficiencia Recaudatoria	120
4.1.4. Justicia y Equidad.....	122
4.1.5. Eficiencia	123
CAPITULO 5.....	126
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	126
BIBLIOGRAFIA.....	130



Índice de Tablas:

Tabla No. 1 (Patrimonio).....	50
Tabla No. 2 (Activos).....	52
Tabla No. 3 (Ingresos).....	54
Tabla No. 4 (Costos y Gastos).....	56
Tabla No. 5 (Actividades de Empresas del Azuay).....	92
Tabla No. 6 (Actividades Escogidas de Empresas del Azuay).....	93
Tabla No. 7 (AC mayor a cero en empresas declaradas en cero).....	108



Índice de Gráficos:

Gráfico No. 1 (Diferencia entre el IRC y el AC, Comercio)	94
Gráfico No. 2 (Diferencia entre el IRC y el AC, Transporte).....	95
Gráfico No. 3 (Diferencia entre el IRC y el AC, Inmobiliaria)	95
Gráfico No. 4 (Diferencia entre el IRC y el AC, Manufactura)	96
Gráfico No. 5 (Diferencia entre el IRC y el AC, Construcción)	96
Gráfico No. 6 (Diferencia entre el IRC y el AC, Enseñanza)	97
Gráfico No. 7 (Diferencia entre el IRC y el AC, Int.Financiera)	97
Gráfico No. 8 (Diferencia entre el IRC y el AC, Salud)	98
Gráfico No. 9 (AC cuando el IR=0, Comercio)	102
Gráfico No. 10 (AC cuando el IR=0, Transporte).....	102
Gráfico No. 11 (AC cuando el IR=0, Inmobiliaria)	103
Gráfico No. 12 (AC cuando el IR=0, Manufactura)	103
Gráfico No. 13 (AC cuando el IR=0, Construcción)	104
Gráfico No. 14 (AC cuando el IR=0, Enseñanza)	104
Gráfico No. 15 (AC cuando el IR=0, Intermediación Financiera)	105
Gráfico No. 16 (AC cuando el IR=0, Salud)	105
Gráfico No. 17 (Empresas declaradas en cero)	107
Gráfico No. 18 (Top 20 Impuesto a la Renta 2011)	110



Índice de Anexos:

Anexo No. 1 (Art. 72 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno)	1
Anexo No. 2 (Art. 76 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno)	3
Anexo No. 3 (Art. 78 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno)	8
Anexo No. 4 (Art. 79 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno)	9
Anexo No. 5 (Art. 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno)	15
Anexo No. 6 (Circular NAC-DGECCGC10-00015).....	16
Anexo No. 7 (Circular NAC-DGECCGC11-00007).....	19
Anexo No. 8 (Datos de origen de los gráficos del 1-18).....	20



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

UNIVERSIDAD DE CUENCA

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

***“EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SUS EFECTOS EN EL
SUJETO PASIVO A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA
EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR”***

**Tesis previa a la obtención del Título
de Magíster en Administración
Tributaria**

AUTOR: Econ. José Luis Vázquez Coello

DIRECTOR: Dr. Carlos León Acosta

CUENCA – ECUADOR

2012



UNIVERSIDAD DE CUENCA

AGRADECIMIENTO

*A la Universidad de Cuenca y al Servicio de Rentas Internas, por la
oportunidad y el apoyo ofrecido.*

*Al Doctor Carlos León Acosta por su guía y ayuda incondicional en este
trabajo, a mis profesores por brindarme sus valiosos conocimientos y
experiencias durante el desarrollo de ésta maestría.*



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA

*A mi esposa y a mi hija por todo su apoyo, esfuerzo, sacrificio y
comprensión entregada durante este tiempo.*

*Una dedicación especial a quien en vida fue mi compañero y amigo Diego
Reyes Cueva, quien fue parte del grupo de estudiantes que conformamos
esta Maestría.*



INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de combatir la evasión y la elusión fiscal en el Ecuador, así como garantizar la equidad, igualdad y justicia en la redistribución de la riqueza, priorizando los impuestos directos y progresivos, a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial, Tercer Suplemento No. 242; con fecha 29 de Diciembre de 2007 se estableció una nueva fórmula para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta de sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, la misma que para su cálculo se basa en el patrimonio total, el total de costos y gastos deducibles, el activo total y el total de ingresos gravables; los cuales no necesariamente son reveladores de una utilidad o renta, hecho que si ocurría antes de la reforma introducida en el año 2007, y que se lo realizaba en base al 50% del impuesto causado menos el valor de las retenciones que le han sido efectuadas al contribuyente en el ejercicio económico anterior al de la declaración. Dicha fórmula generaba ciertas deficiencias que beneficiaban a los evasores de impuestos, ya que no pagarían valor alguno por concepto de anticipo, debido a que su Impuesto a la Renta causado fue declarado en cero, y por lo tanto, el Estado le seguiría entregando bienes públicos sin que éstos realicen ninguna contribución a cambio; de ahí la importancia de un impuesto mínimo que tome en cuenta los rubros del Balance General y los Resultados obtenidos en el ejercicio económico anterior, el cual se transforma en un pago irrevocable.

De ésta manera el anticipo se constituye en un sistema de imposición a la renta de modo presuntivo, debido a que toda sociedad, persona natural y sucesión indivisa obligada a llevar contabilidad que posea activos productivos, patrimonio y un estado de resultados en movimiento, debe



liquidar el impuesto porque presuntivamente dichos estados financieros reflejan que ha obtenido utilidad tributaria.

El anticipo del Impuesto a la Renta ha sido objeto de algunas reformas hasta la actualidad, lo cual ha generado dudas en los contribuyentes respecto de su aplicabilidad, en especial con la última reforma introducida en el Suplemento del Registro Oficial 94 del 23 de diciembre de 2009, en la que para su cálculo ya no se deducen la retenciones que se hayan efectuado en el ejercicio económico anterior al de la declaración, además que en caso de que no llegue a compensarse con el impuesto renta causado se constituyen en un pago definitivo.

Técnicamente el anticipo, constituye un medio por el cual se permite al Estado obtener un importe anticipado del impuesto que se llegará a generar al final de un ejercicio fiscal, y que, dentro del sistema tributario ecuatoriano, se lo calculaba para el caso del Impuesto a la Renta, en virtud de los resultados obtenidos en el ejercicio anterior.

El problema radica en que algunos contribuyentes, en la realidad no tendrían las rentas ni la capacidad económica para satisfacer estas obligaciones tributarias, debido a que su realidad económica es distinta, en el evento que pague un anticipo del Impuesto a la Renta significativo, que supere el valor del impuesto causado durante el ejercicio y no tenga derecho a reclamar el excedente; situación que en algunos casos, podría comprometer su patrimonio.

Por lo tanto, si el contribuyente no cuenta con la capacidad económica suficiente para atender las obligaciones que le han sido impuestas, se podría estar afectando a principios elementales en materia tributaria,



UNIVERSIDAD DE CUENCA

como son el de capacidad contributiva, equidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros.

Considerando la importancia que representa el tema del anticipo de Impuesto a la Renta para sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, el tema elegido para esta investigación tiene como finalidad analizar su evolución normativa en el período 2007 – 2010 y los efectos en las sociedades correspondientes a la Provincia del Azuay, de acuerdo a su actividad económica, así como un estudio desde el punto de vista conceptual y constitucional.



CAPÍTULO 1

1. GENERALIDADES

1.1. Antecedentes del Anticipo del Impuesto a la Renta

1.1.1. Tributo

Los tributos son las prestaciones obligatorias, que se satisfacen generalmente en dinero y que el Estado exige por su poder de imperio y en virtud de una ley, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, encaminados a dotarle de recursos al Estado para prestar servicios públicos que satisfagan las necesidades colectivas.

“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”¹.

- Prestaciones en dinero: Característico de una economía monetaria que las prestaciones sean por lo general en dinero, aunque no necesariamente siempre suceda así.
- Exigidas en el ejercicio del poder de imperio: El elemento esencial del tributo es la coacción, es decir, la facultad de compeler o imponer el pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio.

¹ Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, editorial Depalma, Séptima edición, 1999, pág. 67.



- En virtud de una Ley: No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo que significa un límite a dicha imposición.
- Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: Los tributos tienen como razón fundamental la de ser recursos públicos, por tanto, su finalidad es primordialmente fiscal, es decir, que su cobro le permitirá al Estado obtener ingresos para cubrir los gastos que demanda la sociedad.²

1.1.2. Clasificación de los Tributos

Se reconoce a nivel doctrinario tres tipos de tributos:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones Especiales de Mejoras

Esta clasificación, que no es la única existente, es la que ha seguido la normativa latinoamericana, con influencia marcada de España e Italia.

1.1.3. Impuesto

Los impuestos son una parte esencial de los ingresos públicos; sin embargo, antes de dar una definición hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto.

² Ibídem, pág. 67-68.



- Ingreso Público: Son todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas en efectivo, en especie o servicios.
- Contribución: Es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares. Por ejemplo: pagos por servicios públicos, donaciones, multas, etc.
- Impuesto: Forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.

Por lo tanto, podemos definir a los impuestos como aquella prestación obligatoria, en dinero o especie, exigida por un Estado en ejercicio de su potestad de imperio, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación respecto del contribuyente, y que debe satisfacerse por el beneficio de vivir en una sociedad civilizada.

En éste sentido Héctor Villegas define al impuesto como: *“el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”*.³

El autor Dino Jarach, define al impuesto como: *“al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos,*

³ Ibídem, pág.72.



tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas".⁴

La Dra. Catalina García, define al impuesto como: *"toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de una ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación"*.⁵

De las definiciones citadas se puede observar que existen ciertos elementos en común, entre los más importantes, que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y que se destinan sin ninguna especificación a cubrir las necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

1.1.3.1. Función de los Impuestos

Los tributos de manera general y los impuestos de modo específico, son uno de los instrumentos de mayor importancia con los que cuenta un Estado para alcanzar diversos objetivos, entre los cuales se mencionan a continuación:

- Lograr redistribuir la riqueza a favor de los sectores sociales más necesitados de la ciudadanía. Una herramienta importante para cumplir con éste objetivo es la aplicación de impuestos directos a tasas progresivas, como por ejemplo, el Impuesto a la Renta.

⁴ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, Tercera Edición, 1996, pág.253.

⁵ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, pág.67.



- Alcanzar una eficiencia económica, corrigiendo algunas fallas del mercado, como lo son las externalidades.
- Los impuestos juegan un papel importante en el desarrollo social y económico de un país, permiten alcanzar los fines trazados en la política económica, encaminados a darle recursos que permitan brindar servicios públicos que satisfagan las necesidades colectivas.

Ante lo expuesto, se evidencia que los fines de los impuestos no son solamente fiscales sino también extra fiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el sector público demanda para financiar el gasto público, es decir, tiene fines recaudatorios, mientras que, los fines extra fiscales se refieren a funciones adicionales que resultan complementarios de los fiscales y que son utilizados para impulsar políticas de carácter económico, social, cultural, medio ambiental, etc.

Al respecto el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece: *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.* (El subrayado me corresponde).

La mencionada disposición constitucional expresa claramente los fines extra fiscales de los tributos en el Ecuador, los cuales guardan



relación directa con el régimen del Buen Vivir, proclamado en la Constitución como sistema fundamental para alcanzar el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo.

1.1.3.2. Clasificación de los Impuestos

Los impuestos han sido objeto de varias clasificaciones según la doctrina y la normativa tributaria, atendiendo a criterios como la divisibilidad o no de los servicios financiados, su repercusión en la cantidad pagada sobre una tercera persona, la realidad económica sujeta a imposición, la forma en que se liquidan o pagan, entre otros. En este sentido, mencionaré los más importantes:

Impuestos directos e indirectos

Los impuestos directos son aquellos en los que el contribuyente recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona. Son generalmente impuestos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto. Un ejemplo claro de esta clase de impuesto es el Impuesto a la Renta.

“Nos encontraremos ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente



por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen.”⁶

Los impuestos indirectos son aquellos en los cuales el contribuyente puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona, por lo general recaen sobre los gastos incurridos en producción y consumo. En este tipo de impuestos todos tienen el mismo tratamiento cualquiera que sea su situación económica particular. Por ejemplo el 12% (porcentaje fijo) correspondiente al Impuesto al Valor Agregado se debe pagar cuando se configura el hecho generador.

En los impuestos indirectos el contribuyente soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación, por lo tanto, su característica principal es que son trasladables hasta el consumidor final.

“Por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.”⁷

⁶ Queralt, Juan Martín. Lozano Serrano, Carmelo. Poveda Blanco, Franciso. *Derecho Tributario*, Navarra, editorial Aranzadi S.A., 2004, pág.33.

⁷ *Ibíd*em, pág.33.



Impuestos personales y reales

Los impuestos personales son aquellos que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva o económica, por ejemplo, el Impuesto a la Renta.

Por el contrario, impuestos reales son aquellos que gravan un objeto o hecho, prescindiendo de la situación de su titular. Por ejemplo, el Impuesto a los Consumos Especiales, el Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, Dino Jarach, manifiesta que, *“impuestos personales son aquellos que buscan determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las circunstancias económicas personales del contribuyente, tales como: conjunto de riqueza o de réditos de la persona; deducción para un mínimo de existencia y cargas de familia, con la consecuencia de la adopción de la progresión del impuesto. Por el contrario, se clasifican como reales los impuestos que eligen como hechos imponibles manifestaciones objetivas de la riqueza, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente.”*⁸

Impuestos proporcionales y progresivos

Los impuestos proporcionales son aquellos en los que la tarifa del tributo es constante y uniforme de la base impositiva, independientemente de si el contribuyente aumente o disminuya sus ingresos personales, por ejemplo, el 12% del Impuesto al Valor Agregado.

⁸ Jarach, Dino. Op.Cit., pág. 263.



Por otra parte, los impuestos progresivos son aquellos en los que el porcentaje del tributo varía según aumente o disminuya la capacidad contributiva del obligado tributario, por ejemplo, el Impuesto a la Renta de las personas naturales.

Héctor Villegas establece una diferencia muy clara entre estos dos tipos de impuestos, cuando señala: *“Un impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Es progresivo cuando aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada. En la forma corriente de aplicación actual, impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única (adoptan generalmente esta modalidad los impuestos al consumo), e impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta a medida que crece el monto gravado (así suele ocurrir con los impuestos a la renta).”*⁹

1.1.4. Obligación Tributaria

El artículo 15 del Código Tributario define a la obligación tributaria como *“el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”*.

Del concepto anotado de obligación tributaria, observamos que existen algunos elementos:

⁹ Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, editorial Astrea, Novena edición, 2005, pág.160



- Vínculo jurídico personal entre el Estado y los contribuyentes.- Está basado en el ejercicio del poder de imperio del Estado, por lo que no queda al arbitrio de los particulares, el pago o no de tributos.
- Satisfacción de una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero.- Comúnmente la obligación tributaria se la satisface en dinero; sin embargo, se lo puede realizar en especies, es decir en bienes o en la prestación de servicios.
- Verificación del hecho generador previsto por la Ley.- La obligación tributaria nace solamente al momento de verificarse el hecho generador, es decir, aquella conducta que la ley describe como generadora del tributo, y que al cumplirse nace la obligación tributaria.

1.1.5. Renta

Se considera renta a cualquier forma de riqueza de carácter directo y personal que los individuos obtienen en calidad de contribuyente, en un período determinado.

La renta o rédito es considerada como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos.

“El enfoque de la “capacidad de pago” observa el problema tributario en sí mismo, independientemente de la estructura y forma del gasto público..., el enfoque se basa en la justicia de hacer tributar más a los que tienen más. Sea que se use el concepto de ingresos o el concepto de riqueza, el enfoque de la “capacidad de pago” apunta a la necesidad de basar el esfuerzo tributario en un reparto de la carga impositiva



individual que guarde relación con un índice objetivo de bienestar o de poder adquisitivo real de las personas.”¹⁰

*“La capacidad económica se conceptúa como la riqueza remanente de los sujetos pasivos, una vez que han cubierto sus necesidades básicas vitales, y que el principio puede ser definido de dos maneras, en forma sencilla. Positivamente, cada cual debe ser gravado en proporción a su capacidad económica para soportar la carga del tributo o, por la negativa, al decir que nadie debe soportar una carga fiscal si no se sabe que puede o que tiene capacidad económica para ello”.*¹¹

Las dificultades en delimitar renta y capital han motivado a que algunas doctrinas establezcan su criterio, entre las más importantes tenemos:

Económica

“Teoría de la “renta – producto”. Según esta concepción, sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es en líneas generales la siguiente:

Capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o “riqueza nueva”) que se obtiene del capital. Los conceptos de “capital” y “renta” quedan

¹⁰ Figueroa Velasco, Patricio. *Manual de Derecho Tributario-Impuesto a la Renta*, Santiago, editorial Jurídica de Chile, 1981, pág.8

¹¹ Uckmar, Víctor. *Direto e Practica Tributaria Internazionale*, Milano, editorial CEDAM, 2002, pág.526, citado por J.L. Pérez de Ayala, *Comentario a los artículos 3 y 4 de la LGT*, en: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras dirigidas por Narciso Amorós Rica*, Edersa, Madrid, 1982, pág.28



*estrechamente interconectados. La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable”.*¹²

Derecho Tributario

Considera a todo incremento patrimonial (ingreso neto), en un período de carácter material (valuable en dinero), de una fuente productiva durable después de la obtención de la renta y en función de la capacidad productiva de las personas.

*“Teoría de la “renta – incremento patrimonial”. Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.”.*¹³

El Derecho Tributario recoge al término renta en su aceptación económica. En este contexto se lo puede definir como al beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad económica. Para que la renta tenga incidencia tributaria, se requiere que la misma provenga de una fuente que la ley la califique como generadora de beneficios imposables, que la explotación de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias, y que la misma se la realice en un período determinado.

¹² Villegas, Héctor. *Op.Cit.* pág.533.

¹³ *Ibíd.*, pág. 533-534.



A pesar de la gran variedad de teorías y definiciones sobre el concepto de renta dentro de la ciencia económica y financiera, en el campo del derecho tributario diversos países que han adoptado el impuesto han tomado en cuenta las dos teorías mencionadas como referencia, entre las cuales se mueven los conceptos legales de renta imponible, concluyendo que el concepto de renta se resume a todo incremento positivo, registrado en el patrimonio de un sujeto pasivo, en un período determinado.

1.1.6. Impuesto a la Renta

Es un impuesto de naturaleza directa que grava a los ingresos o rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas, producto de actividades personales, comerciales, industriales, agrícolas, etc., y en general actividades económicas inclusive ingresos gratuitos, percibidos durante un período determinado, por lo general un año, luego de descontar los costos y gastos incurridos para obtener, conservar o mejorar dichas rentas.

Para que la renta tenga incidencia tributaria, se requiere que la misma provenga de una fuente establecida por ley como generadora de beneficios imponibles, que la explotación de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias, y que la producción de la misma posea caracteres temporales.

“...el impuesto a la Renta es un impuesto directo, de naturaleza personal y carácter subjetivo, que grava a la renta de las personas físicas, de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares inspirado en el principio de prosperidad y cuya regulación comparten, parcialmente, el Estado las comunidades autónomas. El impuesto aspira a gravar la



capacidad económica del contribuyente, entendida como su renta disponible.”¹⁴

1.1.6.1. Objeto del Impuesto a la Renta

En Ecuador la Ley de Régimen Tributario Interno establece el Impuesto a la Renta sobre la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.¹⁵ Para efectos del gravamen, se considera renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, así como los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.¹⁶

Igualmente, esta Ley, en su artículo 8 señala: *“Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por las actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano.”*

Por lo tanto, el Impuesto a la Renta, en nuestro régimen tributario, grava la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de los sujetos pasivos, que provengan de actividades que se realicen en el país, sin tomar en cuenta la nacionalidad o domicilio del beneficiario de aquellos ingresos, en un lapso que comprende desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.¹⁷

¹⁴ Ferreiro, José, *Curso de Derecho Tributario*, Barcelona, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002, pág. 54.

¹⁵ Artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁶ Artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁷ Artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



Para fines del tributo, la legislación ecuatoriana no efectúa distinción alguna entre la renta que proviene del ingreso y que incrementa el patrimonio del perceptor, y la renta generada por una fuente para producirlo. La primera, identificada doctrinariamente por la teoría “renta - incremento patrimonial”, y la segunda, por la teoría de la “renta – producto”; sin embargo, el legislativo eligió un esquema basado en la recepción efectiva de un ingreso, independientemente de cuál sea su destino final.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia, actual Corte Nacional de Justicia, a través de la Sala especializada de lo fiscal, recoge un aporte jurisprudencial a la concepción de lo que constituye la esencia de este impuesto:

“El concepto de renta como objeto del impuesto, por hermenéutica jurídica de interpretación de la ley señalada en el Art. 18 del Código Civil, en concordancia con el Art. 12 del Código Tributario, que señalan que las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio, se tiene que en concepto renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva. 3) La concepción doctrinaria de renta distingue la posición de dos grandes corrientes, al decir de García Belsunce en su obra "El Concepto de Renta en la Doctrina y el Derecho Tributario", corrientes que son: a) Doctrinas económicas, que entienden que la renta es siempre una riqueza nueva y consiste también siempre en renta neta, que resulta de retraer de la bruta varias deducciones; y, b) Doctrinas fiscales que se subdividen en b-1) Teoría de la renta-producto estimando que la renta como riqueza nueva que fluye de una actividad o fuente productiva; b-2) Teoría de la renta-incremento patrimonial, que entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado



*(Posición esta a la que le correspondería buena parte de la ley ecuatoriana al considerar como renta los ingresos gratuitos como legados y donaciones); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo.- 4) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario trata del objeto del impuesto a la renta global que obtengan las sociedades de acuerdo con las disposiciones de la misma, remisión que nos lleva al artículo 10 que dispone "En general para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener los ingresos" y nos lleva también al Art. 17 que considera la base imponible la totalidad de ingresos gravados con el impuesto menos los descuentos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.- 5) De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la renta gravada con el impuesto es utilidad, ganancia o beneficio alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio."*¹⁸

Dentro del proceso de determinación tributaria, los ingresos o rentas percibidos por el sujeto pasivo tendrán que ser depurados con las exenciones, rebajas o deducciones que procedan según la normativa tributaria, y de ésta manera establecer la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa correspondiente del Impuesto a la Renta.

1.1.6.2. Hecho Generador

El artículo 16 del Código Tributario define al hecho generador de la siguiente manera: *"Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo"*.

¹⁸ Corte Nacional de Justicia del Ecuador: Resolución No. 86-2002, R.O. 435, 5-X-2004.



Existen varias discusiones en la doctrina del Derecho Tributario en cuanto a la denominación del hecho generador; sin embargo coinciden en que es el punto de partida de la obligación tributaria, al respecto el autor Dino Jarach, indica: *“La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.”*¹⁹

El artículo 17 del Código Tributario, establece: **“Calificación del hecho generador.-** Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Del mencionado artículo podemos colegir, que el hecho generador tiene dos formas de delimitación, una atendiendo a su esencia jurídica y la segunda que observa su concepto económico, es decir, que las situaciones económicas existan con independencia de las formas jurídicas, lo que podría generar una controversia entre la realidad económica y la norma legal adoptada para el fin. De ésta manera la Administración Tributaria podrá examinar tanto la sustancia económica

¹⁹ Jarach, Dino. Op. Cit. Pág. 381.



objetiva de las transacciones así como el sustento legal que se encuentre detrás de las mismas, dando prioridad a la realidad de los hechos más que a las formas jurídicas si fuere el caso.

Por lo tanto, el hecho generador del Impuesto a la Renta, se verifica al momento en el que se perciben los ingresos, entendiéndose como tales a los ingresos netos, es decir, restadas las erogaciones imputables a tales ingresos. De lo expuesto, se concluye que la renta gravada con el impuesto es la utilidad, ganancia o beneficio obtenido por el sujeto pasivo en un determinado ejercicio económico.

1.1.6.3. Base Imponible

La base imponible del Impuesto a la Renta está constituida 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.²⁰

El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece todos los conceptos que pueden considerarse como deducciones para el cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta; en general se considera que se puede deducir de los ingresos las erogaciones en que incurre un contribuyente para obtener, mantener y mejorar sus ingresos. Al respecto, el mencionado artículo manifiesta: *“Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos...”*.

²⁰ Artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



1.1.6.4. Sujetos

El Código Tributario prevé dos tipos de sujetos dentro de la relación jurídica tributaria:

Sujeto Activo.- Se entiende como sujeto activo a cualquier ente público que es acreedor de un tributo, es decir, aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. Para el caso específico del Impuesto a la Renta, éste organismo es el Servicio de Rentas Internas.²¹

Sujeto Pasivo.- Entendemos como sujeto pasivo a toda persona natural o jurídica que tiene la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias. En este sentido el artículo 24 del Código Tributario define al sujeto pasivo como: *“la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”*.

Para el caso específico del Impuesto a la Renta, el artículo 2 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece: *“Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de contribuyentes: las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno y sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, que obtengan ingresos gravados.*

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de agentes de retención: las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, las instituciones del Estado y las empresas

²¹ Artículo 23 del Código Tributario.



públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban.”.

1.2. Impuestos Anticipados

1.2.1. Concepto

Debido a la importancia que el sistema del Anticipo del Impuesto a la Renta adquirió en el Ecuador a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, es indispensable realizar ciertas consideraciones doctrinarias, antes de referirnos al esquema legal.

La Dra. Catalina García Vizcaíno, define a los anticipos impositivos como *“pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados. Por los anticipos, el fisco puede percibir ingresos aún antes de acaecido el hecho imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas.”*²²

El pago anticipado de impuestos es un mecanismo utilizado por los Estados para obtener recursos permanentes, antes de que se cumpla el ejercicio impositivo, en el cual debe pagarse el tributo. Carlos Giuliani Fonrouge, en su libro Derecho Financiero, se refiere al anticipo en los siguientes términos: *“No obstante la obligación tributaria debe cumplirse íntegramente, la administración se halla facultada para exigir ingresos a cuenta. Ello ocurre en dos situaciones distintas: en los anticipos de*

²² García, Catalina, Op. Cit. Pág. 355.



impuestos a vencer y en el ingreso provisional de impuestos vencidos. En razón del desarrollo de la primera de estas instituciones por voracidad fiscal, y no por razones jurídicas, corresponde darle preferencia en el análisis”. “El anticipo no resulta objetable desde el punto de vista constitucional, considerando la jurisprudencia que son importes a cuenta del impuesto, de cuya naturaleza participan, y que deben computarse en la determinación definitiva del tributo que corresponda, no revistiendo el carácter irrevocable del pago, lo que sólo ocurre al presentarse la liquidación final. Por otra parte la Corte Suprema ha dicho que los anticipos son obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos moratorios y en sanciones al infractor; suponen claramente obligaciones distintas con su individualidad propia y fecha de vencimiento también particular y cuyo cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base, pues admitir lo contrario equivaldría a invalidar al concepto determinante del anticipo.”.

Este mismo autor, añade ciertas características y efectos del anticipo, que permiten establecer particularidades, que son muy útiles para entender de mejor manera su funcionamiento: “1) *son ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda; 2) no revisten el carácter irrevocable del pago; 3) el pago del tributo y el ingreso de los anticipos constituyen obligaciones independientes con individualidad y fecha de vencimiento propios; 4) su falta de ingreso determina la aplicación de intereses y de sanciones, y actualmente los hace pasibles de la agravación por actualización monetaria del importe respectivo; 5) son exigibles por la vía ejecutiva que autoriza la ley*”.²³

El Doctor Rodrigo Patiño Ledesma, autor ecuatoriano, considera lo siguiente: “*El sustento de esta modalidad de cobro parcial y anticipado, se basa en la presunción legal, respecto a que, la renta global que percibirá*

²³ Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*, vol. 1. Buenos Aires. 1997. 6^{ta} edición, pág. 584-585.



*el contribuyente en el ejercicio posterior será por lo menos igual a la obtenida y pagada en el anterior. Esta hipótesis, no considera las variaciones económicas, las condiciones de producción que difieren de año en año, ni las eventualidades que podrían afectar el proceso disminuyendo los ingresos... ”.*²⁴

De los conceptos expuestos en éste capítulo, queda claro que la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre los sujetos activo y pasivo, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador, es decir, al confirmarse el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo; sin embargo, en el caso de los Impuestos Anticipados, nos encontramos con obligaciones que nacen antes de que el hecho generador se haya configurado, o al menos antes de que se haya completado o perfeccionado; ante lo cual, el pago que se ha realizado por concepto de anticipo será ajustado en la declaración final o definitiva, y por lo tanto, habrá que esperar a que termine el período para constatar si existió o no el elemento material. En este sentido, Héctor Villegas, sostiene: *“Para graduar los anticipos, el Estado presume que lo pagado en el período precedente es aproximadamente equivalente a lo que se deberá pagar en el período posterior, que es aquel por el cual se exige el anticipo. La Corte ha admitido que ésta es una presunción perfectamente razonable. Ante ello los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal. Por supuesto que tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto. En otras palabras: el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la*

²⁴ Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, 1^a Edición, Preimpresión UTPL, Loja, pág. 125.



declaración jurada anual. Estas cuotas adelantadas de una obligación que no está perfeccionada son entonces necesariamente provisionales, y si bien están dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse su integración en la obligación impositiva anual.”²⁵

1.2.2. Modalidades

Los autores Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, en su libro “Derecho Tributario”, sostienen que la anticipación de los tributos puede darse, a manera de Retenciones, Ingresos a cuenta y Pagos Fraccionados. Al respecto señalan: *“En los tres casos, al finalizar el período impositivo, que es cuando las respectivas leyes fijan el devengo de estos tributos, el sujeto pasivo del Impuesto, esto es, el perceptor de los rendimientos, deberá declarar y calcular el importe total de su obligación tributaria principal, integrando todas las rentas obtenidas, y de la cuota resultante deberá deducir las cantidades ingresadas a cuenta por los pagadores de los rendimientos o por él mismo en concepto de pagos fraccionados. Si la diferencia es positiva, habrá de ingresarla; pero si es negativa, la Administración le devolverá el exceso de esas cantidades ingresadas a cuenta. Se observa, pues, que la presencia de estos mecanismos rompe la estructura jurídica del tributo antes estudiada, ya que la obligación tributaria principal no surge hasta que, al finalizar el período impositivo, se entiende realizado el hecho imponible, sin que ello impida, sin embargo, que se efectúen ingresos a cuenta de esa obligación futura y en algún caso incluso por quienes no serán los sujetos pasivos de la misma. Además, llegado el momento de cuantificar el tributo, se tienen en cuenta tales ingresos, por lo que en ningún caso surgirá la obligación tributaria principal por la cuantía total correspondiente al nivel global de rentas, sino que, alternativamente, surgirá una obligación a cargo del sujeto pasivo, pero*

²⁵ Villegas, Héctor. Op. Cit. Pág. 300



sólo por la diferencia entre esa hipotética cuantía total y lo ingresado a cuenta, o una obligación de reembolso para la Administración por la diferencia negativa entre una y otra magnitud. En consecuencia, bien puede afirmarse que el tributo se descompone en estos casos en obligaciones diferenciadas. Unas específicas, a cargo del sujeto pasivo – pagos fraccionados- o de terceros que abonan rendimientos –retención e ingreso a cuenta-, surgidas de presupuestos de hecho distintos el hecho imponible, con su propio régimen jurídico y de cuantificación.”²⁶

1.2.3. Impuestos Anticipados en el Ecuador

En nuestro país la legislación ecuatoriana contempla los siguientes tipos de Impuestos Anticipados:

- Retenciones en la fuente.
- Anticipo de Impuesto a la Renta.

Al respecto, el Código Tributario en su artículo 45, señala: **“Pagos anticipados.-** *Los pagos anticipados por concepto de tributos, sus porcentajes y oportunidad, deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.”*

1.2.4. Retenciones en la Fuente

El sistema de retenciones en la fuente, se ha convertido en uno de los más importantes métodos de recaudación de impuestos empleado en los sistemas tributarios modernos. En palabras del autor Diego Almeida Guzmán, la retención de tributos en la fuente es: *“el mecanismo legal en*

²⁶ Queralt, Juan. Op. Cit, pág. 128-129.



virtud del cual el Estado recauda tributos con carácter provisional a nivel de entes pagadores, en un momento previo a la realización del presupuesto establecido por la ley para configurar efectivamente el tributo, hecho generador éste, que de verificarse determinará la adquisición definitiva de la retención por el sujeto activo.”²⁷

En el Ecuador la Legislación Tributaria establece que los agentes de retención son los obligados a cumplir de manera mensual con la realización de la retención en la fuente, ya sea con respecto del Impuesto al Valor Agregado y/o del Impuesto a la Renta; entendiéndose por tales a: *“las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados”²⁸*

Se podría concluir definiendo a las retenciones en la fuente como un mecanismo de pagos parciales o anticipados, por el cual, el Estado garantiza ingresos permanentes a la caja fiscal y a su vez le permite mantener un mejor control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

1.2.5. Anticipo del Impuesto a la Renta

El anticipo del Impuesto a la Renta constituye una obligación tributaria adjetiva, consistente en una prestación formal exigida por la Ley

²⁷ Almeida Guzmán, Diego. *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito. Editorial Ecuador. 1a edición. pág.128.

²⁸ Artículo 29 del Código Tributario.



de Régimen Tributario Interno, en virtud de la cual, se obliga a ciertos contribuyentes a entregar al sujeto activo una cuantía en dinero, respecto de una obligación impositiva por determinar en un futuro, en este caso puntual, el Impuesto a la Renta, confiriéndole el carácter de temporal.

Por lo tanto, el anticipo del Impuesto a la Renta es un mecanismo de recaudación temporal que permite al Estado obtener un importe anticipado del impuesto que se llegará a generar al final de un ejercicio fiscal, y que, dentro del régimen tributario ecuatoriano, se lo calcula para el caso del Impuesto a la Renta, en virtud de los resultados obtenidos en el ejercicio anterior.

1.3. Naturaleza Jurídica del Pago y del Anticipo

Es importante señalar que en la naturaleza jurídica el **anticipo** no es igual al **pago**, ya que podría traer malas interpretaciones respecto del estudio y análisis realizados en el presente trabajo, aunque hay que reconocer que en su sentido general y amplio si constituye pago. Por lo tanto, no debemos confundir el pago del anticipo del impuesto a la renta con el pago anticipado del impuesto a la renta.

En materia tributaria entendemos al pago, como a una de las maneras de extinguir la obligación tributaria. **“Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 1. Solución o pago;”**²⁹. El Código Civil como norma supletoria en materia tributaria define al pago en efectivo como **“...la prestación de lo que se debe”**³⁰; por lo tanto, si lo que se debe es un tributo líquido y exigible, este tributo se extingue naturalmente con su pago en efectivo.

²⁹ Artículo 37 del Código Tributario.

³⁰ Artículo 1584 del Código Civil.



Consecuentemente a diferencia del **pago**, el **anticipo** no extingue la obligación de declarar y pagar el impuesto a la renta, puesto que por su naturaleza jurídica el **anticipo** es una obligación adjetiva exigida por la Ley de Régimen Tributario Interno.

Por lo tanto, los contribuyentes estarán en la obligación de cumplir anualmente con la declaración y el pago del impuesto a la renta en los plazos y en la forma que indica la normativa tributaria, respecto de los resultados obtenidos en el ejercicio anterior. En este sentido el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario señala: **“Pago del impuesto.-** *Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:*

- *El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;*

- *Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas...”. (El subrayado me corresponde).*

Tal como se puede apreciar de la norma antes descrita, el pago del anticipo del impuesto a la renta, es la manera o forma establecida en la



Ley para cumplir con la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta, mientras que, el pago anticipado del impuesto a la renta, se refiere a los casos en los que se prevé el pago de una obligación impositiva antes de la fecha ordinaria; en este sentido la Ley de Régimen Tributario, manifiesta: *“En el caso de la terminación de las actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente presentará su declaración anticipada del impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración procederá el trámite para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o en el registro de la suspensión de actividades económicas, según corresponda. Esta norma podrá aplicarse también para la persona natural que deba ausentarse del país por un período que exceda a la finalización del ejercicio fiscal.”*³¹. (El subrayado me corresponde).

Además del mencionado artículo, la Constitución de la República del Ecuador en sus artículos 164 y 165, señala que los contribuyentes pueden verse obligados al **pago anticipado de un tributo** antes de que concluya el ejercicio impositivo al que corresponda, una vez declarado el estado de excepción.

Artículo 164.- “La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural. *La declaración del estado de excepción no interrumpirá las actividades de las funciones del Estado. El estado de excepción observará los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad y razonabilidad. El decreto que establezca el estado de excepción contendrá la determinación de la causal y su motivación, ámbito territorial de aplicación, el periodo de duración, las medidas que deberán aplicarse, los*

³¹ Artículo 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



derechos que podrán suspenderse o limitarse y las notificaciones que correspondan a la Constitución y a los tratados internacionales.”. (El subrayado me corresponde).

Artículo 165.- *“Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución. Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1.Decretar la recaudación anticipada de tributos...” (El subrayado me corresponde).*

Por lo tanto, queda claro que, al ser el impuesto a la renta un impuesto de liquidación anual, existen casos en los cuales un contribuyente puede verse obligado al pago anticipado del impuesto a la renta antes de su fecha de exigibilidad o antes de que concluya el ejercicio impositivo correspondiente, lo cual no debe confundirse con el pago del anticipo del impuesto a la renta.

1.4. Naturaleza Jurídica del Anticipo del Impuesto a la Renta

El anticipo del impuesto a la renta constituye un requerimiento legal, que dentro de la legislación tributaria ecuatoriana dispone que todos los contribuyentes del impuesto a la renta cumplan con la obligación de determinar su anticipo para el siguiente ejercicio en base al ejercicio económico anterior.



El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el pago del impuesto a la renta, tomando en cuenta las siguientes consideraciones:

1.4.1. Declaración y Pago del Impuesto a la Renta

“Pago del impuesto.- *Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:*

- *El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos”.*

Al respecto, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 72 establece los plazos para declarar y pagar la declaración anual del impuesto a la renta.

1.4.2. Obligación de Determinar el Anticipo y su efecto por el incumplimiento

La normativa tributaria establece la obligación de determinar el anticipo de impuesto a la renta a los siguientes sujetos pasivos: *“Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente...”³².*

³² Artículo 41, numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



Esta disposición hace que la declaración del impuesto a la renta sea independiente al de su pago.

Respecto de la obligación de determinar el anticipo del impuesto a la renta, de acuerdo a lo analizado en el presente trabajo, se evidencia que el anticipo constituye una obligación tributaria adjetiva, consistente en una prestación formal exigida por Ley; al respecto el Código Tributario, establece: *“Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:*

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

*e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca...”*³³

En cuanto al incumplimiento de la determinación del anticipo del impuesto a la renta, el literal h) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario, ordena: *“De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo”*.

³³ Artículo 96, numeral 1, literales d) y e) del Código Tributario.



1.4.3. Cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta

Los contribuyentes están obligados a determinar en su declaración de Impuesto a la Renta, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente, calculado de la siguiente forma:

“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 en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo...”. (El resaltado me corresponde).

Anticipo I.R. = 50% Impuesto a la Renta Causado - Retenciones en la Fuente

Esta forma de cálculo se la realiza en base a la propia renta declarada por el contribuyente en el ejercicio anterior (total de ingresos - total de costos y gastos), y cuyos parámetros de cálculo guardan una relación directa con el hecho generador del impuesto.

“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 cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*



- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta”³⁴ (El resaltado me corresponde).*

De acuerdo a lo indicado, todas las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así como las sociedades deben determinar su anticipo del impuesto a la renta, en base al resultado de la suma matemática de los rubros del balance general y del estado de resultados que analizamos a continuación:

0.2% del Patrimonio Total.- Agrupa el conjunto de las cuentas que representan el valor residual de comparar el activo total menos el pasivo total, producto de los recursos netos del ente económico que han sido suministrados por el propietario de los mismos, ya sea directamente o como consecuencia del giro ordinario de sus negocios.

Para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta se deben incluir todos los elementos que constituyen el patrimonio, los cuales mencionamos a continuación:

- **Capital suscrito:** Valor del capital que los socios o accionistas se han comprometido en pagar o aportar de acuerdo a la escritura social.

³⁴ Artículo 41, numeral 2, literales a) y b) de la Ley de Régimen Tributario Interno.



- Capital pagado: es el valor del capital que al momento de la constitución de la sociedad deben pagar los socios y con el que cuenta la empresa desde su inicio.
- Aportes para futuras capitalizaciones: Se origina por acuerdos entre los accionistas ya sea por aceptación temporal de un préstamo, el cual puede ser capitalizado mediante compensación de créditos en el futuro o puede originarse por un valor aportado adicionalmente al capital de un accionista para una futura capitalización o aumento de capital.
- Reservas: Comprende los valores que por mandato expreso del máximo órgano social, se han apropiado de las utilidades líquidas de ejercicios anteriores obtenidas por el ente económico, con el objeto de cumplir disposiciones legales, estatutarias o para fines específicos. Desde una perspectiva amplia las reservas son beneficios obtenidos por una empresa que no se han repartido entre sus propietarios sino que se han ido acumulando con el propósito de fortalecer el patrimonio.
- Resultados acumulados: Comprende el valor de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores, por utilidades o pérdidas acumuladas.³⁵

El valor a considerar por concepto de Patrimonio Total es el Patrimonio Neto, el cual es el resultado de aplicar lo siguiente:

³⁵ <http://www.actualicese.com>



Tabla No. 1

+ Capital suscrito
(-) Capital suscrito no pagado
+ Aportes de socios o accionistas para futuras capitalizaciones
+ Reserva legal
+ Otras reservas
+ Utilidad no distribuida ejercicios anteriores
(-) Pérdida acumulada ejercicios anteriores
+ Utilidad del ejercicio
(-) Pérdida del ejercicio
= Patrimonio Neto

Fuente: Servicio de Rentas Internas

0.4% del Activo Total.- Están constituidos por los objetos de valor que posee la empresa. Se clasifica en Activos corrientes (caja, bancos, inventario, materias primas, insumos, etc.); activos fijos (propiedad, planta y equipos); activos diferidos (propiedad intelectual, gastos pre operacionales, etc.) y activos a largo plazo (inversiones, cuentas por cobrar a largo plazo, etc.).³⁶ Para establecer la base del activo total, los contribuyentes deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- En los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.
- Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

³⁶ <http://www.infomipyme.com>



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Los sujetos pasivos que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen sus actividades.
- Los sujetos pasivos no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Para efectos del cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, los contribuyentes deberán considerar los siguientes rubros:



Tabla No. 2

- + Total Activo
- + Avalúo de bienes inmuebles (personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Avalúo de otros activos (personas naturales y sucesiones indivisas)
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados locales
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados del exterior
- (-) Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados locales
- (-) Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados del exterior
- (-) Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA)
- (-) Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (Renta)
- + Provisión cuentas incobrables corriente (no relacionadas locales y del exterior)
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados locales
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados del exterior
- (-) Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados locales
- (-) Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados del exterior
- + Provisión cuentas incobrables largo plazo (no relacionadas locales y del exterior)
- (-) Avalúo de los terrenos que generen ingresos por actividades agropecuarias

37

Fuente: Servicio de Rentas Internas

³⁷ Circular No. NAC-DGECCGC10-00015 del 26 de julio de 2010, Servicio de Rentas Internas.



0.4% de los Ingresos gravables.- Cuando una empresa vende un producto o un servicio, recibe la compensación correspondiente y a esa compensación, expresada en términos de contabilidad, se le llama ingreso.³⁸ En este rubro no se incluirán aquellos ingresos que estén exentos del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso de ingresos, el contribuyente deberá tomar en cuenta los siguientes rubros:

³⁸ Hargadon, Bernard. Múnera, Armando. *Principios de Contabilidad*, cuarta edición, Editorial Norma, Bogotá, 1999. Pág. 40.



Tabla No. 3

- + Total de ingresos
- + Ingresos en libre ejercicio profesional (para el caso de personas naturales)
- + Ingresos por ocupación liberal (para el caso de personas naturales)
- + Ingresos en relación de dependencia (para el caso de personas naturales)
- + Ingresos por arriendo de bienes inmuebles (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Ingresos por arriendo de otros activos (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Ingresos por regalías (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Ingresos provenientes del exterior (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Ingresos por rendimientos financieros (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- (-) Otras rentas exentas
- (-) Dividendos percibidos exentos
- (-) Rebaja por tercera edad (para el caso de personas naturales: ingresos exentos)
- (-) Rebaja por discapacidad (para el caso de personas naturales: ingresos exentos)
- (-) 50% Utilidad atribuible a la sociedad conyugal por las rentas que le corresponda (para el caso de personas naturales).

39

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Para el caso específico de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, existe un tratamiento especial respecto a la forma de cálculo del anticipo del impuesto a la renta: “... *el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de*

³⁹ Circular No. NAC-DGECCGC10-00015 del 26 de julio de 2010, Servicio de Rentas Internas.



*impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.*⁴⁰

0.2% de Costos y Gastos deducibles.- Siempre que hayan cumplido con las condiciones generales y particulares para su deducibilidad en los términos establecidos en la normativa tributaria.

Costo: Desembolso, egreso o erogación que reportará un beneficio presente o futuro, por tanto es capitalizable, es decir, se registra como un activo; cuando se produce dicho beneficio, el costo se convierte en gasto.

Gasto: Desembolso, egreso o erogación que se consume corrientemente, es decir, en el mismo período en el cual se causa, o un costo que ha rendido su beneficio.⁴¹

El contribuyente deberá considerar los siguientes rubros:

⁴⁰ Artículo 41, numeral 2, literal j) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁴¹ <http://www.portalpymes.com>



Tabla No. 4

- + Total costos y gastos
- + Gastos deducibles por libre ejercicio profesional (para el caso de personas naturales)
- + Gastos deducibles por ocupación liberal (para el caso de personas naturales)
- + Gastos deducibles en relación de dependencia (para el caso de personas naturales)
- + Gastos deducibles por arriendo de bienes inmuebles (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + Gastos deducibles por arriendo de otros activos (para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas)
- + 15% Participación a trabajadores
- + Gastos personales (para el caso de personas naturales)
- (-) Gastos no deducibles locales y del exterior
- (-) Gastos incurridos para generar ingresos exentos
- (-) Participación trabajadores atribuibles a ingresos exentos

42

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Es importante señalar que la normativa tributaria establece incentivos en la forma de cálculo del anticipo del impuesto a la renta, para aquellos contribuyentes que generen nuevos empleos, incrementen los salarios o adquieran activos que sean destinados a mejorar la productividad y la innovación tecnológica; en este sentido establece: *“...Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del*

⁴² Circular No. NAC-DGECCGC10-00015 del 26 de julio de 2010, Servicio de Rentas Internas.



*impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento”.*⁴³

Por lo tanto, la suma matemática de estos cuatro rubros correspondientes al ejercicio anterior, constituye el valor del anticipo del impuesto a la renta a declarar para el siguiente ejercicio. Así, los rubros del balance general y del estado de resultados serán la base para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta.

Anticipo I.R. =	0.2% Patrimonio + 0.2% Costos y Gastos + 0.4% Activo + 0.4% Ingresos
------------------------	---

1.4.4. Forma de Pago del Anticipo

Respecto del pago del anticipo del Impuesto a la Renta, la norma tributaria indica: *“El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración...”*⁴⁴

⁴³ Artículo 41, numeral 2, literal m) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁴⁴ Ibídem, literal c).



En este sentido, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 77, establece las cuotas y plazos para el pago del anticipo:

Cuotas y plazos para el pago del anticipo.- El valor que los contribuyentes deberán pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta será igual a:

a) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado en su declaración del impuesto a la renta.

b) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado por los sujetos pasivos en su declaración del impuesto a la renta menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo.

El valor resultante deberá ser pagado en dos cuotas iguales, las cuales se satisfarán hasta las siguientes fechas, según, el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes RUC, o de la cédula de identidad, según corresponda:

Primera cuota (50% del anticipo).

<i>Si el noveno dígito es</i>	<i>Fecha de vencimiento (hasta el día)</i>
<i>1</i>	<i>10 de julio</i>
<i>2</i>	<i>12 de julio</i>
<i>3</i>	<i>14 de julio</i>
<i>4</i>	<i>16 de julio</i>



5	18 de julio
6	20 de julio
7	22 de julio
8	24 de julio
9	26 de julio
0	28 de julio

Segunda cuota (50% del anticipo).

<i>Si el noveno dígito es</i>	<i>Fecha de vencimiento (hasta el día)</i>
1	10 de septiembre
2	12 de septiembre
3	14 de septiembre
4	16 de septiembre
5	18 de septiembre
6	20 de septiembre
7	22 de septiembre
8	24 de septiembre
9	26 de septiembre
0	28 de septiembre

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

El saldo del anticipo pagado, se liquidará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con la correspondiente declaración.

Este anticipo, que constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, será pagado en las fechas antes



señaladas, sin que, para el efecto, sea necesaria la emisión de títulos de crédito ni de requerimiento alguno por parte de la Administración...”.

De lo indicado se observa que las fechas de pago de la primera y segunda cuota del anticipo del impuesto a la renta corresponde en los meses de julio y septiembre, de acuerdo al noveno dígito del RUC, y de existir un saldo pendiente de pago, se lo liquidará conjuntamente con la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso. Además *si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia”*.⁴⁵

1.4.5. Reducción o Exoneración del Pago del Anticipo

Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario, es decir, personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, la normativa señala: *“...previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.*

Al respecto Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 78, señala: **“Casos en los cuales puede solicitarse exoneración o reducción del anticipo.-** *Hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en el literal a) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta*

⁴⁵ *Ibídem*, literal d).



hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio...”.

Para el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, la norma tributaria indica: *“En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado sólo por un ejercicio fiscal a la vez.”*⁴⁶

De lo expuesto, se observa que únicamente los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad podrán solicitar exoneración o reducción del anticipo del Impuesto a la Renta, posibilidad que no está contemplada para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, para quienes únicamente cabe exoneración o reducción del anticipo de impuesto a la renta por sector o subsector ordenada por el Presidente de la República mediante decreto, por lo que, este beneficio no es para un contribuyente en particular.

⁴⁶ *Ibíd*em, literal i).



1.4.6. Consideraciones Especiales para el Pago del Anticipo del Impuesto a la Renta

En los siguientes casos que se detallan a continuación, los contribuyentes que cumplan los requisitos de Ley, se encuentran exentos del pago del anticipo de Impuesto a la Renta, sin necesidad de pronunciamiento de la Administración Tributaria:

- *“Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.”⁴⁷*
- *“Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos. Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación.”⁴⁸*

⁴⁷ Ibídem, literal b).

⁴⁸ Ibídem, literal g).



- *“Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.*
- *Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.”*⁴⁹

1.4.7. Devolución del Crédito Tributario y del Anticipo

Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, en los siguientes casos:

- 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.⁵⁰

Respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, es materia de devolución lo pagado indebidamente o en exceso proveniente de las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que le han

⁴⁹ *Ibíd*em, literal k), l)

⁵⁰ *Ibíd*em, literal e).



efectuado al contribuyente en el ejercicio. En este sentido la norma expresa: *“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...”⁵¹

En cuanto a la devolución del anticipo del impuesto a la renta para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, la norma es clara en señalar que:

“El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser

⁵¹ *Ibídem*, literal e).



UNIVERSIDAD DE CUENCA

autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.”⁵²

⁵² *Ibídem*, literal i).



CAPITULO 2

2. EVOLUCION NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

El anticipo del Impuesto a la Renta ha sido objeto de algunas reformas legales en los últimos años, lo cual ha generado dudas en los contribuyentes respecto de su aplicabilidad. En este capítulo se analizarán las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario Interno desde la publicada en el Registro Oficial 463 del 17 de noviembre de 2004, la cual estuvo vigente inclusive para la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007, hasta la reforma publicada en el Registro Oficial 94 del 23 de diciembre de 2009, la cual estuvo vigente para la declaración del Impuesto a la Renta del año 2010.

2.1. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2007

Hasta la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007, los contribuyentes debían considerar los siguientes aspectos respecto del anticipo:

- El cálculo del anticipo para todos los contribuyentes se lo realizaba en base a un porcentaje del impuesto causado de la declaración del ejercicio anterior (50%) y disponía además, que del valor resultante se deduzcan las retenciones que le fueron efectuadas al contribuyente.

Anticipo I.R. = 50% Impuesto a la Renta Causado - Retenciones en la Fuente



- El pago del anticipo se lo realizaba en dos cuotas en los meses de Julio y Septiembre.
- Constituía crédito tributario para la declaración del año en curso.
- Si el anticipo era mayor al impuesto a la renta causado existía la posibilidad de solicitar la devolución de ese pago anticipado.
- Todos los contribuyentes tenían la posibilidad de solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestren que las rentas gravables para ese año serían inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirían el monto del impuesto a pagar en el ejercicio.

Al respecto, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta el 29 de diciembre de 2007, señalaba: **“Pago del impuesto.-** *Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:*

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia



*de Bancos y Seguros, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, **deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo.** Para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo será del 35%;*

3.- Este anticipo que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso se pagará en el plazo que establezca el reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito;

4.- Si el valor del impuesto a la renta causado fuere superior a las retenciones en la fuente del impuesto a la renta más los anticipos, el contribuyente pagará la diferencia al momento de la presentación de la declaración correspondiente;

5.- Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.



Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

6.- De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente título de crédito o auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento. Los contribuyentes que voluntariamente paguen los valores correspondientes a sus anticipos, fuera de los plazos concedidos para el efecto, sólo pagarán intereses.

Los anticipos determinados por el declarante que no fueren pagados por él, dentro de los plazos previstos serán cobrados por el sujeto activo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 158 y siguientes del Código Tributario;

7.- El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.” (El resaltado me corresponde).

2.2. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2008

Reforma diciembre 2007.- Con la elaboración de la nueva Constitución, el Ecuador pasa a un proceso de transformación orientado hacia la construcción de una sociedad más equitativa y justa; en este



sentido, el Sistema Tributario no podía mantenerse ajeno a los cambios económicos, sociales, jurídicos, ambientales y políticos de la nueva Carta Constitucional. Es por ello que los impuestos existentes en el país deben encaminarse conforme lo señala el artículo 300 de la Constitución Política del Ecuador, que en su parte pertinente señala: “...*Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...*”; buscando como finalidad principal la redistribución de la riqueza.

Al asumir sus funciones legislativas la Asamblea Nacional Constituyente expidió la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial, Tercer Suplemento No. 242, en fecha 29 de diciembre de 2007, para la cual se tomaron en cuenta las siguientes consideraciones:

- Que es obligación del Estado propender a una mejor distribución de la riqueza.
- Que el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social.
- Que la progresividad de un sistema se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación de los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad adquisitiva del individuo.
- Que el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al



Estado permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza.⁵³

En este sentido y con el propósito de combatir la evasión y la elusión fiscal especialmente en lo que corresponde al Impuesto a la Renta así como garantizar la equidad, igualdad y justicia en la distribución y redistribución del ingreso nacional, priorizando los impuestos directos y progresivos, se reformó el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reemplazando el numeral 2 por el siguiente: *“Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:*

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 en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta:

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

⁵³ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242, 29 de diciembre de 2007.



b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

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

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.



Las nuevas empresas o sociedades recién constituidas estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Director General del Servicio de Rentas Internas, de conformidad a lo antes establecido. Se exceptúa de este tratamiento a las empresas urbanizadoras o constructoras que vendan terrenos o edificaciones a terceros y a las empresas de corta duración que logren su objeto en un período menor a dos años, las cuales comenzarán a pagar el anticipo que corresponda a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que inicien sus operaciones.

En todos los casos, para determinar el valor del anticipo se deducirán las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior. Este resultado constituye el anticipo mínimo.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito;

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia;

e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que



exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago;

f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior;

g) Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo;



i) *El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.”. (El subrayado me corresponde).*

Tal como se observa a partir de la reforma introducida en el mes de diciembre de 2007 se cambiaron los parámetros para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta y por lo tanto las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, debían determinar en su declaración del ejercicio fiscal 2007, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal 2008, **tomando en cuenta la mayor** de las siguientes formas de cálculo:

$$\text{Anticipo} = 50\% \text{ Impuesto a la Renta Causado} - \text{Retenciones}$$

$$\text{Anticipo} = (0.2\% \text{ Patrimonio Total} + 0.2\% \text{ Costos y Gastos} + 0.4\% \text{ Activo} + 0.4\% \text{ Ingresos gravables}) - \text{Retenciones}$$

De lo expuesto, se puede apreciar que la segunda opción toma como referencia los valores del patrimonio total, el total de costos y gastos deducibles, el activo total y el total de ingresos gravables, menos el valor de las retenciones que le han sido efectuadas en el ejercicio económico anterior al de la declaración; este resultado constituye el anticipo mínimo.

Con la Ley Reformativa para la equidad tributaria se abandona la forma de cálculo tradicional del anticipo para los contribuyentes obligados



a llevar contabilidad, estableciendo parámetros del Balance General así como del Estado de Resultados.

Adicionalmente se observa en los literales e) y f) del mencionado artículo, que si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente podrá presentar reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso, **de la parte que exceda al anticipo mínimo**; entendiéndose que el contribuyente tendría derecho a solicitar la devolución de las retenciones en la fuente no compensadas con el pago del impuesto, mientras que, el anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto, podía ser utilizado por el mismo contribuyente solamente como crédito tributario del impuesto a la renta en los **cinco años posteriores**, y en el caso de que el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido, el excedente de anticipo constituiría pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.

Respecto del crédito tributario de impuesto a la renta y su devolución, el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el período 2007, disponía que cuando las retenciones en la fuente del impuesto y/o la parte del anticipo que supere el anticipo mínimo sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar el pago en exceso, presentar reclamo de pago indebido o compensarlo directamente sin intereses con el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y **hasta dentro de tres años** contados desde la fecha de la declaración.

Las normas señaladas podrían generar cierta confusión en los contribuyentes respecto de su alcance al derecho del crédito tributario y su devolución, toda vez que las reformas realizadas a los literales e) y f)



del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno señalaban que, el anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto podrá ser utilizado sólo por el contribuyente como crédito tributario del impuesto causado en los cinco años siguientes, mientras que, el artículo 47 del mismo cuerpo legal indicaba que, cuando los pagos de retenciones y del anticipo sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar pago en exceso, reclamo de pago indebido o compensarlo directamente con el impuesto a la renta que se cause en los ejercicios siguientes hasta dentro de tres años contados desde la fecha de la declaración. Se entendería entonces, que el contribuyente podrá solicitar el reclamo de pago indebido, la solicitud de pago en exceso o la compensación con el impuesto a la renta que se cause en los ejercicios posteriores dentro de tres años, siempre y cuando dicho crédito tributario provenga de retenciones en la fuente, mientras que, si el crédito tributario proviene del anticipo, el contribuyente podrá utilizarlo en los cinco años siguientes.

Cabe señalar que esta reforma estuvo vigente para los contribuyentes obligados a calcular y declarar el anticipo del impuesto a la renta en el ejercicio 2008 y determinado en la declaración del año 2007.

2.3. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2009

Reforma julio 2008.- La Asamblea Nacional Constituyente con la finalidad de reordenar las obligaciones pendientes de cancelación, así como la modificación e interpretación de la legislación tributaria, que permita el cumplimiento de los objetivos sin distorsiones, dictó la Ley Orgánica reformativa e interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador y a la Ley de régimen del sector eléctrico, publicada en el Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008, en la que el literal e)



del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno se sustituye por el siguiente: *“Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebida o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, disgregando en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo solo será redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; ésta nota de crédito podrá ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta. Para establecer los valores a devolverse, en caso de pago en exceso o indebido, al impuesto causado; de haberlo, se imputará primero el anticipo mínimo pagado”*.

De lo expuesto se observa, que a diferencia del ejercicio fiscal 2008, si el contribuyente en su declaración de Impuesto a la Renta del año 2009 no obtenía un impuesto a la renta causado o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendría derecho a solicitar un reclamo de pago indebido o una solicitud de pago en exceso, considerando que los valores a su favor concernientes a retenciones en la fuente podían ser reconocidos mediante nota de crédito, cheque o acreditación en la cuenta respectiva, mientras que, para el saldo a su favor correspondiente al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, solamente mediante nota de crédito de excepción, la cual podía ser utilizada por el beneficiario antes del plazo de cinco años y solamente para el pago del impuesto a la renta.



En este sentido, la Administración Tributaria reconocerá vía resolución el saldo a favor generado por concepto de anticipo del impuesto a la renta del año 2009, solamente mediante nota de crédito de excepción; sin embargo, la norma podría generar ciertas dudas en el supuesto de que el contribuyente no solicite reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso por concepto de anticipo y decide compensarlo con el impuesto a la renta causado de años posteriores; en este caso, el beneficiario deberá considerar el plazo de tres años que consta en el artículo 74 de la Ley de Régimen Tributario Interno o el plazo de cinco años detallado en el literal e) del numeral 2 del artículo 41 del mismo cuerpo legal?

Reforma diciembre 2008.- El 30 de diciembre de 2008 se publicó en el suplemento del Registro Oficial No. 497, la Ley reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador, en la cual se reforma el literal i) del numeral 2 del artículo 41, por el siguiente: *“El Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.*

En casos excepcionales debidamente justificados en los sectores o subsectores de la economía que hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado sólo por un ejercicio fiscal a la vez;”. De lo que se colige que la Ley es de carácter general, es decir, no distingue entre contribuyentes obligados a llevar



contabilidad o no, por lo tanto, es una posibilidad que la pueden utilizar todos los contribuyentes para acceder a la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta.

2.4. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2010

Reforma diciembre 2009.- La Asamblea Nacional expidió la Ley reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley reformatoria para la equidad tributaria del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 94 del 23 de diciembre de 2009, en la cual se realizaron algunas reformas al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre el anticipo del impuesto a la renta, entre las más importantes tenemos las siguientes:

Se reemplazó el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere a la determinación del anticipo en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, en los siguientes términos:

“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 cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.



Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las sociedades recién constituidas, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Director General del Servicio de Rentas Internas, de conformidad a lo antes establecido".

De lo expuesto se observa que para el cálculo del anticipo del ejercicio fiscal 2010, determinado en la declaración del año 2009, se hace una diferenciación entre los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, de acuerdo a lo siguiente:



- No obligados a llevar contabilidad.

Anticipo = 50% Impuesto a la Renta Causado - Retenciones

- Obligados a llevar contabilidad.

Anticipo = (0.2% Patrimonio Total + 0.2% Costos y Gastos + 0.4% Activo + 0.4% Ingresos gravables)

Para el segundo caso, la determinación del anticipo ya no permite la disminución de las retenciones que le hayan sido practicadas en el ejercicio anterior.

Anticipo	(+)	0.2%	Patrimonio
Impuesto a la Renta	(+)	0.2%	Costos y Gastos
Obligados a llevar Contabilidad	(+)	0.4%	Activo
	(+)	0.4%	Ingresos

Adicionalmente se reemplazó el literal c) del numeral 2 del artículo 41, por el siguiente. *“El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo al que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la*



declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;”.

Esta disposición permite entender que el anticipo determinado en la declaración del ejercicio anterior como pago a cuenta del impuesto del nuevo ejercicio, por efecto de las retenciones se pagará parcialmente en los meses de julio y septiembre, conforme los plazos establecidos en el Reglamento y el saldo de acuerdo a los plazos señalados para la declaración anual del Impuesto a la Renta, es decir, en los meses de marzo y abril.

La reforma de diciembre de 2009 sustituye el literal e) del numeral 2 del artículo 41 por el siguiente: *“Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.*

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

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



el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;”. (El subrayado me corresponde).

Por lo tanto, los contribuyentes definidos en el literal a), es decir, personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o que suscriban contratos de exploración o explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, podrán presentar reclamo de pago indebido cuando no ha existido el hecho generador del impuesto como ocurre en el caso de pérdida o en el caso de personas naturales cuando el ingreso no ha superado a la base imponible con tarifa cero y el pago en exceso cuando el valor de las retenciones han superado al impuesto causado.

Para los contribuyentes definidos en el literal b) de la mencionada norma, es decir, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así como las sociedades, en los casos expuestos, tendrá lugar el reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso, **entendiéndose que se devolverá únicamente el valor de las retenciones más no del anticipo pagado.**

Es importante señalar, que en el caso de no devolución de la parte del anticipo que supere el impuesto causado, los contribuyentes estarían obligados al pago del impuesto a la renta por una tarifa mayor a la establecida en el artículo 37 de la Ley para el caso de sociedades, así como las tarifas del artículo 36 de la Ley que corresponden a las personas



naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, en un porcentaje adicional resultante del anticipo que no es devuelto.

Respecto a la disminución o exoneración del pago del anticipo, se reforma nuevamente el literal i) del numeral 2 del artículo 41, por el siguiente: *“El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.*

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. 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.

Si al realizar la verificación o si posteriormente el Servicio de Rentas Internas encontrase indicios de defraudación, iniciará las acciones legales que correspondan.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República,



mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado sólo por un ejercicio fiscal a la vez.”. (El subrayado me corresponde).

De lo señalado se entiende, que los contribuyentes definidos en el literal a), es decir los no obligados a llevar contabilidad, previa solicitud podrán acceder a la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta, conforme lo establecido en el Reglamento.

Con respecto a los contribuyentes definidos en el literal b), la reforma no contempla la posibilidad de que puedan presentar solicitud de disminución o exoneración del pago del anticipo; señala que el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo únicamente por un ejercicio económico cada trienio en casos en que se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo. Además indica que solamente en casos excepcionales el Presidente de la República mediante decreto podrá conceder la reducción o exoneración del valor del anticipo a favor de sectores o subsectores que hayan sufrido una drástica disminución en sus ingresos por causas no previsibles.

La reforma tributaria de diciembre de 2009, incorporó una modificación al tratamiento del anticipo, toda vez que **el anticipo pagado que no llegue a compensarse con el impuesto causado del ejercicio se constituye en un pago definitivo del impuesto a la renta**, sin derecho a considerarlo como crédito tributario para los ejercicios posteriores a su pago y sin derecho a su devolución.



Por lo tanto, este anticipo del impuesto a la renta se constituye en impuesto mínimo a la renta para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, quienes a partir del ejercicio 2010, no podrán pagar menos impuesto a la renta que lo determinado por el anticipo, aunque su impuesto causado determinado haya sido menor. En este sentido, el anticipo se constituye en un sistema de imposición a la renta de modo presuntivo en el que toda sociedad, persona natural y sociedad indivisa obligada a llevar contabilidad que posea activos productivos, patrimonio y un estado de resultados, deberá liquidar el impuesto debido a que presuntivamente dichos estados financieros reflejan una utilidad.

2.5. Anticipo del Impuesto a la Renta, Período 2011

Reforma diciembre 2010.- En fecha 29 de diciembre de 2010, la Asamblea Nacional en ejercicio de sus facultades constitucionales expidió el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en el cual se reforma el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno de la siguiente manera:

Se reemplaza el último inciso del literal b), por el siguiente: “Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la



Producción y el Servicio de Rentas Internas.” (El subrayado me corresponde).

De lo expuesto se observa que la reforma a la Ley tributaria, con el afán de incentivar las nuevas inversiones en el país, exigirá el pago del anticipo a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad después del quinto año de que hayan comenzado su proceso productivo y comercial, a diferencia de la anterior reforma que establecía el pago del anticipo después del segundo año de operación efectiva.

En el numeral 2 del artículo 41, se incorpora después del literal i), los literales j), k), l) y m), con el siguiente texto:

“j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.”.

De acuerdo con el literal j), las comercializadoras y distribuidoras de combustible, tendrían un tratamiento especial respecto de la forma de cálculo del anticipo, reemplazando el 0.4% de los ingresos gravados por el **0.4% del total del margen de comercialización**. Sobre este punto es importante señalar que es el único sector que ha tenido un tratamiento diferenciado en el cálculo del anticipo, por lo que, sería justo que el Gobierno analice la posibilidad de beneficiar a otros sectores que podrían estar afrontando problemas debido a ésta nueva fórmula de cálculo.

“k) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agro forestería y de



silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

l) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los períodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.” (El subrayado me corresponde).

Con la finalidad de incentivar nuevos proyectos productivos y actividades relacionadas con la agro forestería, silvicultura de especies forestales así como software y tecnología, la normativa prevé la **exoneración del anticipo del impuesto a la renta** durante los períodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados todos los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con estos temas.

“m) Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento.” (El subrayado me corresponde).



Como incentivo a los contribuyentes que generen nuevos empleos o mejoras en los salarios, así como para los gastos que se destinen a mejorar la producción y la tecnología, la norma prevé que se excluyan dichos montos en el cálculo del anticipo del impuesto a la renta, es decir en el rubro correspondiente al 0.2% de Costos y Gastos deducibles.

Cabe señalar que cada una de las reformas legales analizadas en éste capítulo han ido acompañadas de su respectiva reforma reglamentaria, las cuales se han dado en el mismo sentido de la Ley de Régimen Tributario Interno.



CAPITULO 3

3. EFECTOS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1. Análisis del sector

Para analizar los efectos del anticipo del impuesto a la renta, se seleccionó a las sociedades con jurisdicción en la provincia del Azuay, tomando en cuenta los valores declarados por concepto de impuesto a la renta causado así como los del anticipo determinado o calculado, correspondientes a los ejercicios fiscales 2007 a 2011. Cabe señalar que la información ha sido proporcionada por el Servicio de Rentas Internas Regional Austro.

De la base de datos de 8.227 empresas correspondientes a la Regional del Austro, es decir, Azuay, Cañar y Morona Santiago, se seleccionaron únicamente a las empresas del Azuay que se encuentren activas, con fines de lucro, y que hayan declarado el impuesto a la renta durante los 5 años motivos del presente análisis (2007, 2008, 2009, 2010 y 2011). De esta manera, la muestra significativa para este trabajo serán los valores de impuesto causado y anticipo determinado constantes en la declaración de impuesto a la renta de 1.796 empresas azuayas.

Las 1.796 empresas serán analizadas de acuerdo al tipo de actividad que realizan; así tenemos 15 tipos de actividades:



Tabla No. 5

	ACTIVIDAD	# empresas	Participación
1	Comercio	464	25.8%
2	Transporte y comunicaciones	409	22.8%
3	Actividades inmobiliarias	261	14.5%
4	Industrias manufactureras	176	9.8%
5	Actividades de servicios sociales y de salud	75	4.2%
6	Intermediación financiera	75	4.2%
7	Actividades comunitarias sociales	68	3.8%
8	Enseñanza	56	3.1%
9	Construcción	53	3.0%
10	Administración pública y defensa	47	2.6%
11	Agricultura y ganadería	41	2.3%
12	Explotación de minas y canteras	33	1.8%
13	Hoteles y restaurantes	32	1.8%
14	Servicios Básicos	4	0.2%
15	Pesca	2	0.1%
	TOTAL	1,796	100.0%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Es importante analizar las actividades por separado para de ésta manera tener una idea más clara de los efectos del anticipo del impuesto a la renta de acuerdo al tipo de actividad económica realizada; en este sentido se ha seleccionado ocho sectores que considero de importancia en el desarrollo económico de la provincia del Azuay, contando para el efecto con una muestra final de 1.569 empresas, que se detallan en la siguiente tabla a continuación:



Tabla No. 6

	ACTIVIDAD	# empresas	Participación
1	Comercio	464	30%
2	Transporte y comunicaciones	409	26%
3	Actividades inmobiliarias	261	17%
4	Industrias manufactureras	176	11%
5	Actividades de servicios sociales y de salud	75	5%
6	Intermediación financiera	75	5%
7	Enseñanza	56	4%
8	Construcción	53	3%
	TOTAL	1,569	100%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Por lo tanto, se observaron dos aspectos: primero la diferencia entre el impuesto a la renta causado y el anticipo determinado; y, segundo el anticipo determinado cuando el impuesto a la renta causado es cero.

3.2. Impuesto a la Renta Causado y Anticipo del Impuesto a la Renta Determinado o Calculado.

El presente análisis se lo realizará considerando tres situaciones:

- **Anticipo Determinado igual al Impuesto a la Renta Causado:**
En este caso, las empresas tuvieron que pagar el impuesto a la renta de acuerdo a la utilidad obtenida o del valor del anticipo determinado, ya que los dos valores son los mismos. No hay afectación del anticipo.
- **Anticipo Determinado mayor al Impuesto a la Renta Causado:**
En ésta situación las empresas a partir de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2010, tuvieron que pagar un



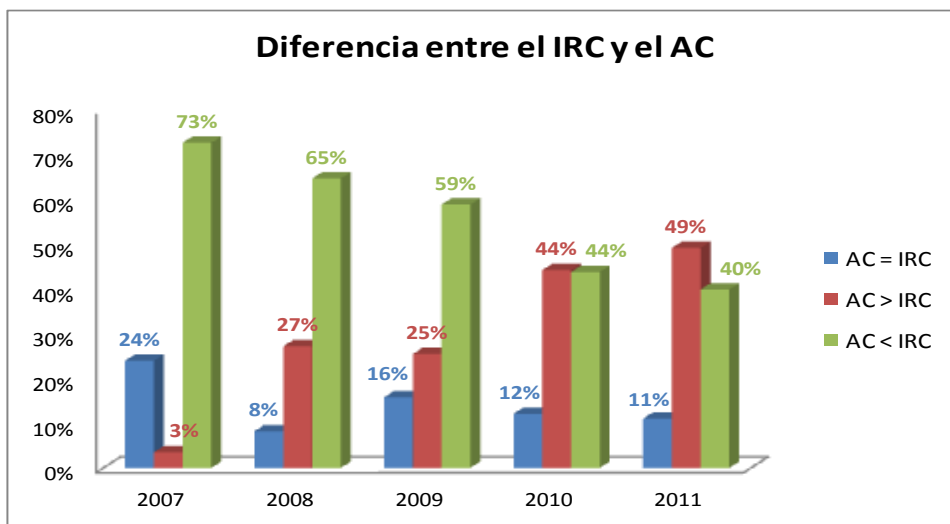
valor mayor que el obtenido por concepto de impuesto a la renta causado (ingresos – gastos), toda vez que el anticipo se convirtió en impuesto definitivo. Podría existir afectación del anticipo, especialmente en aquellas empresas que se declararon en pérdida o que su impuesto a la renta causado fue significativamente inferior al anticipo.

- **Anticipo Determinado menor al Impuesto a la Renta Causado:**
En este caso, las sociedades pagaron el impuesto a la renta de acuerdo a la utilidad que obtuvieron en el ejercicio (ingresos – gastos). No existe mayor afectación del anticipo.

A continuación las tres situaciones explicadas, en las empresas seleccionadas de acuerdo al tipo de actividad que realizan:

Comercio:

Gráfico No. 1

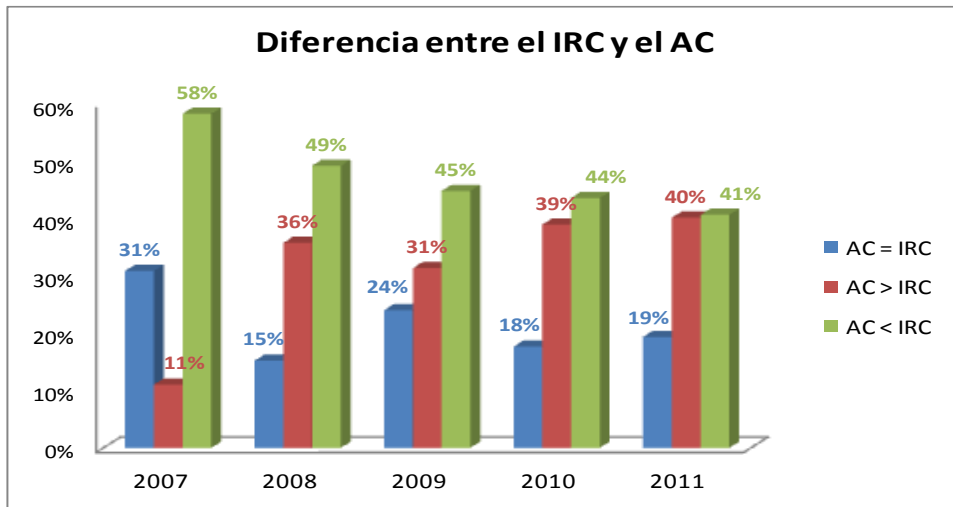


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Transporte y Comunicaciones:

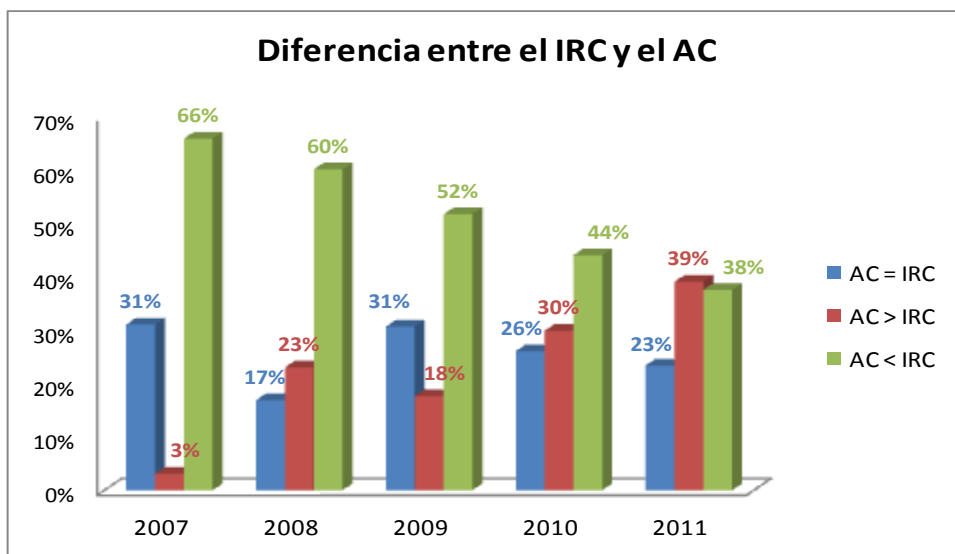
Gráfico No. 2



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Actividades Inmobiliarias:

Gráfico No. 3

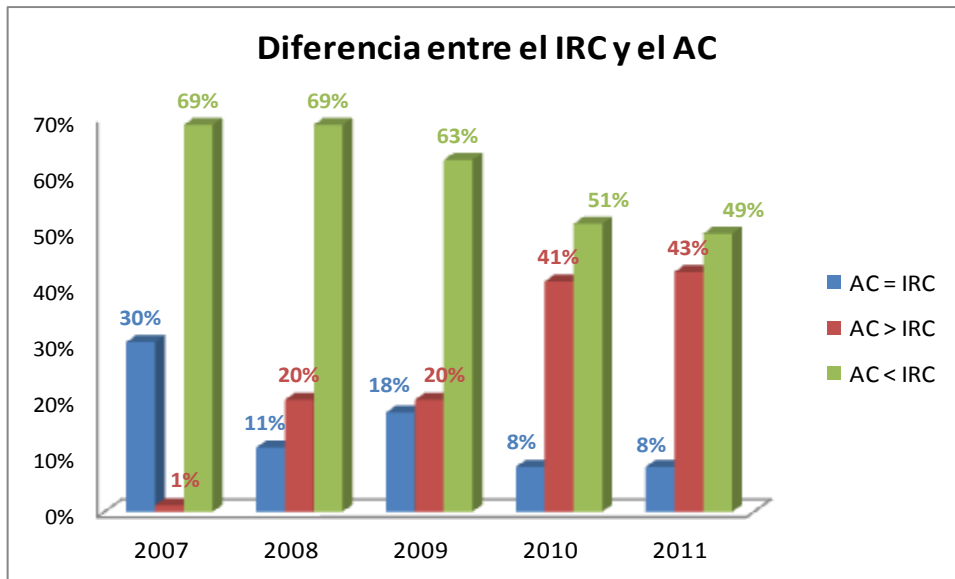


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Industrias Manufactureras:

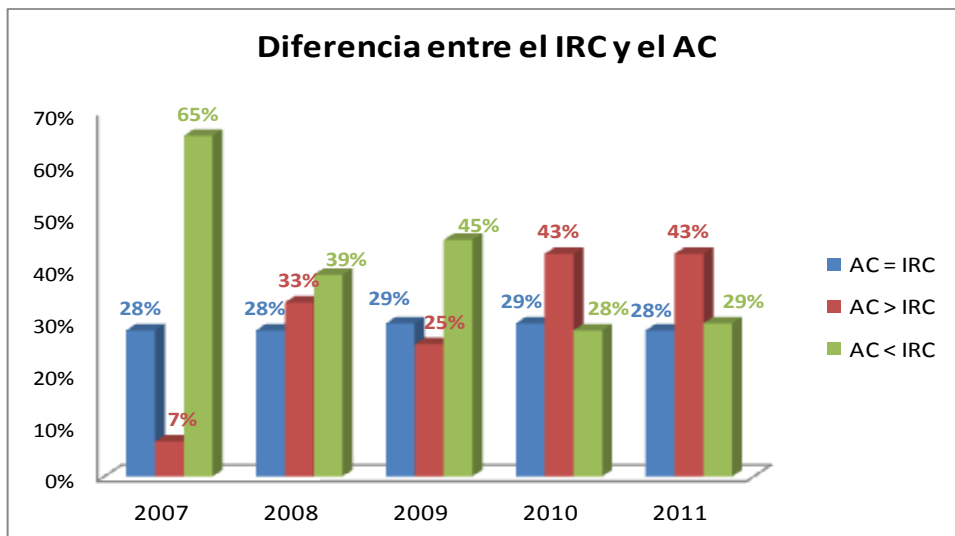
Gráfico No. 4



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Actividades de Servicios Sociales y de Salud:

Gráfico No. 5

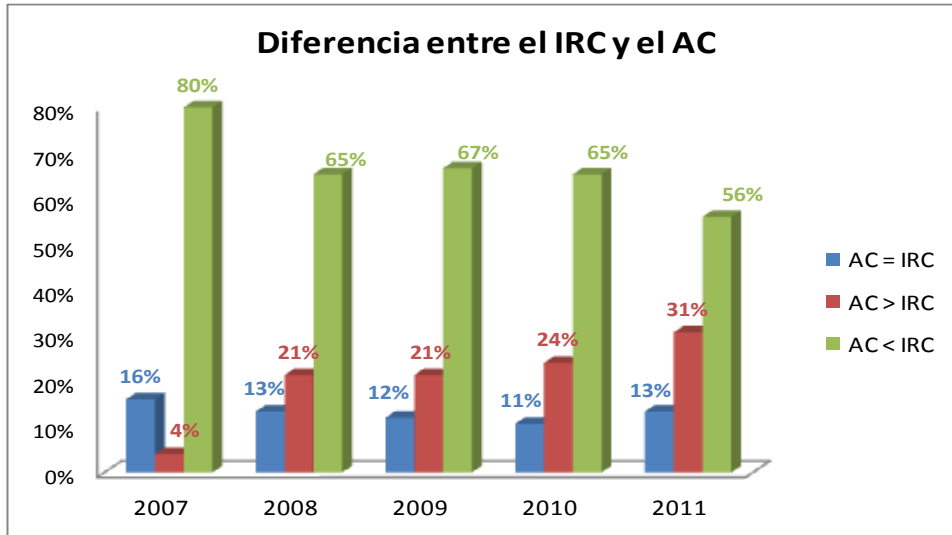


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Intermediación Financiera:

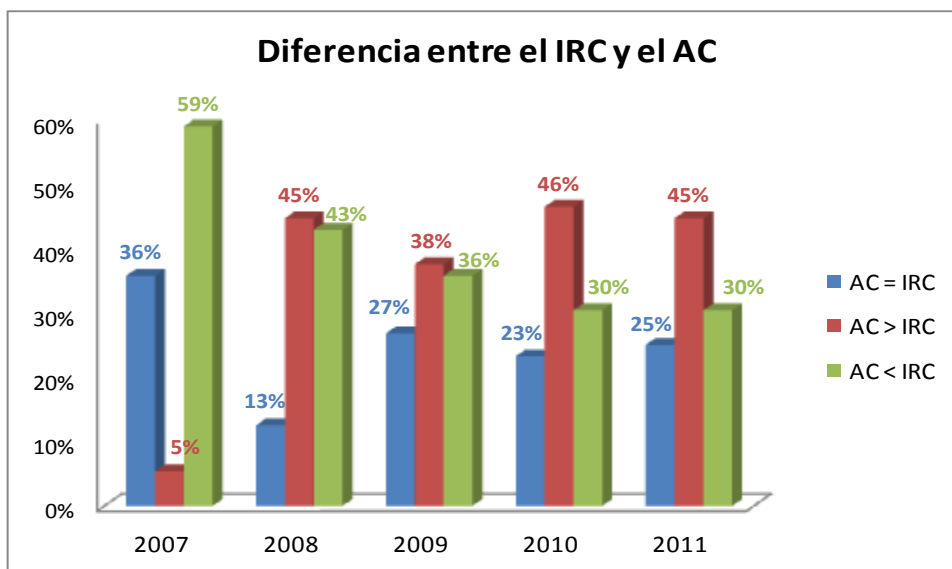
Gráfico No. 6



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Enseñanza:

Gráfico No. 7

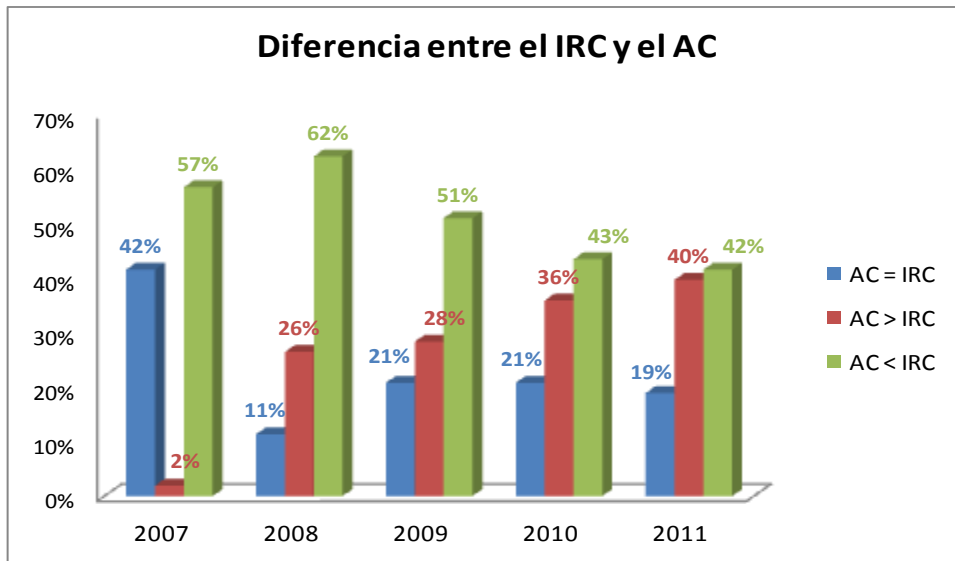


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Construcción:

Gráfico No. 8



Fuente: Servicio de Rentas Internas

De los gráficos expuestos se pueden observar las siguientes situaciones:

- **Anticipo Determinado igual al Impuesto a la Renta Causado:**

En el año 2007 se observa que la mayoría de sectores registró el porcentaje más alto con respecto a otros años. Debemos recordar que en éste ejercicio se utilizaba la anterior fórmula de cálculo del anticipo, por lo que, es entendible que si una empresa venía declarando pérdidas en algunos períodos, lo más probable es que su anticipo también resulte cero, ya que la dicha fórmula consideraba principalmente la utilidad generada en el ejercicio. A partir del año 2008, la mayoría de empresas que registraron un valor de impuesto causado igual al de su anticipo fueron aquellas que tuvieron pérdidas, es decir, registraron un impuesto causado de cero y por coincidencia o error en el cálculo, el valor del anticipo también resultó cero. Los sectores en los que se observa se ha mantenido un porcentaje



considerable de éste escenario en todos los períodos analizados, corresponden especialmente a los denominados “Inmobiliarios” y “Servicios Sociales y Salud”.

En todo caso, las empresas que declararon un impuesto a la renta causado igual al de su anticipo no se han visto afectadas por ésta nueva modalidad en el cálculo.

- **Anticipo Determinado mayor al Impuesto a la Renta Causado:**

Tal como se aprecia de los gráficos expuestos, el porcentaje del anticipo determinado con respecto del impuesto a la renta causado se ha incrementado notablemente durante los cinco períodos analizados. En el ejercicio 2007 existe una diferencia marcada del impuesto causado con respecto del anticipo, lo cual tiene sentido, ya que en dicho período estuvo vigente la anterior fórmula de cálculo del anticipo. En los años 2008 y 2009 estuvo ya vigente la nueva forma de cálculo del anticipo; sin embargo, los contribuyentes tenían la posibilidad de restarse las retenciones al momento del cálculo; además en caso de que el anticipo hubiese resultado mayor al impuesto causado, podían utilizarlo como crédito tributario para los siguientes años. A partir del año 2010, el anticipo en el caso de ser mayor al impuesto causado se transforma en impuesto definitivo, lo cual ha tenido un notable incremento en todos los sectores analizados con excepción del financiero, en el cual el impuesto a la renta causado sigue siendo mayor al anticipo determinado o calculado.

En este punto cabe hacer las siguientes observaciones:

- a) Tal como lo demuestran los datos, la nueva forma de cálculo del anticipo del impuesto a la renta estaría cumpliendo con su



objetivo principal, que es el de lograr un incremento en la recaudación del impuesto a la renta, especialmente en aquellas empresas que venían declarando pérdidas o un impuesto causado insignificante, y más bien solicitaban todos los años la devolución del impuesto como pago indebido o en exceso generado.

- b) Sin embargo, existirían empresas que podrían haber sido afectadas por el anticipo a pesar de haber generado utilidad durante el ejercicio, ya sea porque cuentan con un rubro elevado de activos o porque sus ingresos y gastos son altos en comparación de la utilidad generada; como es el caso de algunas empresas distribuidores de productos quienes manejan un nivel elevado de ingresos y gastos, sin embargo sus márgenes de utilidad son fijos, lo que ocasionaría problemas de liquidez, ya que se estaría pagando sobre un valor superior al que refleja la utilidad real del ejercicio, pudiendo verse afectado en su patrimonio.

Se concluye entonces, que en la mayoría de sectores económicos, el anticipo determinado ha ido incrementándose de manera significativa en los períodos analizados, llegando a superar en algunos casos al impuesto a la renta causado del ejercicio, teniendo que pagar un porcentaje de impuesto a la renta superior al establecido en la normativa tributaria respecto de personas naturales como de sociedades.

- Anticipo Determinado menor al Impuesto a la Renta Causado:

De los cuadros expuestos puede observarse con claridad, que la tendencia de los sectores analizados que han consolidado un impuesto a la renta causado mayor que su anticipo determinado ha ido



disminuyendo, con excepción del sector denominado “Intermediación Financiera”, en el cual se aprecia que el impuesto causado es significativamente mayor al anticipo determinado en todos los períodos.

Por lo tanto, podemos decir que todas las empresas que obtuvieron un impuesto a la renta causado mayor al de su anticipo, no se han visto mayormente afectadas por la nueva fórmula del anticipo, toda vez que las cuotas pagadas en julio y septiembre pueden utilizarlas como crédito tributario del ejercicio, además de las retenciones que les han sido efectuadas, obteniendo de ésta manera un impuesto a pagar o un saldo a favor, producto de una utilidad o pérdida real que generó el negocio.

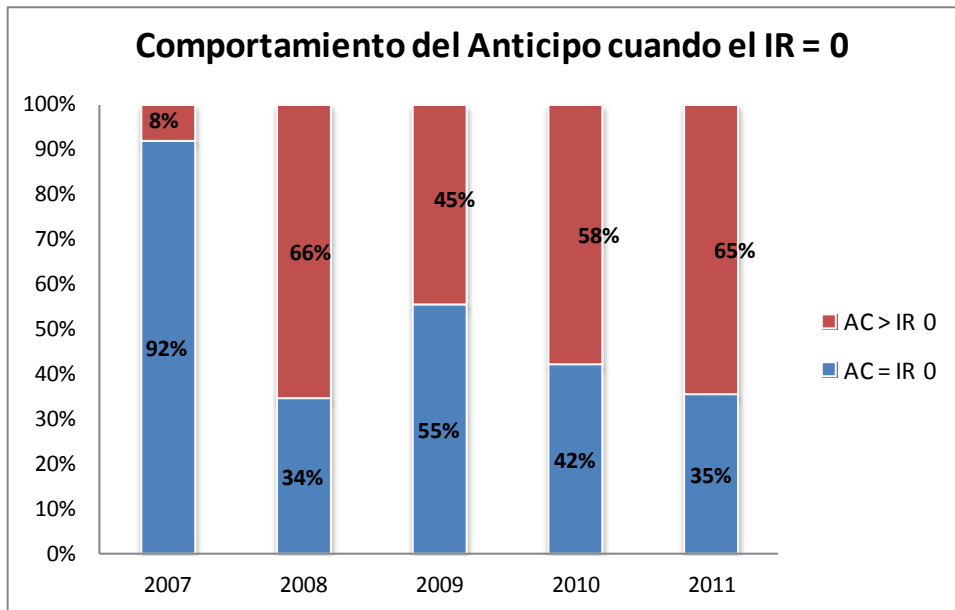
3.3. Anticipo determinado o calculado cuando el Impuesto a la Renta causado es igual a cero

Al analizar esta situación se está evaluando el impacto que sufrieron algunas empresas que reportaron pérdida en el ejercicio; sin embargo, debieron pagar un valor por concepto de anticipo debido a una nueva fórmula de cálculo, valor que a partir del año 2010 se convirtió en impuesto definitivo, sin derecho a devolución. A continuación el porcentaje de empresas que presentaron esta situación, en los diferentes sectores considerados.



Comercio:

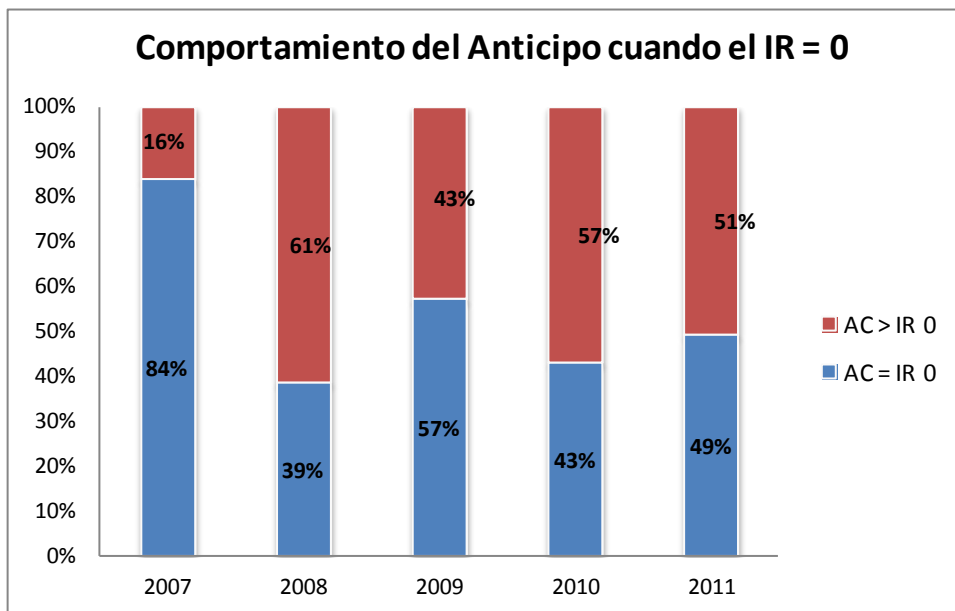
Gráfico No. 9



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Transporte y comunicaciones:

Gráfico No. 10

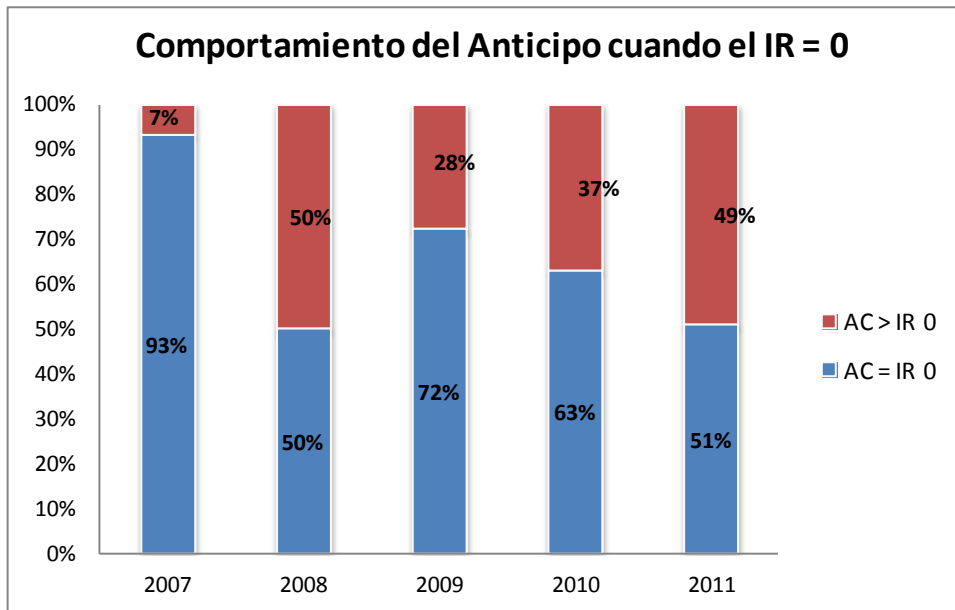


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Actividades Inmobiliarias:

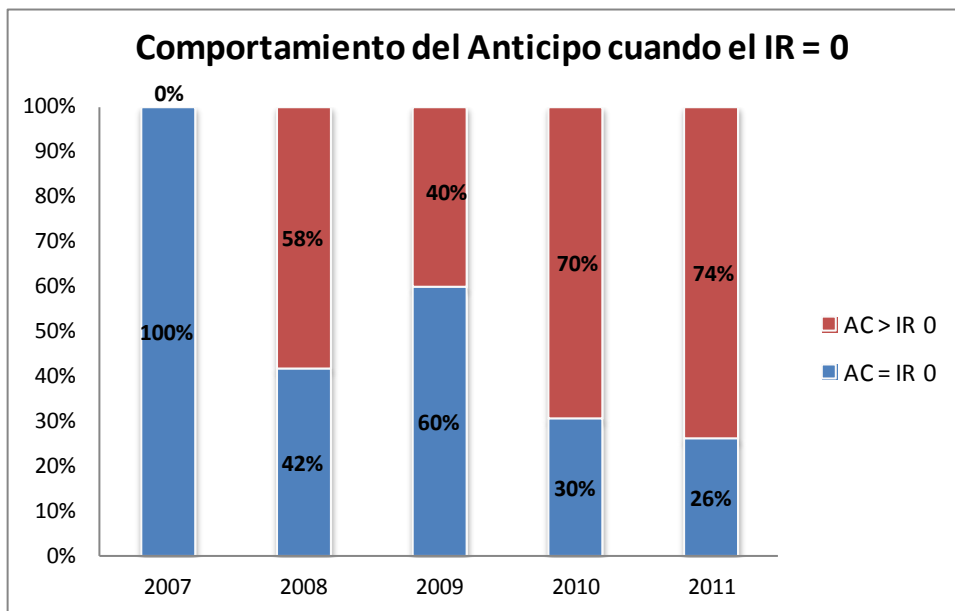
Gráfico No. 11



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Industrias Manufactureras:

Gráfico No. 12

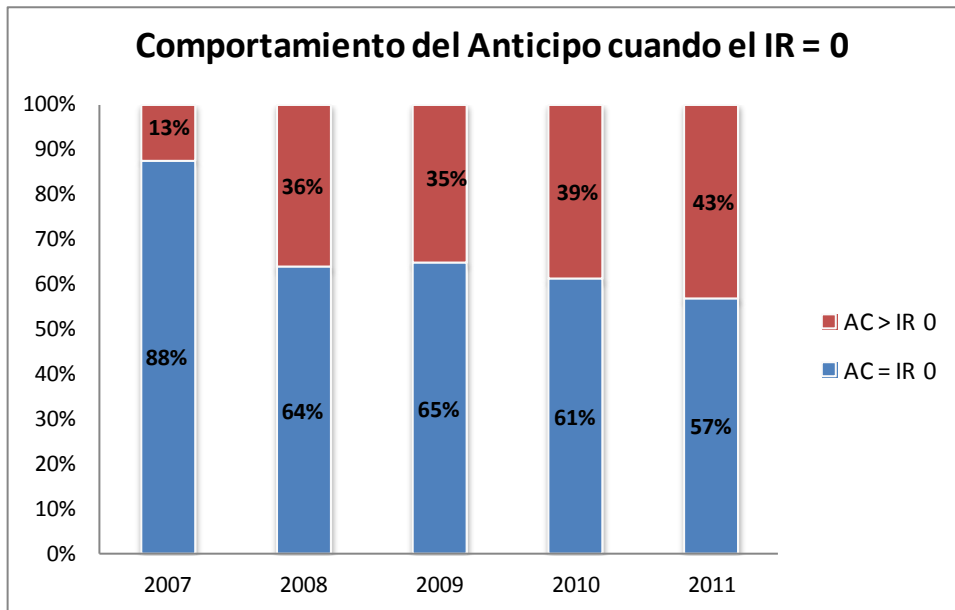


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Actividades de Servicios Sociales y de Salud:

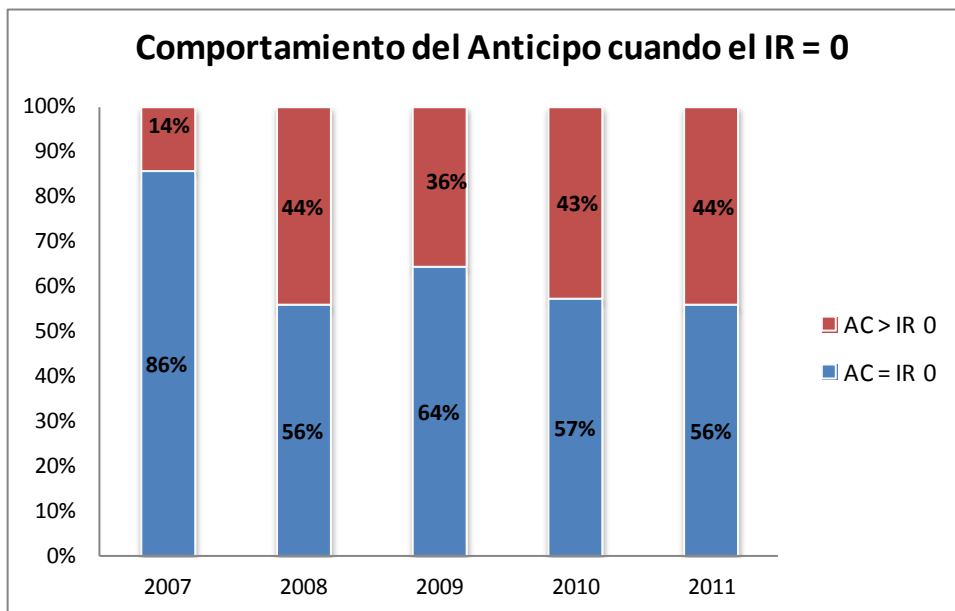
Gráfico No. 13



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Intermediación Financiera:

Gráfico No. 14

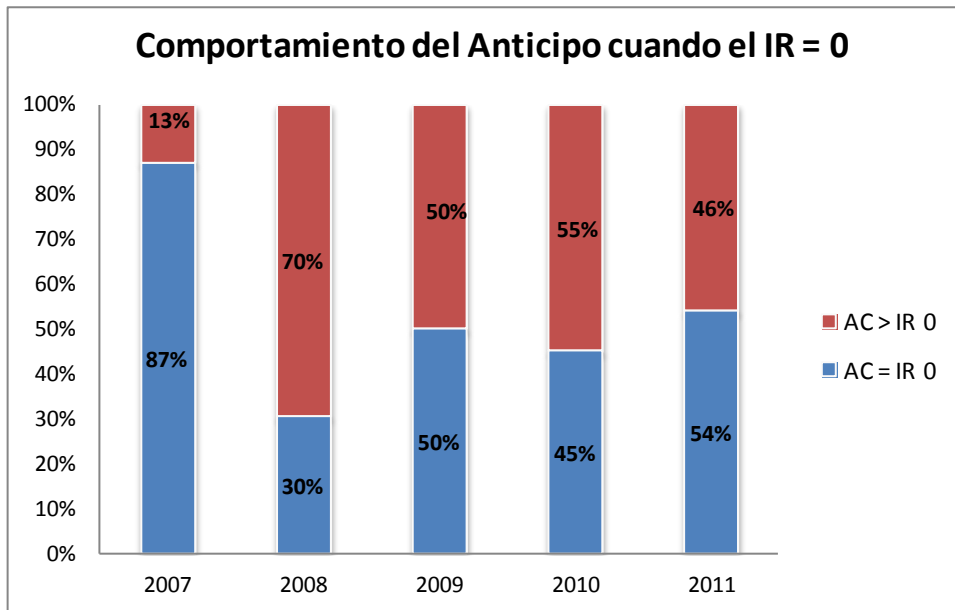


Fuente: Servicio de Rentas Internas



Enseñanza:

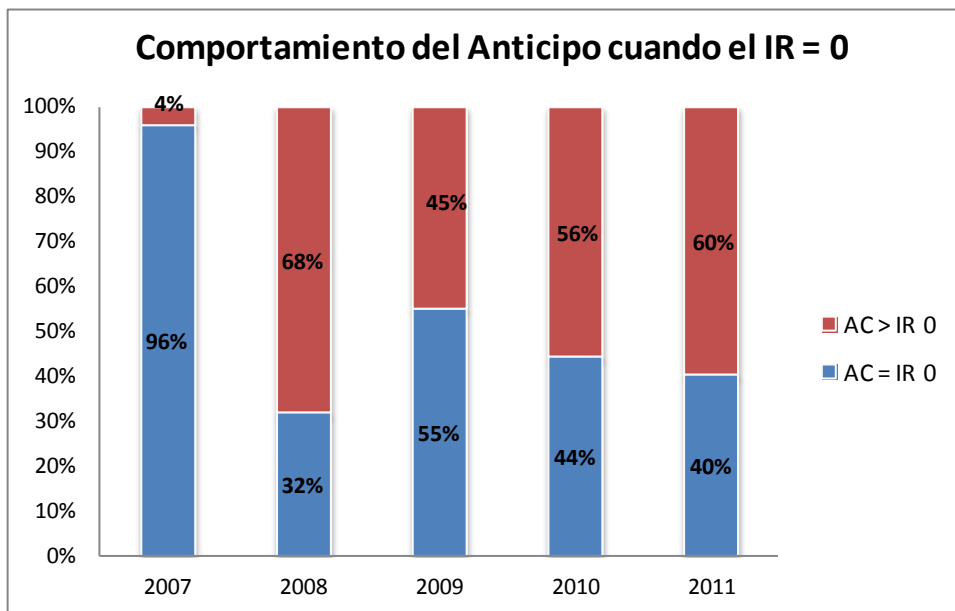
Gráfico No. 15



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Construcción:

Gráfico No. 16



Fuente: Servicio de Rentas Internas



De los gráficos expuestos se puede observar que de las empresas que reportaron pérdida en sus balances (declararon un impuesto a la renta causado de cero), son cada vez más los casos en que el anticipo determinado es mayor a cero; por lo que, dichos contribuyentes se vieron obligados a pagar un impuesto a pesar de que obtuvieron pérdidas económicas en los ejercicios 2010 y 2011.

Como consecuencia de ésta nueva fórmula de cálculo, existen empresas que en estos dos últimos años han tenido que cancelar un valor por concepto de anticipo a pesar de reportar pérdidas económicas, especialmente en los sectores de Manufactura, Comercio y Construcción.

Recordemos que en los años anteriores al 2010, el contribuyente que hubiere obtenido pérdidas en el ejercicio, podía utilizar las cuotas del anticipo pagado como crédito tributario en los años subsiguientes o pedir su devolución cuanto se trataba de ejercicios anteriores al 2008.

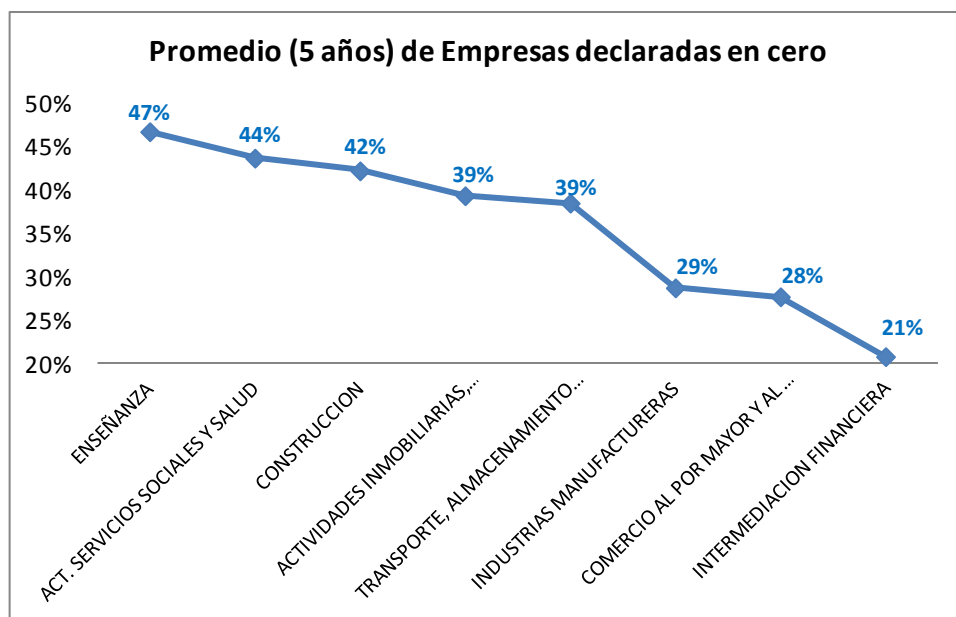
Por lo tanto, podemos concluir que la nueva fórmula de cálculo del anticipo del impuesto a la renta está cumpliendo con su objetivo recaudatorio, al lograr que el 53% de empresas Azuayas declaradas en pérdida en los años 2010 y 2011 efectivamente tributen.



3.4. Impuesto a la Renta causado cero

A continuación en el gráfico No. 17 se expone el porcentaje de empresas azuayas, que en promedio declararon un impuesto a la renta causado de cero (pérdida), de acuerdo al tipo de actividad económica realizada, en el período 2007 a 2011.

Gráfico No. 17



Fuente: Servicio de Rentas Internas

De los ocho sectores económicos seleccionados para este análisis, se calculó un promedio anual del número de empresas que declararon un impuesto a la renta causado de cero; observándose los sectores que tienen más empresas con pérdidas (enseñanza 47%), así como los que han reportado menos pérdidas (intermediación financiera 21%).



Tabla No. 7

AC MAYOR A CERO EN EMPRESAS QUE DECLARARON IRC 5 AÑOS SEGUIDOS EN CERO				
ANTICIPO CALCULADO	RANGO		# EMPRESAS	# EMPRESAS
	\$ 1	\$ 5,000	195	87%
\$ 5,001	\$ 10,000	10	4%	
\$ 10,001	\$ 25,000	11	5%	
\$ 25,001	\$ 50,000	1	0.4%	
\$ 50,001	\$ 100,000	2	1%	
\$ 100,001	\$ 500,000	5	2%	
TOTAL			224	100%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

La tabla No. 6 nos indica las 224 empresas que declararon en cero, es decir tuvieron pérdidas económicas durante los cinco años investigados (2007, 2008, 2009, 2010 y 2011); de éstas empresas con este comportamiento (del total de 1.569 empresas), todas tuvieron un anticipo calculado positivo o mayor a cero, es decir, que desde el año 2010 tuvieron que pagar un impuesto según el rango que indica la tabla. Tal como podemos observar, de las empresas que reportaron pérdidas durante cinco años, la mayoría (87%) tuvieron que pagar un impuesto (anticipo) de uno a cinco mil dólares, en los años 2010 y 2011.

Por lo tanto, queda demostrado que las empresas que han venido declarando un impuesto a la renta causado de cero, es decir en pérdida por cinco años consecutivos, a partir del año 2010 tuvieron que pagar un valor correspondiente al calculado por concepto de anticipo, lo cual es justo, ya que no es entendible que una empresa tenga cinco años consecutivos pérdidas y que por lo tanto no contribuya con el desarrollo del país; si realmente son empresas que estarían con pérdidas por tanto tiempo, debían haberlas cerrado, pues el objetivo principal de una actividad económica y productiva es obtener lucro y beneficios económicos y no pérdidas por tanto tiempo.



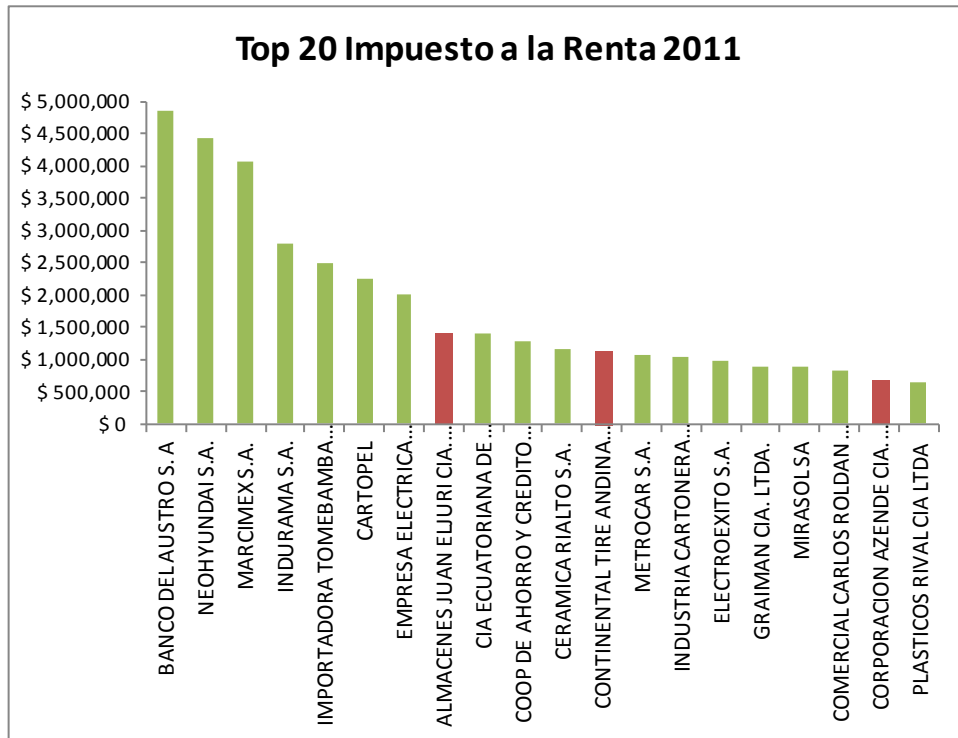
Queda claro entonces, que el objetivo principal de la nueva modalidad de cálculo del anticipo del impuesto a la renta se cumple plenamente, es decir lograr una contribución del impuesto a la renta en todas las empresas que han venido declarando en cero por desde hace algún tiempo. Sin embargo, no debemos olvidar a todas aquellas empresas que si venían declarando y pagando el impuesto a la renta de acuerdo a la utilidad obtenida en el ejercicio y que, con la nueva modalidad del anticipo, han tenido que pagar valores superiores, ocasionando problemas en su liquidez.

3.5. TOP 20 Impuesto a la Renta 2011

Para finalizar el análisis, el gráfico No. 18 nos muestra que del universo o población de 1.569 empresas estudiadas, las 20 que más han contribuido en el año 2011, ya sea por concepto de impuesto a la renta causado (barra verde) o por anticipo determinado (barra roja), son las siguientes:



Gráfico No. 18



Fuente: Servicio de Rentas Internas

La mayoría de empresas que más contribuyeron, lo hicieron en base a su impuesto a la renta causado; sin embargo, observamos que tres lo hicieron porque su anticipo fue mayor al impuesto del ejercicio 2011, por lo que se concluiría en que el anticipo de impuesto a la renta no estaría afectando a las empresas más grandes.



CAPITULO 4

4. ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

4.1. Principios Constitucionales

Deben considerarse como principios de la tributación aquellos que sirvan como guía de las decisiones gubernamentales respecto a la implementación de impuestos y su configuración, cualquier violación a éstos implica una inconstitucionalidad de los actos tributarios; y por lo tanto, deben ser aplicados en todas las actuaciones de las Administración Tributaria. Como manifiesta Dino Jarach *“Los principios, coincidentes o análogos a los doctrinales, son recogidos por las cartas constitucionales y, por tanto adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que, en algunos casos, divergen sustancialmente de la elaboración científica de los principios que les dieron origen”*⁵⁴; es decir, los principios que rigen un sistema tributario están contenidos en el texto constitucional de cada país.

Uno de los aspectos de mayor trascendencia de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 94 del 23 de diciembre de 2009, tiene que ver con el cambio de concepción del cálculo y el pago del anticipo del impuesto a la renta para las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad.

La modificación de las reglas respecto del anticipo del impuesto a la renta, contiene algunas particularidades en cuanto a su cálculo y

⁵⁴ Jarach, Dino. Op. Cit. Pág. 297.



determinación, toda vez que el anticipo pagado que no llegue a compensarse con el impuesto causado del ejercicio se constituye en un pago definitivo del impuesto a la renta, pudiendo imputarlo como crédito tributario del impuesto a la renta causado del ejercicio en curso y sin tener derecho a su devolución como reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso.

Por lo tanto, este anticipo, aparte de ser crédito tributario del impuesto a la renta en el ejercicio que le corresponde, constituye también impuesto mínimo a la renta, de carácter presuntivo a partir del ejercicio fiscal 2010, ya que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no podrán pagar menos por impuesto a la renta que lo determinado por anticipo, aunque su impuesto causado haya sido menor.

En este sentido, los cambios expuestos sobre el anticipo del impuesto a la renta deben estar sustentados en los principios que rigen el régimen tributario ecuatoriano y que se encuentran contemplados en la Constitución del Ecuador así como en el Código Tributario.

Coincido plenamente con lo expresado por el Doctor Manolo Rodas, respecto de los objetivos del régimen tributario ecuatoriano: *“...Queda evidenciado que uno de los mayores objetivos del sistema tributario ecuatoriano es la desaparición gradual de las desigualdades económicas, desigualdades que se produjeron entre otras causas por la aplicación irreflexiva de la economía de mercado, llevada a cabo a tales extremos que en la Constitución actual se ha tenido que plasmar expresamente un soporte normativo que rompa con el paradigma de la supremacía absoluta de las leyes del mercado, indicando en la actualidad de manera expresa, que es el ser humano el sujeto y el fin de la economía, reconociendo la existencia innegable del mercado y sus leyes,*



*enfaticando sin embargo que el mercado se encuentra al servicio de quien es el sujeto, principio y fin de la economía: el ser humano”.*⁵⁵

A continuación me permito citar las normas en las que se basa el régimen tributario ecuatoriano:

Constitución del Ecuador

Artículo 283.- “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.”. (El subrayado me corresponde).

Artículo 300.- “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”. (El subrayado me corresponde).

⁵⁵ Rodas Beltrán, Manolo. III JORNADAS JURÍDICO TRIBUTARIAS, Noviembre 2009, pág.217



Artículo 321.- *“El estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en todas sus formas pública, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta y que deberá cumplir su función social y ambiental”.*

Artículo 323.- *“Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.”.* (El subrayado me corresponde).

Código Tributario

Artículo 3.- *“Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes...”.*

Artículo 5.- *“Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”.*

A continuación se describen los principios que a mi criterio son los que podrían generar cierta discusión con respecto del anticipo del impuesto a la renta.



4.1.1. No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva

Al respecto, es importante señalar una definición de confiscación: *“Adjudicación que se hace al Estado, Tesoro Público o Fisco, de los bienes de propiedad privada...”*.⁵⁶

En palabras del autor Héctor Villegas, en su obra “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, sostiene: *“...que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte sustancial”, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto...”*.

Por lo tanto, se entiende que el principio de No Confiscatoriedad, es uno de los límites de la potestad tributaria, y en este sentido se encuentra íntimamente vinculado con los principios de legalidad y capacidad contributiva, ya que, obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada y que las cargas públicas no afecten el derecho a la subsistencia digna de los ciudadanos.

Mencionamos el principio de capacidad contributiva aunque no se encuentre consagrado en la Constitución ya que, un tributo será constitucional en la medida que respete el derecho a la propiedad, y para ello la normativa tributaria debe adaptarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Como se observa la Constitución Política del Ecuador como norma suprema en sus artículos 321 y 323 precautela la propiedad

⁵⁶ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 11^a Edición, Tomo I, pág. 468.



y prohíbe toda forma de confiscación, y por lo tanto, se entiende que se prohíbe la confiscación mediante tributos que atenten contra el patrimonio de los ciudadanos. Sin embargo, debemos recordar que todos los ecuatorianos tenemos la obligación de contribuir con una parte de nuestros ingresos a la obtención de recursos para el Estado, situación que podría constituirse en un límite legal al derecho de propiedad, ya que como se evidencia no podría funcionar de una manera absoluta. Por lo tanto, la no confiscatoriedad de los tributos debe ser vista de manera conjunta con los principios expuestos en la Constitución.

En el caso concreto del anticipo del impuesto a la renta, debemos considerar que si los contribuyentes lo pueden utilizar como crédito tributario del ejercicio en curso no tendría el carácter de confiscatorio al momento de su determinación y pago, ya que, el mismo puede ser utilizado en la liquidación del impuesto; sin embargo si una empresa obtiene pérdida o una utilidad significativamente menor a la del anticipo, podría verse afectada, ya que el anticipo se convierte en impuesto definitivo; no obstante no debemos olvidar que el Estado le seguiría entregando a ese contribuyente bienes públicos, sin que éste realice ninguna contribución a cambio, por lo que, no podríamos concluir que el anticipo del impuesto a la renta atente contra el principio de no confiscatoriedad; sin embargo, habrán sectores puntuales que se vean afectados y necesiten un trato diferenciado por parte del Estado, toda vez que el resultado de sus balances así como de su estado de pérdidas y ganancias no guarden relación con el margen de utilidad real que arroje el negocio.

4.1.2. Igualdad y Generalidad

De igual manera, es importante señalar una definición de igualdad: “...*Trato uniforme en situaciones similares (...)* La propia generalidad de



la Ley lleva a equiparar a todos los ciudadanos, e incluso a todos los habitantes de un país siempre que ocurra identidad de circunstancias, porque, en caso contrario, los propios sujetos o los propios hechos imponen diferente trato...”.⁵⁷ (El subrayado me corresponde).

Este principio hace referencia a la uniformidad frente a las leyes tributarias, es decir, que los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma carga impositiva, puesto que todos los ciudadanos somos iguales ante la ley; igualdad debe ser aplicada bajo una misma realidad económica.

Los autores del libro DERECHO TRIBUTARIO al respecto manifiestan: *“En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica (...)”⁵⁸. (El subrayado me corresponde).*

La finalidad de este principio es el de eliminar un régimen de privilegios, en donde prevalezca el concepto de **justicia tributaria**, así se entiende lo expuesto por Carlos M. Guilianni Founroge *“El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión*

⁵⁷ *Ibidem*, Tomo II, pág. 336

⁵⁸ Queralt, Juan. *Op. Cit.* Pág. 56.



*universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación.”.*⁵⁹

Igualdad que no debe ser entendida desde el punto de vista cuantitativo, ya que no implica que los contribuyentes deberían aportar la misma cantidad de dinero, sino como el principio de imponer cargas iguales a quienes se encuentren en iguales situaciones económicas.

En materia tributaria se entiende al principio de generalidad en el sentido de que las leyes tributarias deben ser generales y elaboradas de manera abstracta, de manera que no se refieran en concreto a una persona o grupos de personas, imponiendo gravámenes o concediendo beneficios en particular. Algunos expertos, señalan que el principio de generalidad no difiere sustancialmente con el de igualdad, especialmente en lo que respecta a su dimensión formal de no discriminación.

En el caso específico del anticipo del impuesto a la renta, podría decirse que existe un trato diferenciado entre las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tienen suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, y el aplicado a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades, en los siguientes aspectos:

- La forma de cálculo.
- Al devolver a los primeros la totalidad de las retenciones y anticipo cuando no se ha causado impuesto o cuando el impuesto causado es inferior al anticipo y a las retenciones, y al devolver el anticipo a las segundas una vez cada trienio en casos de fuerza mayor cuando la actividad económica se haya visto gravemente afectada.

⁵⁹ Fonrouge, Carlos. Op. Cit. Pág. 367.



- La normativa faculta a los primeros que puedan presentar solicitud de reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta; mientras que, para los segundos solamente se dará en casos excepcionales en que se demuestre que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una disminución de sus ingresos por causas no previsibles.

A pesar de estas diferencias entre los contribuyentes no obligados y obligados a llevar contabilidad, cuando hablamos de igualdad ante la Ley nos referimos siempre a una ley que deberá ser general y abstracta; sin embargo, la norma faculta a los poderes públicos la obligación de buscar una igualdad real, y por lo tanto, legislar para grupos concretos como es en el presente caso, con el propósito de disminuir la evasión y la elusión fiscal, dando énfasis a los impuestos directos sobre los indirectos con el afán de buscar una equidad tributaria que logre una mejor distribución de los ingresos, así como la de tener un mejor control de los contribuyentes con criterio de proporcionalidad, solidaridad y justicia social. Consecuentemente se podría concluir que existe un trato desigual para los desiguales, lo cual no implica que se vulnere al principio de igualdad ya que el legislador ha creado una norma de manera igual pero por categorías.

Tal como se puede apreciar, el principio de igualdad se refleja en una igualdad material y no formal, es decir, no es una igualdad numérica sino una igualdad entre semejantes, una igualdad entre situaciones económicamente iguales, y en el presente análisis se puede decir, que existe igualdad en el trato para los contribuyentes no obligados por estar definidos en un grupo según la norma, y para los obligados a llevar contabilidad por pertenecer a otro grupo distinto. Por lo tanto, la igualdad no puede interpretarse en este caso como absoluta, sino más bien en el sentido de que todos los ciudadanos deber ser igualmente protegidos por



la ley, que las obligaciones no pueden ser aritméticamente iguales, caso contrario se corre el riesgo de crear desigualdad entre las categorías previstas por el legislador.

4.1.3. Suficiencia Recaudatoria

Este principio contempla que en el país el sistema fiscal este estructurado de tal forma que los ingresos provenientes de los tributos financien el presupuesto del Estado, por lo tanto guarda relación con la política fiscal en su conjunto y los objetivos que se deban cumplir. El artículo 286 de la Constitución Política del Ecuador, ordena: *“Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente, y procurarán la estabilidad económica. Los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes. Los egresos permanentes para salud, educación y justicia serán prioritarios y de manera excepcional, podrán ser financiados con ingresos no permanentes.”*. Es claro entonces, que los gobiernos de turno deben manejar sus finanzas en todo sentido y en cualquier situación de una forma responsable procurando en todo momento una estabilidad económica, en la que los egresos permanentes siempre estén cubiertos por los ingresos permanentes, evitando de esta forma el endeudamiento público.

Rodolfo Spisso sostiene que: *“La actividad financiera es un proceso conceptualmente unitario que exhibe una marcada interdependencia entre gastos y recursos”*⁶⁰, ésta actividad financiera debe estar enmarcada en parámetros de **racionalidad** económica, es decir que no pueden efectuarse gastos si no hay recursos.

⁶⁰ Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 481



Vicente Díaz, al respecto manifiesta: “*la recaudación tributaria debe asegurar la cobertura de los gastos públicos. Requiere el cumplimiento adecuado de la finalidad fiscal. (...) El principio de suficiencia se aplica a la totalidad del sistema tributario, sin perjuicio de lo cual sirve para analizar la bondad de cada tributo con relación a su potencialidad recaudatoria. El monto de impuestos suficiente depende del nivel de gastos públicos deseable.*”⁶¹. Para este autor el principio de suficiencia es la capacidad de adaptación de un sistema tributario para poseer una potencia recaudatoria que le permita incrementar los ingresos con el propósito de cubrir los gastos públicos.

Es indiscutible que la principal finalidad de los tributos es la de obtener recursos que permitan financiar el presupuesto general del estado y así permitir el cumplimiento de los objetivos propuestos por un gobierno; por ello la suficiencia recaudatoria es fundamental para garantizar la estabilidad de una fuente permanente de ingresos que permitan cubrir los gastos estatales.

Por lo tanto, el anticipo del impuesto a la renta cumple plenamente con el principio de suficiencia recaudatoria, ya que sustenta la pretensión del Estado de contar con ingresos tributarios que financien su actividad e inversión en los términos señalados en la Constitución, lo cual da énfasis a los impuestos progresivos y directos como lo es el impuesto a la renta; sin embargo debemos tener presente que la suficiencia recaudatoria de un Estado deberá estar siempre ligada a la capacidad contributiva de los ciudadanos.

⁶¹ Díaz, Vicente. *Tratado de Tributación Política y economía tributaria*, Tomo II, volumen 1, Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 84



4.1.4. Justicia y Equidad

Conforme han sostenido algunos estudiosos del Derecho Tributario, el principio de equidad es un compendio de todos los principios constitucionales como es el de: legalidad, igualdad, generalidad, eficiencia, progresividad, simplicidad, no confiscatoriedad, transparencia, suficiencia recaudatoria e irretroactividad; por lo tanto, un tributo es justo cuando considera todos los principios constitucionales, es decir, cuando cumple con el principio de equidad. Por lo tanto, el principio de equidad es uno de los principios más importantes sobre los que se sustenta nuestro régimen tributario.

A pesar de que los principios de justicia y equidad tienen una existencia independiente; sin embargo irán siempre aparejados con la proporcionalidad, la progresividad y la capacidad contributiva, lo cual, implica un mandato para el creador de las normas tributarias; pues el legislador tomará en cuenta la justicia y la equidad en la distribución de las cargas así como la elaboración de categorías entre los contribuyentes, de acuerdo a su capacidad de pago. *“En materia de tributos la equidad debe ser entendida en sentido horizontal y en sentido vertical, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida.”*⁶²

En este sentido, el anticipo de impuesto a la renta, que es a su vez un impuesto mínimo presuntivo, no es contrario al principio de equidad tributaria, ya que si bien, la renta no es la materia imponible del cálculo, la norma toma como referencia coeficientes técnicos que llegan a estimar el

⁶² Rodas Beltrán, Manolo. Op. Cit. Pág. 217



lucro real de una determinada actividad económica, esto es, el valor que resulta de la suma matemática establecida en el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que toma como referencia un porcentaje fijo de los ingresos gravables, costos y gastos deducibles, patrimonio total y activo total.

Con esto se logra, el objetivo de las actividades económicas y productivas, que es la de obtener utilidad y beneficios económicos y que los mismos estén sujetos a pagar impuestos que permitan solventar el gasto público.

4.1.5. Eficiencia

El principio de eficiencia dentro del ámbito económico puede ser entendido como una asignación económica que si bien puede ser remplazada, o modificada debe mejorar la situación de los individuos en general, es decir, que no puede optimizar la situación relativa de un grupo de individuos sin la de otros. En el ámbito tributario, se debe procurar que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos, lo que se busca es que los impuestos no sean distorsionadores y por si mismos no influyan en las conductas socio-económicas de los contribuyentes, es decir, que no afecten la oferta, la demanda y los precios de mercado; situación que a mi criterio no se cumple de manera absoluta.

De lo anotado, se evidencia entonces que habrá que buscar un equilibrio entre **equidad y eficiencia**, lo cual no resulta nada fácil, sobre todo por lo complejo que podría resultar su medición, especialmente porque no siempre coinciden los parámetros.



La aplicación de este principio podría ser complicado, considerando que por regla general los tributos más justos resultan más complejos de administrar y, por tanto, suelen resultar menos eficientes desde el punto de vista económico, por sus debilidades en materia de recaudación y por sus afectaciones en la presión fiscal indirecta.

En todo caso, la nueva Constitución de la República del Ecuador, así como las últimas reformas implementadas a la normativa tributaria, fortalecen los esquemas de control tributario, dando énfasis a los impuestos directos y progresivos, en especial al impuesto a la renta, en el cual, se cambió la concepción del cálculo y el pago del anticipo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como instrumento para combatir las prácticas evasivas y elusivas, en armonía con los principios de solidaridad social, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad.

Existen criterios cuestionando la constitucionalidad del anticipo del impuesto a la renta, sin embargo, a mi criterio no se han expuesto los suficientes argumentos que demuestren el quebrantamiento de uno o más principios que rigen al régimen tributario ecuatoriano.

Para finalizar este capítulo considero importante recordar que, la recaudación de impuestos constituye una parte fundamental dentro del presupuesto del Estado, sin embargo, la finalidad de los impuestos no debe ser puramente económica (cumplimiento de metas), los mismos deben ser creados con el fin de ser útiles en una sociedad, por consiguiente deben tener un rumbo y sentido, de alguna manera los principios permiten dar una pauta a los legisladores del sentido que deben tener las leyes que dan origen a los impuestos. Como manifiesta Enrique Fuentes Quintana: *“La suma de principios se traducen en un conjunto de exigencias impositivas, de cuya agregación se infieren el sistema*



UNIVERSIDAD DE CUENCA

tributario ideal y la conformación que deba darse a las figuras que lo integran.”⁶³

⁶³ Fuentes Quintana, Enrique. *Principios de la Imposición*, pág. 22, trabajo realizado en clases de Derecho Material, Maestría en Administración Tributaria, Cuenca.



CAPITULO 5

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El Impuesto a la Renta es una de las fuentes tributarias más importantes del régimen tributario, su fortalecimiento en los últimos cinco años responde a la necesidad de mejorar la suficiencia recaudatoria del Estado, con el objeto de atenuar la dependencia a los ingresos petroleros y al endeudamiento externo, y de ésta manera comprometer al sujeto pasivo en el sustento del gasto público. La Constitución de la República del Ecuador vigente desde el año 2008 da prioridad a los impuestos directos y progresivos, lo cual coincide con las reformas tributarias realizadas en los últimos años que buscan optimizar los niveles de recaudación del Estado garantizando la equidad, igualdad, justicia y la redistribución de la riqueza.

Del análisis realizado en el capítulo uno se desprende que el hecho generador del Impuesto a la Renta, se confirma al momento en el que se perciben los ingresos, entendiéndose como tales a los ingresos netos, es decir, una vez restadas las erogaciones imputables a tales ingresos. Por lo tanto, la renta gravada con el impuesto es la utilidad, ganancia o beneficio obtenido por el sujeto pasivo en un determinado ejercicio económico.

De los conceptos estudiados tenemos que la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y pasivo, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador; sin embargo, en los impuestos anticipados nos encontramos con obligaciones que nacen antes de que el hecho generador se haya configurado o al menos antes de que se haya completado, ante lo cual, el pago que se ha realizado por concepto de anticipo será ajustado en la declaración final, y



por lo tanto, habrá que esperar a que termine el período para constatar si existió o no el elemento material. En el régimen tributario ecuatoriano el anticipo del Impuesto a la Renta constituye una obligación tributaria adjetiva, consistente en una prestación formal exigida por la Ley, en virtud de la cual, se obliga al sujeto pasivo a entregar al sujeto activo una cuantía de dinero, respecto de una obligación impositiva por determinar en un futuro.

Con la Ley reformativa para la Equidad Tributaria se abandona el cálculo tradicional del anticipo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, estableciendo parámetros que no están directamente relacionados con los resultados que genera una actividad económica en un período determinado.

La evolución normativa del anticipo del impuesto a la renta desde diciembre del año 2007 ha estado marcada por la presencia de constantes reformas, siendo la del año 2010 la de mayor trascendencia, debido a que el anticipo pagado que no llegue a compensarse con el impuesto causado del ejercicio se constituye en pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a considerarlo como crédito tributario en los ejercicios siguientes a su pago y tampoco a su devolución; en definitiva los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no podrán pagar menos por impuesto a la renta que lo determinado por anticipo, aunque su impuesto causado haya sido menor.

Del análisis realizado en el presente trabajo se puede observar que un gran porcentaje de empresas azuayas se ha visto afectada por la nueva fórmula de cálculo del anticipo del impuesto a la renta, toda vez que han tenido que pagar un valor superior por concepto de impuesto debido a que el anticipo determinado resultó superior al impuesto a la renta



causado del ejercicio. La consecuencia más perjudicial es que algunos sectores económicos no tendrían la capacidad económica para satisfacer estas obligaciones tributarias, ocasionando problemas en su liquidez y por ende en su patrimonio, a pesar de que obtuvieron utilidades durante el ejercicio. Estos efectos ocurren en las empresas que tienen un impuesto a la renta causado de cero o inferior al anticipo calculado. Sobre este problema recomiendo se realice un análisis sectorizado por parte del Gobierno, especialmente en aquellas empresas en las cuales exista dependencia en la asignación de los márgenes de comercialización así como en los precios de venta al público, que por lo general son los distribuidores de productos, quienes ganan únicamente una comisión sobre las ventas realizadas, sin embargo declaran la totalidad de ingresos incluidos los que no generan renta y costos que no son parte del hecho generador de renta. Para este tipo de casos específicos se debería abrir un debate y considerar la posibilidad de la exoneración o reducción del anticipo del impuesto a la renta.

En el capítulo tres se observa que existe un porcentaje considerable de empresas de los diferentes sectores económicos, en las cuales su anticipo calculado como el impuesto a la renta causado son cero; en este sentido sería importante que la Administración Tributaria revise a estos contribuyentes que no estarían pagando por ninguna de las formas abordadas en este trabajo.

En conclusión la nueva herramienta del anticipo del impuesto a la renta estaría cumpliendo con su objetivo principal, que es el de lograr un incremento en la recaudación del impuesto a la renta, especialmente en aquellas empresas que venían declarando pérdidas o utilidades mínimas y consecuentemente lograr la disminución de las prácticas evasivas y elusivas que ha tenido éste impuesto especialmente.



Respecto de la constitucionalidad, se puede concluir que la disposición normativa que establece al anticipo del impuesto a la renta, goza de presunción de constitucionalidad al ser emitida por el órgano legislativo competente en uso de sus atribuciones como es la de crear, modificar o suprimir tributos; por lo tanto, no existen discrepancias entre la Constitución y la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que se estarían cumpliendo los principios que sustentan al régimen tributario ecuatoriano, los cuales son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, ninguno de los cuales se estaría afectando.

Adicionalmente, no debemos olvidar a la Solidaridad y la Justicia social como pilares fundamentales del cumplimiento tributario, y en este sentido, la herramienta del anticipo del impuesto a la renta conmina a pagar a todos los contribuyentes que por años buscaban todos los mecanismos y argumentos para declararse en pérdida, ocasionando que no se pague impuesto a la renta a pesar de que el Estado le siga entregando bienes públicos, sin que se realice ninguna contribución a cambio.

Finalmente, es papel fundamental de la Administración Tributaria el capacitar e informar adecuadamente a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias, especialmente si han existido cambios frecuentes en la normativa tributaria, como lo ha sido en el caso del anticipo del impuesto a la renta, y de esta manera evitar malas interpretaciones, dudas e incumplimiento por parte del sujeto pasivo.



BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- ALMEIDA Diego, “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”, Editorial Ecuador F.B.T. Cía. Ltda., Quito, Primera Edición, 2001.
- AMATUCCI Andrea, “Tratado de Derecho Tributario”, Tomo I, “El Derecho Tributario y sus fuentes”, Bogotá, Temis, 2001.
- CABANELLAS Guillermo, “Diccionario de Derecho Usual”, Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires, 11^a Edición.
- DIAZ Vicente, “Tratado de Tributación Política y economía tributaria”, Tomo II, Vol. 1, Buenos Aires, Astrea, 2004.
- FERREIRO José, “Curso de Derecho Tributario”, Barcelona, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.
- FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero”, vol. 1, Buenos Aires, 6ta edición, Editorial Depalma, 1997.
- GARCÍA Catalina, “Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.
- GARCÍA Marcos, “El principio de capacidad contributiva”, Buenos Aires, Abaco, 2004.
- HARGANDON Bernard, MÚNERA Armando, “Principios de Contabilidad”, Bogotá, Editorial Norma, 1997.
- JARACH Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.
- MONTAÑO César, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Universidad Andina Simón Bolívar, primera Edición, Corporación Editora Nacional, Quito, 2007.
- PATIÑO Rodrigo, “Sistema Tributario Ecuatoriano”, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, Loja, primera Edición, Preimprensa UTP, 2004.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- QUERALT J. Martín, LOZANO Carmelo, POVEDA Francisco, “Derecho Tributario”, Navarra, editorial Aranzadi S.A., Novena Edición, 2004.
- SPISSO Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Depalma, Segunda edición, 2000.
- VIILEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Buenos Aires, Depalma, Séptima edición, 1999.
- VIILEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Buenos Aires, Astrea, Novena edición, 2005.
- III Jornadas Jurídico - Tributarias, “Un Enfoque Constitucional al Derecho Tributario”, Quito, noviembre 2009.

PUBLICACIONES

- TOSCANO Luis, “El anticipo en la Ley Reformatoria para la equidad tributaria y el crédito tributario”, publicado en la revista Novedades Jurídicas, Ediciones Legales EDLE S.A., Año VIII, Número 60, Junio 2011.
- GUEVARA Pablo, “Anticipo del Impuesto a la Renta: Naturaleza jurídica y constitucionalidad”, Boletín No. 01-2010, Abril 2010, - Guayaquil.
- GUEVARA Pablo, “Anticipo del Impuesto a la Renta: Cálculo para sociedades”, Boletín No. 02-2010, Abril 2010, Guayaquil.
- RODAS Manolo, “Los principios Constitucionales Tributarios, en la Nueva Constitución Política de la República del Ecuador”, en III Jornadas Jurídico - Tributarias, “Un Enfoque Constitucional al Derecho Tributario”, Quito, noviembre 2009.

DOCUMENTOS LEGALES

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador.



- Código Tributario, Codificación No. 9, Registro Oficial No. 38 del 14 de junio de 2005, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Registro Oficial No. 351 del 29 de diciembre de 2010.
- Código Civil, Última codificación 2005-010, Registro Oficial No. 46 del 24 de junio de 2005, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador.
- Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 249 del 29 de diciembre de 2007.
- Ley de Régimen Tributario Interno, actualizada a abril de 2012, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 209 del 08 de junio de 2010, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador.
- Circular No. NAC-DGECCGC10-00007 del 09 de marzo de 2010, Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 154 del 19 de marzo de 2010.
- Circular No. NAC-DGECCGC10-00015 del 26 de julio de 2010, Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 250 del 04 de agosto de 2010.

OTROS

- Fallos de la Corte Nacional de Justicia.
- FUENTES Enrique, “Principios de la Imposición”, trabajo realizado en clases de Derecho Materia, Maestría en Administración Tributaria, Cuenca, Ecuador, 2011.



- Servicio de Rentas Internas, “Planificación Estratégica Institucional 2010-2013”.

FUENTES ELECTRÓNICAS

- <http://www.aeat.es>
- <http://www.bce.fin.ec>
- <http://www.ciat.org.es>
- <http://www.flacso.org.ec>
- <http://www.iedt.org.ec>
- <http://www.ief.es>
- <http://www.infomipyme.com>
- <http://www.oecd.org>
- <http://www.portalpymes.com>
- <http://www.sat.gob.mx>
- <http://www.sri.gob.ec>
- <http://www.sunat.gob.ec>
- <http://www.uasb.edu.ec>