



UNIVERSIDAD  
DE CUENCA

UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

*ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA COMO UNA PRESUNCIÓN  
LEGAL EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO*

Autor:

IRVING DAVID ORMAZA CABRERA

Director:

DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS

TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE ABOGADO DE LOS  
TRIBUNALES DE JUSTICIA DEL ECUADOR



## RESUMEN

El anticipo al impuesto a la renta es un tema de gran importancia en los momentos actuales, partiendo desde el hecho generador que podríamos decir que es la situación que identifica el tributo para la obligación tributaria, así mismo es de gran importancia identificar lo concerniente a la base imponible y diremos que es el elemento que señala la cuantificación del tributo.

Tomando en cuenta varios criterios diremos al anticipo al impuesto a la renta primeramente como caución a una obligación futura, es decir como garanta a una obligación que se debe cumplir con posterioridad lo cual es totalmente ilógico, así también lo tenemos como ficción jurídica, tomando en cuenta este criterio se establece que sería fingir algo que no es cierto, ya que no supone certeza, es inadmisibles gravar rentas inexistentes o aparentes, como presunción jurídica, el criterio que tomamos como base y estudio central es admitir como presunción jurídica que es un hecho presumido sobre el cual se realizan efectos jurídicos, iniciando de otro hecho o base con certeza y con anterioridad, y sobre todo ya probado, por lo que permiten al contribuyente la acción probatoria. Esta presunción legal debe ser tomada en cuenta además con algunos principios entre los más importantes están el de igualdad, progresividad, generalidad, legalidad, justicia, capacidad económica y capacidad contributiva.



Universidad de Cuenca

En el régimen tributario ecuatoriano en el Art.- 76 se encuentra señalado las formas de establecer el anticipo al impuesto a la renta.

### **PALABRAS CLAVES**

Justicia Tributaria, impuesto, presunción, ficción, renta.



## **ABSTRAC**

The advance income tax is a major issue at the present time, starting from the fact that it is a situation that identifies tax obligation, so it is of great importance to identify the concerning element pointed quantification of the tax. Taking into account several criteria to tell the advance income tax primarily as security for an obligation that must be met after which is totally illogical., so too have it as legal fiction, considering this states that it would be to pretend something false, something that is not true, since it is income tax or apparent., as legal presumption, the approach we take as a base and central studio is admitted as legal presumption that a fact on which legal effects are performed, starting from another fact or base with certainty, especially as proved by which allow taxpayers to the evidentiary action “This legal presumption should be taken into account besides some principles among the most important are the equal, escalation, generality, legality, justice, economic capacity and taxable capacity”.

In the Ecuadorian tax regime in the Art. - 76 is indicated ways of establishing the advance to income tax.

## **KEY WORDS**

Tributary justic,tax, presumption, fiction, revenue.



## INDICE

RESUMEN.....	2
ABSTRAC.....	4
AGRADECIMIENTO .....	10
DEDICATORIA .....	11
PROYECTO DE INVESTIGACION.....	12
TEMA.....	12
PALABRAS CLAVES.....	12
INTRODUCCION:.....	12
CAPITULO I	
IMPUESTO A LA RENTA .....	18
1.1 ÁMBITO ESPACIAL.....	27
1.2 ÁMBITO TEMPORAL .....	27
1.4 IMPUESTOS INDIRECTOS.....	28
1.5 PRINCIPIOS QUE INFORMAN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA.....	29
1.5.1 PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA.....	30
1.5.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	34
1.5.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	36
1.5.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD .....	36
1.5.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD .....	37
1.5.6 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.....	38
1.5.7 PRINCIPIO DE LEGALIDAD .....	40



1.5.8	PRINCIPIO DE JUSTICIA.....	40
1.6	CONCEPTOS DE RENTA .....	41
1.6.1	TEORÍA DE IRVING FISCHER.....	42
1.6.2	TEORÍA DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NETO MÁS CONSUMO .....	42
1.6.3	TEORÍA DE LA FUENTE .....	43
1.7	TIPOS DE RENTA .....	44
1.7.1	POR EL RENDIMIENTO DEL TRABAJO .....	44
1.7.2	POR EL RENDIMIENTO DEL CAPITAL.....	48
1.8	OBJETO IMPONIBLE .....	50
1.9	HECHO GENERADOR.....	52
1.10	NATURALEZA JURÍDICA.....	58
1.11	BASE IMPONIBLE.....	59
1.12	MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE .....	64
CAPITULO II.....		66
2.1	COMO GARANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN FUTURA: .....	71
2.2	COMO UNA FICCIÓN LEGAL O PRESUNCIÓN JURÍDICA:.....	76
2.2.1	FICCIÓN LEGAL.....	76
2.2.2	PRESUNCIÓN JURÍDICA: .....	80
2.3	UN IMPUESTO DISTINTO: .....	86
CAPITULO III.....		88
3.1	ANTICIPO COMO PRESUNCIÓN LEGAL EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO .....	88



3.2	ANTICIPO PERSONAS NATURALES.....	95
3.2.1	FORMA DE CÁLCULO .....	97
3.3	ANTICIPO PERSONAS JURÍDICAS .....	97
3.4	FORMA DE CÁLCULO .....	99
3.5	BENEFICIOS FISCALES.....	103
	BIBLIOGRAFIA.....	107



Universidad de Cuenca

*IRVING DAVID ORMAZA CABRERA*, autor de la tesis “El anticipo del impuesto a la renta como una presunción legal en el régimen tributario ecuatoriano”, 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 Abogado de los Tribunales de Justicia. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

CUENCA, 12 DE ABRIL DEL 2015

A handwritten signature in blue ink, written over a horizontal line.

IRVING DAVID ORMAZA CABRERA

C.I: 0302419544





Universidad de Cuenca

IRVING DAVID ORMAZA CABRERA, autor de la tesis “El anticipo del impuesto a la renta como una presunción legal en el régimen tributario ecuatoriano”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

CUENCA, 12 DE ABRIL DEL 2015

A handwritten signature in blue ink, written over a horizontal line.

IRVING DAVID ORMAZA CABRERA

C.I: 0302419544



## **AGRADECIMIENTO**

A la Universidad de Cuenca. Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho, por haberme abierto las puertas para ser un buen profesional.

Al Dr. Tiberio Torres Rodas, Director de Tesis, AL Dr. Pedro Ordoñez Santacruz por guiarme en el transcurso de la elaboración d mi tesis. A mi familia por compartir momentos en la realización de este proyecto por la guía y la paciencia para conmigo y alentarme de mi éxito al culminar mi trabajo realizado con tanto esfuerzo y dedicación.

A mis maestros que depositaron su sabiduría, transformándose no solo en docentes si no en amigos.



## **DEDICATORIA**

Desde lo más profundo de mi corazón, deseo dedicar esta tesis principalmente a Dios, que ha sido mi guía, protector y ha colmado de bendiciones mi vida a lo largo de mi carrera estudiantil.

A mis padres Alejandro y Eliana quienes con su ejemplo paciencia e infinito amor, me han hecho la persona humana, integra y profesional que soy hoy en día.

A mis hermanos Amanda y Alejandro, quienes con su profundo amor me han apoyado en todos los momentos vividos.

A mi familia por brindarme su apoyo para saber sobrellevar todos los inconvenientes presentados.



## **PROYECTO DE INVESTIGACION**

### **TEMA:**

*El Anticipo del Impuesto a la Renta como una presunción legal en el Régimen Tributario Ecuatoriano.*

### **PALABRAS CLAVES**

Justicia Tributaria, impuesto, presunción, ficción, renta.

### **INTRODUCCION:**

Los tributos constituyen una de las mayores fuentes de ingreso del Estado ecuatoriano, el gasto público se solventa en gran medida utilizando los recursos provenientes de la recaudación fiscal, haciendo una relación lógica, a mayor gasto, mayor necesidad de recursos, de ahí que las reformas tributarias se produzcan en estos periodos de necesidad.

Desde la creación y posterior aplicación del Anticipo al Impuesto a la Renta, tanto para personas naturales así como personas jurídicas, esta figura jurídica tributaria ha venido causando polémica en los ámbitos académicos y en los del ejercicio profesional, llegando inclusive al interior de la propia Administración; basta solo centrar nuestra mirada y atención en las innumerables demandas relacionadas con el pago del



anticipo, esto ante los Tribunales de lo Contencioso Tributario y también se ha realizado una demanda del control constitucionalidad de las disposiciones que rigen el anticipo a la renta ante la Corte Constitucional.

El tema que pretendemos analizar revierte una enorme importancia en los momentos actuales en el que el país por decisión de sus representantes, se encuentra desarrollando e impulsando constantes reformas tributarias, tendientes a extraer de la riqueza de los ecuatorianos los recursos que luego van a ser redistribuidos en la población por medio del gasto público.

En efecto los que se dedican al quehacer tributario han polemizado sobre algunas situaciones jurídicas en las que el anticipo puede encasillarse y entre estas se encuentran: el que se le puede determinar como una garantía o caución de una obligación futura; si se presenta como una ficción legal o como presunción jurídica ;así es posible dotarle de características impositivas diferentes, asimilándole a un nuevo impuesto mínimo; o caso contrario, si le podemos conceder autonomía e independencia propia respecto a las figuras ya anotada, aun mas hay quienes piensan que el mismo debe ser expulsada de la legislación ecuatoriana por existir contraposición con los principios constitucionales como el de no confiscatoriedad y el de progresividad.



Estableciendo entonces que absolutamente toda reforma tributaria responde a la necesidad del Estado de llegar a obtener recursos para solventar el gasto público, y, aunque los ciudadanos están en el deber moral y jurídico de coadyuvar en dicha satisfacción, ha existido en la sociedad ecuatoriana una tendencia al rechazo de la misma, pues se considera afectada la capacidad económica de los contribuyentes u obligados, a veces, la recaudación no se ve retribuida en obras.

Como consecuencia, toda reforma establecida en un sistema o régimen tributario, siendo esta creación, modificación o extinción de tributos, genera dificultades tanto para contribuyentes como para la administración tributaria.

EL presente estudio no tiene como finalidad establecer una reforma ni legal ni constitucional, sino, está dirigido, a establecer la naturaleza jurídica del Anticipo como un elemento de la tributación, para lograr una verdadera cohesión social.

Cuando se manifiesta que el Impuesto a la Renta es un impuesto directo es importante entrar a desentrañar lo q se entiende por renta en sentido estricto y los tipos de renta o de donde proviene esa renta, estableciendo este criterio se ha pronunciado Eduardo Riofrio Villagómez, quien sostiene que se podría plantear y distinguir un concepto de renta desde el punto de vista financiero o fiscal, contable, económico, y otro popular. Dicho autor señala que la renta como sentido



económico: es un flujo periódico de dinero o mercaderías y servicios , sin disminución o desmejoramiento del capital ; mientras que desde el punto de vista fiscal la noción se limita a cosas susceptibles de ser contadas o medidas con exactitud y apreciables en dinero la cantidad de riqueza y servicios apreciable sea en dinero, que obtienen las personas como rendimientos periódicos de su capital o habilidad personal; la periodicidad y la conservación del capital, seria las características fundamentales del concepto financiero de renta.

De esta manera es preciso tener presente algunas apreciaciones de principios constitucionales y ficciones como categorías para saber dónde puede estar ubicada el anticipo a la renta. Así las presunciones y ficciones, no son sinónimos ni conceptos jurídicos similares, pues la presunción consiste en *“el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado “*

La presunción consiste en “obtener la verdad, a través de un hecho cierto, verídico, el resultado de la operación lógica que tiene como consecuencia una inferencia, es en algunos casos sujeto a comprobación, mientras que en otros siempre y cuando el legislador así lo señala, no admiten prueba en contrario”.

Estableciendo las ficciones, como disposiciones jurídicas que conceptualizan un hecho, pudiendo este hecho ser o no ser cierto sin



admitir con respecto al hecho conceptualizado por la norma prueba en contrario. *“La ficción jurídica existe siempre que la norma trate algo real ya como distinto siendo igual, ya como inexistente habiendo sucedido, ya como sucedido siendo inexistente, aun con conciencia que naturalmente no es así”.*

En la realización del proyecto de investigación como no puede ser de otra manera está enmarcado dentro del Derecho Tributario, es decir parte del mismo pero, sin embargo, la temática a delucir desemboca sin duda en el área del Derecho Constitucional pudiendo considerarse al estudio en particular, como uno de Derecho Tributario Constitucional.

En el capítulo primero abarcaremos el primer núcleo y contiene el impuesto a la renta donde estableceremos en que consiste el hecho generador tema indudablemente de gran importancia ya que es la base y fundamento del impuesto a la renta, donde manifestaremos posteriormente que es *“una manifestación de riqueza del contribuyente”*, donde estableceremos un análisis doctrinario del impuesto a la renta, trataremos sobre los impuestos directos e indirectos tema de gran importancia, de la misma manera se hará un estudio de los tipos de renta, se analizará como otros puntos del capítulo lo concerniente al trabajo, el capital y sin duda sobre otras formas de rentas que existe en un estado, de la misma manera y como se ha dicho en líneas anteriores estudiaremos el objeto imponible y el hecho generador.





En el segundo capítulo trataremos sobre el anticipo del impuesto a la renta, que es la temática de fondo donde analizaremos su procedencia y su ámbito de categorías aplicables de los contribuyentes fomentando una sociedad contributiva, como otra temática estableceremos el Anticipo al Impuesto a la Renta como obligación futura.

En este capítulo como punto central y eje de toda la investigación se va a tratar el tema del Impuesto a la Renta como presunción legal donde abarcaremos la temática desde el punto de vista doctrinario, de igual forma abocaremos el tema como ficción jurídica ya que ficción y presunción no son sinónimos.

Finalmente, como tercer capítulo se abordara el tema del Anticipo como presunción legal en el Régimen Tributario Ecuatoriano, tema de gran trascendencia en los momentos actuales ya que como he manifestado en líneas anteriores existe gran controversia por su aceptación. Además dentro de este capítulo se abordara el anticipo de personas naturales, la creación y forma de cálculo, sabiendo si es o no procedente dicho anticipo y los beneficios fiscales.



## **CAPITULO I**

### **IMPUESTO A LA RENTA**

De manera simple podemos decir que el impuesto a la renta es generalmente de orden nacional, es un tributo cuyo es anual y coincide con el año calendario y que, obliga tanto a personas naturales como a personas jurídicas, y está orientado a gravar las rentas obtenidas.

El impuesto a la renta, es un tributo directo que pretende gravar la más pura manifestación de riqueza del contribuyente, sus ingresos; en el régimen tributario del Estado, se puede decir que con el impuesto a la renta se cumple un doble propósito; en primer lugar por lo que se obtiene altos niveles de recaudación y su obtención, forma parte de los recursos que se obtiene para solventar el gasto público, por lo que cumple una función predominantemente fiscal; por otro lado el impuesto a la renta por naturaleza vigila el cumplimiento de soberanía tributaria de manera extraterritorial, permitiendo alcanzar hechos generadores verificados fuera del país e imponer gravámenes a nacionales o extranjeros domiciliados tributarios, es decir, puede ser a personas naturales como personas jurídicas bajo la condición que tengan su



domicilio en un Estado y se beneficie de aquel en cualquier forma , este tiene la obligación de contribuir para solventar el gasto público.

## **1. NATURALEZA JURÍDICA**

Se sabe de antemano que el impuesto a la renta es un impuesto directo, pues, grava la obtención de renta o ingresos de las personas, por tanto una manifestación cierta de riqueza, y el mismo no es trasladable a terceros. Como tal, creemos que el impuesto a la renta es el que más se ajusta a las exigencias constitucionales, es decir a los principios tributarios constitucionales y a los constitucionales tributarios<sup>1</sup>, así pasamos a sustentar los planteamientos en torno al impuesto a la renta.

## **2. DESDE EL PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL Y LEGAL**

El impuesto a la renta al gravar los ingresos de las personas al momento de su obtención, de acuerdo a las consideraciones subjetivas de quienes lo obtienen demuestra que es un impuesto a más de directo, es de tipo progresivo o en consonancia con el principio de progresividad consagrado constitucionalmente, esto en relación a que en la legislación ecuatoriana, por ejemplo en su

---

<sup>1</sup> Violeta Ruiz Almendra y Juan Zornoza Pérez, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas Y Constitución*, pág. 103 y 104



Art 36<sup>2</sup> , se establece una tabla en donde consta la tarifa del mismo, la misma que es creciente a medida que crece la base imponible del impuesto. El impuesto a la renta al ser un impuesto progresivo es un parámetro adecuado para medir capacidad contributiva en el plano abstracto y concreto, ya sea como manifestación de riqueza o como capacidad de pago de las personas.

El impuesto a la renta es progresivo por naturaleza ya que tiene su base exenta, a pesar de que en la máxima escala se vuelve proporcional.<sup>3</sup>

El impuesto a la salida de divisas se constituye un ejemplo de un impuesto proporcional cuya tarifa es el cobro del 5% por los capitales que salgan del país, pero este está compuesto de la

---

<sup>2</sup>Jarach, enseña que en Derecho Tributario existen técnicas de progresión, entre las cuales enumera a la *progresión por categorías o clases, por gradas o escalones, por deducción en la base y la continua*. Se toma, por un lado, la progresión por gradas o escalones cuyo método consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en partes o escalones, que pueden ser iguales o desiguales y aplicar sobre cada uno de estos en forma creciente una alícuota o porcentaje, y por otro, la progresión por deducción en la base, método que consiste en la deducción del monto imponible de una suma fija –que se declara no imponible- y en la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente. De acuerdo a este planteamiento teórico, parece que nuestra legislación toma parte de cada uno, ya que, la tabla del Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece un mínimo no imponible y luego de esta suma fija, se establece unos escalones en donde a cada base gravable se le asigna un porcentaje. Luego, desde la tarifa marginal máxima el impuesto se vuelve proporcional. Dino Jarach, “Impuestos Fijos, Graduales, proporcionales, progresivos y regresivos”, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, pág. 294, 296.

<sup>3</sup> Luis Omar Fernández, “El Impuesto a la Renta”, en *Tratado de tributación*, Tomo II, Política y Economía tributaria Volumen I, pág. 116.



misma forma por una base exenta que lo hace al impuesto progresivo, es decir, no importa su naturaleza jurídica de impuesto proporcional si en la composición misma del impuesto este denota cierta progresividad a causa de su base exenta.

El impuesto a la renta tiene plena concordancia con el principio de equidad como un principio propio del derecho tributario constitucional y con el principio de igualdad como un principio general del Derecho, debido a que el impuesto al ser personal y como tal subjetivo, no mira a consideraciones de tipo real como los impuestos al patrimonio, sino, las particularidades que se presenten en cada caso y a cada tipo de ingreso, esto en virtud de que la economía es bastante heterogénea, es decir existen individuos con diferentes tipo de ingreso y distinta composición familiar, que el impuesto debe moldearse a estas condiciones. En este sentido el postulado de equidad manda gravar con tasas más altas a los individuos más ricos y a los individuos con menos ingresos con tasas más bajas manteniendo la progresividad /equidad vertical), en esta parte se evidencia de la misma forma, el conflicto entre equidad y eficiencia, puesto que, como recalcan Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez<sup>4</sup> “una tasa marginal de

---

<sup>4</sup> Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez, “Tributación óptima directa” en *Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2010, pp, 310.



impuestos muy progresiva reduce los incentivos para trabajar y a producir”.

### **3. DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL Y EXTRAFISCAL.**

Como se sabe el impuesto a la renta es un impuesto interno de recaudación nacional, este constituye un importante rubro de ingresos para las Finanzas Públicas de un país y para el sostenimiento del gasto público, aquí empata su característica con el postulado de generalidad.

Siempre ha sido el problema a la hora de la recaudación el balance entre la equidad y la eficiencia y en referencia al impuesto a la renta la discusión ha sido entre el gravar una base amplia o un conjunto de actividades amplia a una tasa baja o el de considerar unas actividades reducidas a tasas altas, en esta perspectiva se pronuncian Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez<sup>5</sup> y Eddy de la Guerra<sup>6</sup>, criterio con el que concuerdo, pues como manifiestan se prefiere que sean tasas bajas las que graven a actividades amplias de generación de ingresos ya que estos estimulan la economía, es verdad que estos recaudan menos, pero que, estos aumentan la disponibilidad de renta de los individuos y

---

<sup>5</sup> Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez, “Tributación óptima directa” en Política Fiscal, un enfoque de tributación óptima, pág. 17.

<sup>6</sup> Eddy de la Guerra, “Impuesto a la Renta, análisis doctrinario”, en *el Régimen tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pág. 71.



sus familias, aumentan el circulante de capital, pero de forma equilibrada y por ende incrementan el consumo, luego, los índices de recaudación por IVA e ICE se verán favorecidos por este incentivo en la economía. En otras palabras, si bien, con este mecanismo no se nota una recaudación, en términos fiscales abundantes, pero, la misma se ve compensada con el efecto extrafiscal del impuesto.

Según enseña Jarach, la base de imposición, la renta puede ser: Impuestos cedulares, sobre la renta global y el sistema mixto.

#### **4. IMPUESTOS REALES O CEDULARES.**

Es cuando el legislador separa los diferentes réditos y cada uno está sujeto a un impuesto diferente. Tiene sus características: 1.- No hay compensación entre réditos y perdidas. 2.-Si se aplica alícuotas progresivas habría una desigualdad. 3.- No caben deducciones por salud, educación mínimo de subsistencia. 4.- Se da para una adecuada administración. 5.-Pueden quedar por fuera algunos réditos. 6.- Se presta para la aplicación del principio de discriminación de la rentas.

#### **5. SISTEMA UNITARIO**

Se caracteriza por la existencia de un solo impuesto para gravar la renta de las personas físicas en donde se pueden practicar las



deducciones por salud, educación, etc. Se puede practicar la progresión de las alícuotas en forma racional.

No puede aplicarse el principio de la discriminación de las rentas en la misma forma que el impuesto cedular, ya sea disminuyendo el monto de la renta en un porcentaje o cuando ella provenga de un trabajo personal o por la adopción de un impuesto ordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas. Grava tanto las rentas de contribuyentes domiciliados en el país como las provenientes del extranjero. Este último aspecto resulta para mi modo de ver discriminatorio y por tanto perjudicial para el contribuyente tanto nacional como extranjero, pues, estaría sujeto a una doble imposición, el nacional en su país y luego en el país extranjero y el no nacional en su país y luego en el exterior.

## **6. SISTEMA MIXTO**

Se adopta un sistema de impuestos cedulares y complementarlo con un impuesto sobre la renta global. Esta decisión fue más histórica que racional ya que se quería pasar de los impuestos reales a los progresivos de sistema unitario pero sin caer en la desorganización administrativa. Otra medida fue la de hacer la retención en la fuente, esto obedecía también a situaciones administrativas, que implicaba además que otros sujetos se responsabilicen por su cobro, Ejemplo el caso del pago de





dividendos por sociedades de capital, dichas sociedades con la fuente de renta de personas físicas.

En tal virtud, haciendo un análisis de la legislación ecuatoriana en el campo tributario podríamos decir que la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 1 recoge el segundo planteamiento de manera expresa cuando la mentada disposición dice: “**Objeto del impuesto.-** Establecerse el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras de acuerdo con las disposiciones de la presente ley”<sup>7</sup>. Pero, seguidamente en su Art.2 inciso segundo cuando habla sobre el concepto de renta, y considera que es tal: “1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo del capital o de otras fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios...”<sup>8</sup>. En cambio aquí se nota que acoge el sistema de renta cedular en donde se da un tratamiento diferenciado a las diferentes rentas. Luego la estructura en esta ley que contiene deducciones y exenciones nos hace notar que el impuesto implanta el sistema mixto con las características de impuesto a la renta directo, personal y progresivo.

---

<sup>7</sup> Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

<sup>8</sup> Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



De acuerdo a su estructura jurídica el impuesto a la renta es un tributo que puede ser analítico y sintético. El primero en razón de que se da un tratamiento singular a los rendimientos o incrementos de patrimonio y el segundo, no da este tratamiento particularizado. Luis Cazorla Prieto<sup>9</sup> aduce que en el ordenamiento español, el impuesto es eminentemente sintético, aunque después haya tenido visos de analítico por dar tratamientos singulares a los rendimientos provenientes del trabajo y de los no residentes, en cambio Juan Martín Queralt<sup>10</sup> opina en sentido contrario, y manifiesta que: el impuesto, se caracteriza porque grava la renta del rendimiento neto del sujeto pasivo y aumentos de patrimonio, es un impuesto de tipo analítico y no sintético, pues aunque grave todas las rentas no revisten estas el mismo tratamiento. Criterio al que me inscribo por simple lógica, ya que, los ingresos son de variada naturaleza y en la práctica va a ser muy difícil darle un tratamiento conjunto, luego, el impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana es de tipo analítico.

---

<sup>9</sup> Luis M Cazorla Prieto, "El impuesto sobre la renta de las personas físicas", en *Lecciones sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Universidad Complutense-Facultad de Derecho, sección de publicaciones, 1993, pág. 36, 37.

<sup>10</sup> Juan Martín Queralt, "El Impuesto sobre la renta las personas físicas (I)", en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 53, 56.



## **1.1 ÁMBITO ESPACIAL**

El impuesto es de carácter nacional, rigiéndose en sus aspectos al Régimen Tributario Ecuatoriano sin tener contradicción con la Constitución, correspondiendo a estas leyes su aplicación, percepción y fiscalización, rigiendo para todo el territorio Ecuatoriano.

## **1.2 ÁMBITO TEMPORAL**

De acuerdo al ámbito temporal podemos establecer que la ley ordena que los contribuyentes del presente gravamen deberán realizar sus ingresos tomando como base de cálculo los activos resultantes al cierre del respectivo ejercicio fiscal, que inicia el primero de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

## **1.3 IMPUESTOS DIRECTOS**

Se considera como impuestos directos aquellos que son soportados por los contribuyentes designados como tales por la ley, ya que gravan manifestaciones directas de la capacidad, contributiva, se recaudan periódicamente por los contribuyentes registrados por la ley.

Como ejemplo de impuesto directo es aquel que grava la renta de la persona física y no puede trasladarlo a un tercero.



## 1.4 IMPUESTOS INDIRECTOS

Son llamados impuestos indirectos a los que se recaudan accidentalmente de personas que no están registradas, los que trasladan a sujetos distintos del contribuyente de derecho, también los que gravan manifestaciones indirectas tales como el consumo, la transferencia de bienes, etc.

El tratadista Mario Volman<sup>11</sup> realiza la clasificación de los impuestos directos e indirectos para usar como:

- 1.- Atribuir a los directos una incidencia progresiva y a los indirectos una incidencia regresiva.
- 2.- Determinar la incidencia diferencial de los indirectos respecto de los directos.
- 3.- Determinar el ingreso nacional a valores de mercado.
- 4.- Determinar el carácter progresivo y regresivo del sistema tributario en su conjunto.

Si bien en teoría se presume, tanto el impuesto indirecto como el directo puede ser trasladado o no, en la práctica no siempre se da de esa manera, ya que a menudo pequeñas explotaciones o empresas logran

---

<sup>11</sup> Mario Volman, "los tributos", régimen tributario, Buenos Aires, Fedye editorial, pág. 64, 65.



trasladar el impacto de los mismos, como ser en la locación de inmuebles, que están alcanzados por impuestos patrimoniales.

### **1.5 PRINCIPIOS QUE INFORMAN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA.**

A continuación se pretende demostrar como los principios constituyen la base de la relación entre los contribuyentes, los órganos de administración y los impuestos, además debemos señalar que todos los principios deben estar conectados e íntimamente relacionados, así estableciendo el cumplimiento del mayor principio de todos, el de justicia tributaria, que se deriva del principio general de justicia social determinado en la Constitución de la Republica, el cual a más de ser únicamente un principio, es indudablemente un valor jurídico, por lo que es importante ya que es el equilibrio entre el Estado y los ciudadanos; así podemos manifestar que a través de factores tales como: una administración equitativa, ágil, eficaz, como también de la justiciabilidad de los derechos y acceso gratuito a la administración de justicia, se alcanzara al máximo principio antes mencionado como es el de justicia tributaria.

En el acápite anterior se realizó un análisis del impuesto a la renta desde su naturaleza y en donde se citó aquellos principios propios o que más se acercan al impuesto a la renta ahora se va a ver la relación de algunos principios con este impuesto.



### 1.5.1 PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA

Para empezar, valga la pena realizar una diferencia que hace Eddy de la Guerra Zúñiga<sup>12</sup> en su libro *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, sosteniendo que no es lo mismo hablar de suficiencia recaudatoria que del principio de suficiencia recaudatoria; sosteniendo que la primera es una máxima matemática, una meta, un objetivo plano propuesto por la administración; mientras que el segundo, es una ilustración, una especie de representación dogmática del alcance de la administración tributaria desde una perspectiva económica sustentable y justa, como una guía que debe seguirse en el cumplimiento de un mandato. Esta guía, intrínsecamente lleva consigo el objetivo recaudatorio, mas, para su cumplimiento ejecuta premisas y se rige por estándares y límites constitucionales.

La suficiencia recaudatoria en términos elementales equivale a obtener la mayor cantidad de ingresos tributarios, al menor costo posible, se entiende que económicamente hay suficiencia recaudatoria, cuando la administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar y superar el presupuesto previsto en relación al destino de dichos ingresos, es decir en directa proporcionalidad al gasto público.

---

<sup>12</sup> Eddy de la Guerra, "Impuesto a la Renta, análisis doctrinario", en *el Régimen tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pág. 47



La suficiencia recaudatoria como principio constitucional originario propugna y promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el producto interno bruto, toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable en el presupuesto general del estado, de forma que la administración tributaria deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficiencia y eficacia administrativa; consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y finalidades extrafiscales implícitas así “la simple suficiencia recaudatoria como meta no basta garantizar el cumplimiento del principio, la otra cara de la moneda está representada en la figura de las necesidades satisfechas, de tal forma que para garantizar el cumplimiento del principio se requiere además de una administración eficiente del producto recaudado”.

El artículo 300 de la Constitución<sup>13</sup> de la República vigente determina que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria”, estos son solo algunos de los principios que un régimen debe cumplir para alcanzar la justicia tributaria, además la norma constitucional dispone que “la

---

<sup>13</sup> Art. 300 Constitución de la República del Ecuador, 2008



política tributaria promoverá la redistribución y estimulara el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. Esta es la manifestación normativa de la otra cara de la moneda de la suficiencia recaudatoria como principio.

Los principios de eficiencia, legalidad, simplicidad administrativa y transparencia son catalogados como Pro Estado, por cuanto con su cumplimiento ayudan al principio de suficiencia recaudatoria; principio de legalidad consagrado en el artículo 301 de la Constitución<sup>14</sup>, determina que “solo el Estado puede crear, modificar y extinguir tributos” es decir que por este principio el Estado queda facultado para crear cuantos tributos requiera para solventar sus necesidades financieras, sin el mismo, la suficiencia recaudatoria como principio no tiene razón de ser, toda vez que este se inclina la balanza a favor del Estado. Lo cierto que voluntaria o involuntariamente la constitución de este principio, lleva consigo gran responsabilidad tanto del estado como de los ciudadanos para cuidar que los ingresos tributarios sean correctamente administrados, la suficiencia recaudatoria en calidad de principio no puede, o no debe ser entendida como la discrecionalidad del Estado para imponer tributos a diestra y siniestra con el objeto de recaudar más, este principio implica recaudar más para gastar mejor. Se advierte entonces el peligro de que

---

<sup>14</sup> Art. 301. “Constitución de la República del Ecuador”, 2008.





su incorporación al texto constitucional sea mal entendida, mal aprovechada y por ende mal aplicada en la esfera recaudatoria, teniendo claro que se trata de un principio pro – Estado, no lo es por lo que pueda ayudar a recaudar, sino más bien por lo que pueda ayudar en la búsqueda de equidad y justicia impositiva y dicho sea de paso redistributiva.

Del análisis sobre este principio, podemos establecer que toda vez que los límites al mismo pueden ser de libre interpretación por parte de la administración tributaria; este principio tributario puede convertirse en una arma de doble filo, sobre todo si el Estado se encuentra atravesando estados de necesidad y está plenamente facultado para crear y modificar tributos conforme la propia Constitución lo permite; de ahí que coincida plenamente con el criterio del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario que sostiene que “los principios establecidos en la nueva constitución necesitan de una concreción por parte del legislador, para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración, la interpretación de la norma y particularmente la aplicación subjetiva del concepto de suficiencia recaudatoria” en esa medida, los límites tácitos cuyo traspaso implica una violación a su condición de principio, constituyen la no confiscatoriedad, el trato igualitario y el respeto a la capacidad contributiva.



## 1.5.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Para Víctor Uckmar<sup>15</sup> la capacidad contributiva, significa “fuerza económica de los sujetos o de los hechos previstos en el hecho imponible. Pero puede significar la aptitud de estos sujetos para poder ser alcanzados por el impuesto” este criterio permite diferenciar la fuerza económica de la aptitud para contribuir; aunque el aporte es importante para sentar las bases de la naturaleza del principio, su contenido es ambiguo, una definición más completa es aportada por Alberto Tarsitano<sup>16</sup> para quien la capacidad contributiva es una “aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”, esta visión es mucho más clara y permite identificar un proceso para su verificación como principio, en la medida en que los hechos reveladores de riqueza, deben ser identificados y analizados por el legislador para la tipificación de los hechos imponibles.

---

<sup>15</sup> Víctor Uckmar, “Principios comunes del Derecho Tributario”, Bogotá, Editorial Temis S.A, pág. 63.

<sup>16</sup> Alberto Tarsitano, “Principio de Capacidad Contributiva”, Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional, Buenos Aires, Editorial Abaco, 1998, pág. 409



El mismo autor, con quien coincido plenamente afirma que “la capacidad contributiva es concebida como presupuesto, medida y justificación de la imposición, aporta el rasgo diferencial y común, que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos”, criterio también es compartido por Violeta Ruiz y Juan Zornoza<sup>17</sup>, quienes manifiestan que la capacidad contributiva “debe estar incita en el presupuesto del tributo, así mismo, debe ser, dentro de su estructura, una medida o proporción de la contribución y la determinación de la cuantía de los tributos”, con todo lo dicho, se puede afirmar que la capacidad contributiva como tal es un indicio de manifestación de riqueza que permite a una persona ser alcanzada por un hecho imponible directamente vinculado con su aptitud contributiva.

Sin embargo señalaremos que no es lo mismo hablar de capacidad contributiva como característica intrínseca del contribuyente, que del principio de capacidad contributiva como atributo de un régimen o sistema tributario, para que el principio tributario constitucionalizado, se verifique plenamente en su naturaleza más amplia es necesario la verificación positiva de otros principios conexos.

---

<sup>17</sup> Violeta Ruiz Almendra y Juan Zornoza Pérez, “Sistema Tributario y Constitución”, en *Finanzas Públicas Y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, pág. 122.



### **1.5.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**

Se refiere a la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlas, además todos se entiende que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

El principio de capacidad económica o de pago es considerado como un principio tributario fundamental, siendo la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Para lograr alcanzar el objetivo de una tributación según la capacidad económica, se dirigen los demás principios del sistema tributario (igualdad, progresividad, generalidad, justicia, etc.)

### **1.5.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Dentro del ámbito que nos ocupa, la igualdad ha de medirse en función de la capacidad económica o de pago de quienes han de contribuir al sostenimiento del gasto público. Este principio de capacidad económica esta intrínsecamente relacionado con el valor supremo de la igualdad en sus distintos significados, se establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.



Para Alfredo Lewin<sup>18</sup> Figueroa manifiesta que “el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se da igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales”, por su parte, Juan Rafael Bravo sostiene que “de acuerdo con la doctrina, la equidad puede ser apreciada desde dos ángulos diferentes, el cualitativo y cuantitativo”; la equidad en sus manifestaciones horizontal y vertical, se relacionan a su vez con tarifas proporcionales y progresivas respectivamente.

Alfredo Lewin Figueroa explica estos ángulos en los siguientes términos; de acuerdo con el criterio cualitativo, la equidad tributaria está más ligada al tema de generalidad y de la uniformidad de tratamiento; desde una perspectiva cuantitativa, la equidad tributaria está ligada al tema de la capacidad contributiva y de alguna forma al tema de la progresividad.

### **1.5.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

El principio de generalidad está íntimamente ligado con el de igualdad, en el sentido de negar todo tipo de privilegio o discriminación fiscal, así, que declara que, todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, obligación que afecta a todos los residentes en el territorio

---

<sup>18</sup> Alfredo Lewin Figueroa, “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario Universidad de los Andes, 2002, pág. 65.



ecuatoriano, tanto nacionales como extranjeros, que tengan capacidad económica.

Por su parte José Casas<sup>19</sup>, en su texto Tratado de Tributación señala básicamente que “todos los que tengan aptitud económica deben contribuir a los gastos del Estado”, sin embargo el rango de contribución está directamente relacionado con la capacidad contributiva de cada sujeto obligado; así lo afirma Lalanne<sup>20</sup> al manifestar que “el principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse en términos resumidos afirmando que, conforme a él, que todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo con su capacidad contributiva”, lo que implica que necesariamente este principio, es decir el de generalidad y consecuentemente el de capacidad contributiva, están directamente vinculados a los principios de igualdad y equidad.

### **1.5.6 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD**

Como es conocido, la progresividad tributaria implica que a medida que aumenta la renta y riqueza de cada sujeto, la aportación contributiva se incrementa en mayor proporción que dicho aumento, así a través de la

---

<sup>19</sup> José Casas, “Tratado de Tributación, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003 Pág., 324.

<sup>20</sup> Lalanne, “Generalidad y Tributación”, en Casas, Derechos Humanos y Tributación, Buenos Aires, Revista Jurídica Buenos Aires, 2001, pág. 315.



progresividad del sistema tributario se mejora la distribución de la renta, teniendo aquella como límite la no confiscatoriedad.

Vale la pena aclarar que el principio de progresividad no es el único compatible con el de capacidad contributiva, toda vez que la naturaleza de cada impuesto, determinara el tipo de tarifa, lo que implica que no es indispensable que todos los impuestos sean progresivos para alcanzar la verificación de este principio; por cuanto, un régimen impositivo que mire a la capacidad contributiva como eje central de su sistema deberá establecer metodológicamente impuestos progresivos o proporcionales; según las necesidades fiscales y conforme la metodología del impuesto y conjuntamente apuntar a la verificación de la capacidad contributiva como principio.

A su vez la tratadista Marisa Vázquez<sup>21</sup> afirma que “la distribución de la contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierten en técnicas (nos referimos a la proporcionalidad y progresividad) que conlleva a cumplir con el principio de igualdad”, por su parte Víctor Uckmar<sup>22</sup> afirma que “en definitiva, corresponde a la ciencia económica establecer un sistema que pueda asegurar una mejor

---

<sup>21</sup>Marisa Vázquez, “Principios Constitucionales”, en Régimen Tributaria, dirigido, por Mario Volman, Buenos Aires, FEYDE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005, pág. 155.

<sup>22</sup> Víctor Uckmar, “Principios comunes del Derecho Tributario”, Bogotá, Editorial Temis S.A, pág. 69.



y justa distribución de la carga pública, y si esta ciencia entiende que dicho resultado se obtiene con un impuesto progresivo y con un proporcional, el sistema fiscal, por estar concebido sobre la base de un principio de igualdad deberá contener también, impuestos con alícuotas progresivas”.

### **1.5.7 PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Para el establecimiento de tributos es necesaria una ley formal, principio que se encuentra recogido en nuestra ley, potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, así pues, la potestad tributaria queda situada en el poder legislativo, dentro del esquema de separación de poderes.

### **1.5.8 PRINCIPIO DE JUSTICIA**

Tal como se comentó en líneas anteriores se propugna la justicia tributaria como valor supremo del ordenamiento jurídico; por otra parte, se utiliza como calificativo del sistema tributario, que además está inspirado en los principios de igualdad y progresividad, también de refiere a la justicia cuando se identifica con la equitativa distribución de la carga tributaria.





## 1.6 CONCEPTOS DE RENTA

La imposición a la renta tiene numerosos antecedentes, como resumen podemos manifestar que en la Edad Media se aplicaban impuestos a las propiedades en comunas de Alemania, Francia, Bélgica, Inglaterra y Escocia.

Como otro antecedente importante, se establece que en las villas italianas de Florencia, subsistió un impuesto a la renta progresivo llamada “scala”, abolido en el siglo XVI. En 1797, William Pitt, en Inglaterra, propuso un impuesto general sobre las personas físicas con patrimonio importante, tan proporcional a sus medios como fuera posible, el cual fue sancionado el 12- 01- 1798 y al año siguiente se lo llamo Impuesto a la Renta.

Luego de dar a conocer algunos antecedentes del impuesto a la renta, trataremos de establecer algunos conceptos.

Para Jhon Due,<sup>23</sup> explica que las leyes impositivas aplican una de las definiciones de renta gravable desarrollada como “el flujo de riqueza hacia una persona, sea por ingresos monetarios como por ingresos en especie”

---

<sup>23</sup> Due Jhon, “Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Publico”, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1981, pág. 237.



La Doctrina sostiene que la definición del concepto de renta normal gravable, debe tener un alcance tal que haga posible el efecto redistributivo, en forma equitativa, en un marco de estabilidad y desarrollo.

Para Dino Jarach,<sup>24</sup> manifiesta que la doctrina económica – financiera, ha elaborado tres teorías: Teoría de Irving Fischer; teoría del incremento patrimonial neto más consumo y teoría de la fuente.

### **1.6.1 TEORÍA DE IRVING FISCHER**

Para dicho autor la idea central es que de la renta total de la persona solo se excluye al ahorro: el resto es renta normal gravable, así para Irving Fischer el concepto de renta normal se asimila al concepto de “renta consumida” , en consecuencia solo se excluye de las rentas gravadas , las derivadas del ahorro. Incluyendo dentro del concepto de renta normal el concepto de “goce de los bienes” es decir el placer que le produce al propietario la posesión de ciertos lujos- eje, la tenencia de un auto importado de primera marca-, una casa de fin de semana, etc.

### **1.6.2 TEORÍA DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NETO MÁS CONSUMO**

Para esta teoría la idea central es el incremento patrimonial neto sumado al consumo es el elemento revelador de la capacidad

---

<sup>24</sup> Jarach Dino, “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”, Editorial Cangallo, 1985, pág. 479.



contributiva, es decir, se suma la variación operada en el periodo fiscal y el consumo realizado por el sujeto; luego se resta un “mínimo de subsistencia”(mínimo no imponible), conformándose así la renta normal gravable.

Quedan comprendidos dentro del concepto de renta normal tanto los réditos periódicos como los no periódicos o eventuales. Al contemplar un mínimo de subsistencia, no caen dentro de la imposición la totalidad de los consumos.

En cuanto a la variación de patrimonio (operada entre el inicio y el cierre del año), se establece una obligación de declarar el patrimonio.

### **1.6.3 TEORÍA DE LA FUENTE**

Para esta teoría tiene como idea central que se debe distinguir entre rédito neto susceptible de periodicidad y rédito no periódico: renta normal gravable es el primero.

Manifiesta que el elemento revelador de la capacidad contributiva, es el rédito neto periódico (debe entenderse como susceptible de periodicidad) de una fuente permanente, habilitada, deducidos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dicho rédito. Excluye del concepto, en consecuencia, a los réditos eventuales.



## 1.7 TIPOS DE RENTA

Para establecer los tipos de renta la ley de régimen tributario<sup>25</sup> establece que para el efecto de este impuesto se considera como renta:

1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta ley.

### 1.7.1 POR EL RENDIMIENTO DEL TRABAJO

Los rendimientos íntegros del trabajo personal dependiente comprende todas las contraprestaciones o utilidades- tanto dinerarias como en especie, cualquiera que sea su denominación- en cuanto retribuyan o se deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo o sean consecuencia de la relación laboral, y no tengan el carácter de rendimiento empresariales o profesionales.<sup>26</sup>

De la definición anterior establece un concepto amplio de lo que se consideran rendimientos íntegros del trabajo, con la finalidad de poder

---

<sup>25</sup> Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno

<sup>26</sup> Emilio Albi Ibáñez, "Sistema Fiscal Español", Imposición directa, Editorial Ariel, S.A. Barcelona, 1996, pág. 84.



someter a tributación toda percepción o utilidad, actual o diferida, que se derive de forma directa o indirecta del trabajo prestado, o sea consecuencia de la relación laboral, pero siempre que no tenga el carácter de rendimiento empresarial o profesional. Por ejemplo, abonar por la empresa un complemento de pensión por viudedad y mantener la utilización gratuita de viviendas de la empresa a las viudas de los trabajadores que tenían este derecho constituyen retribuciones dinerarias y en especie, respectivamente, y ambas son un rendimiento diferido e indirecto del trabajador.

Como conceptos que integran los rendimientos en dinero del trabajador personal son algunos como:

- a) Los sueldos y sus complementos.
- b) Los jornales y salarios.
- c) Las gratificaciones, los incentivos, pluses y pagas extraordinarias.
- d) Los premios e indemnizaciones no comprendidos dentro de las rentas que están extensas.

Al Hablar de cualquier premio que perciban los trabajadores como consecuencia de su relación laboral, se podría hablar, el premio de la jubilación por alcanzar la edad para la misma, sin perjuicio de su consideración como renta irregular.



- e) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la Entidad Gestora de la Seguridad Social.
- f) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

Son algunos de los conceptos que integran el rendimiento en dinero por parte del trabajador.

Según hemos señalado anteriormente, los rendimientos del trabajo personal pueden ser tanto las retribuciones dinerarias que acabamos de exponer como las retribuciones en especie que analizamos a continuación.

Así se puede manifestar que “constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quienes la conceda”

Es necesario precisar, para que exista retribución en especie, que la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios lo sea para fines particulares del trabajador, esta precisión de beneficio o



utilidad particular es el elemento clave para delimitar la existencia o no de retribución en especie y la controversia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria versara sobre la prueba de si existe beneficio o utilidad particular o, por el contrario, si solamente la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios son un medio o instrumento para desarrollar y cumplir con su función en el trabajo (no existe utilidad o beneficio particular).

Así tenemos las siguientes retribuciones en especie:

- a) Utilización de vivienda por razón de cargo o por condición de empleado público o privado.
- b) Utilización o entrega de vehículos automóviles.
- c) Prestamos con tipos de interés inferior al legal.
- d) Contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones.
- e) Cantidades satisfechas por empresarios para sistemas de previsión social alternativos a Planes de Pensiones.
- f) Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.
- g) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otros similares.



- h) Gastos de estudio y manutención del sujeto pasivo o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco.

### **1.7.2 POR EL RENDIMIENTO DEL CAPITAL**

Se denominan como rendimientos íntegros del capital a la totalidad de las utilidades o contraprestaciones en dinero y en especie, cualquiera que sea su denominación, percibidas por el sujeto pasivo que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales de los que es titular y que no se hallen afectados a una actividad empresarial o profesional ejercida por el propio contribuyente.<sup>27</sup>

- a) Inmobiliario; los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo.
- b) Mobiliario y otros; los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el sujeto pasivo, que no se encuentren afectados a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo. Estos rendimientos son objeto de retención en la fuente por parte del pagador de los mismos.

---

<sup>27</sup> Emilio Albi Ibáñez, "Sistema Fiscal Español", Imposición directa, Editorial Ariel, S.A. Barcelona, 1996, pág. 106





Como rendimiento de inmuebles rústicos y urbanos tenemos son los siguientes:

- a) Las cantidades que por todos los conceptos se perciban del arrendatario o subarrendatario, incluido en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble, excluido el IVA, se incluyen los procedentes de los bienes arrendados rústicos (una finca), y urbanos (una vivienda), percibidos por el propietario en pleno dominio o, en su caso, por el usufructuario si la propiedad está dividida, así como los correspondientes a todos los bienes cedidos con el inmueble. Igualmente, la participación en el precio del subarriendo o traspaso que el propietario o usufructuario perciba.
- b) Las cantidades correspondientes al aprovechamiento que, en su caso, se reserven el propietario o el titular del derecho real de disfrute, siempre que dicho aprovechamiento no constituya, en sí mismo, una actividad empresarial, en cuyo caso estaría incluido en los ingresos de dicha actividad que ayuda a obtener.

Como rendimientos del Capital Mobiliario tenemos:

- a) De la participación en fondos propios de entidades; manifestaremos que cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado,



entendiendo que al referirse a “utilidades percibidas” cabe entender excluidas aquellas que estén des vendadas pero no hayan sido cobradas.

- b) De la cesión a terceros de capitales propios, incluyendo en este grupo los rendimientos implícitos, explícitos y mixtos; manifestando que los rendimientos implícitos son los generados mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión; explícitos aquellos intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos; los rendimientos mixtos se define como aquellos procedentes de valores que tienen, por una parte, la retribución de interés( rendimientos explícitos) y, por otra, un importe por diferencia entre el valor de emisión y el de reembolso( rendimiento implícito).

## **1.8 OBJETO IMPONIBLE**

Para establecer el objeto imponible del impuesto señalaremos lo establecido en el art, 1 de la ley de régimen tributario ecuatoriano que manifiesta:



**Art. 1.- Objeto del impuesto<sup>28</sup>.**- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Con el término objeto del tributo, se hace referencia al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo. Es por tanto, la renta, el patrimonio o el gasto (o, en su caso, el bien o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria.

Normalmente el objeto del tributo aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, pero no siempre el paralelismo es tan evidente, es así que Gabriel Casado Ollero<sup>29</sup> manifiesta “dicho objeto puede quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo e incluso completamente ajeno a toda la estructura de éste”. Y es así que ocurre, por ejemplo, cuando para gravarse el consumo, como índice que es de capacidad económica, la ley configura como hecho imponible la fabricación o la venta de los productos cuyo consumo quieren hacer tributar.

Desde otro punto de vista es también relevante la distinción, habida cuenta de que sobre un mismo objeto puede el sistema tributario

---

<sup>28</sup> Art.1. de la Ley de Régimen Tributario Interno.

<sup>29</sup> Gabriel Casado Ollero, “Curso De Derecho Financiero Y Tributario”, Editorial TECNOS, Madrid, 2001, pág. 268.



articular diversos tributos, siendo lo determinante para que no exista doble imposición “el que no coincidan sus hechos imposables, más concretamente, sus presupuestos objetivos”.

## 1.9 HECHO GENERADOR

A lo largo de varios decenios, y sin perjuicio de las insalvables matizaciones entre las diferentes posturas, existió una coincidencia básica en erigir el hecho generador en eje del Derecho Tributario sustancial; se afirmaba, en esta línea, que del hecho generador derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no solo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la deuda tributaria.

El hecho generador para Emilio Albi Ibáñez<sup>30</sup> “es la situación o presupuesto de hecho que identifica el tributo, genera la obligación tributaria y concreta la capacidad económica”; para Flavia Irene Melzi<sup>31</sup> “es la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen la configuración del hecho (aspecto

---

<sup>30</sup> Emilio Albi Ibáñez, “Sistema Fiscal Español”, Imposición directa, Editorial Ariel, S.A. Barcelona, 1996, pág. 13.

<sup>31</sup> Flavia Irene Melzi, “Régimen Tributario”, dirigido, por Mario Volman, Buenos Aires, FEYDE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005, pág. 179.



material), su conexión con alguien (aspecto personal), y su consumación en un momento factico determinado (aspecto temporal), y en un lugar determinado (aspecto espacial)”.

Es así que podríamos decir que “es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”

El hecho generador de la obligación tributaria que importa el fenómeno – jurídico que efectivamente acontece en el mundo fenoménico, empíricamente verificable, en un determinado tiempo y lugar, y que trae aparejada como principal consecuencia la obligación de una persona de pagar un tributo al fisco, como sostiene el maestro Dino Jarach<sup>32</sup>, el acaecimiento en la realidad de la hipótesis abstracta en la norma legal.

Por otra parte, con la preocupación por la justicia tributaria a partir de décadas anteriores, el hecho generador se revaloriza, al asumir la cualidad de presupuesto legitimador del tributo, pues la elección por la ley de los hechos que quiere gravar se ve limitada a los que reflejen los criterios de capacidad económica y en general de justicia, que autorizan al legislador a imponer la prestación cuando han sido realizados por un particular.

Como elementos del hecho generador tenemos los siguientes:

---

<sup>32</sup> Jarach Dino, “Curso superior de derecho tributario”, tomo I, pág. 178.



- **Elemento espacial**, está dado por el elemento de la hipótesis legal condicionante que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realizara el hecho generador o se encuadra en la situación descripta en el dispositivo. Para su definición deberá estarse a los criterios de atribución de la potestad tributaria (políticos, económicos; sociales).
- **Elemento temporal**, constituye el momento exacto en que se configura el hecho generador, o que el legislador ha estimado que ello ocurrirá, siendo necesario en muchos casos acudir al uso de ficciones jurídicas para regular esa específica, concreta y exacta unidad temporal.

Ese preciso instante será de significativa importancia para aplicar adecuadamente la ley tributaria, evitando problemas en torno a la retroactividad, clarificando el cómputo de la prescripción, y de eventuales accesorios que pudieren existir frente a incumplimientos por parte del sujeto pasivo.

- **Elemento personal**, Es la descripción de aquel sujeto que habrá de realizar el hecho generador, o se encuadrara en una situación de hecho descripta por el dispositivo. Es el que se ha denominado como “contribuyente” al que la ley ha otorgado capacidad jurídica tributaria, independientemente de su capacidad civil, y que



resultara obligado en tanto cuente con la capacidad contributiva definida por el legislador.

- **Elemento material**, consiste en la descripción objetiva de la hipótesis legal que el destinatario legal del tributo habrá de realizar, o la situación en la que deberá encontrarse para hacer nacer el gravamen. Generalmente presupone un verbo: dar, hacer, entregar, recibir, transferir, permanecer, poseer, entre otros. Valga como ejemplos en el Impuesto al Valor Agregado, “vender” cosas muebles, “prestar” servicios” definitivamente; en el Impuesto a las Ganancias “obtener” beneficios en las formas y condiciones de la ley; Bienes personales “poseer” un activo determinado.
- **El elemento cuantificador**, este elemento complementa los aspectos anteriormente abordado, ya que será la herramienta para transformar la hipótesis legal en hecho imponible a través del hecho generador, en una cuantía tributaria.

Sera este elemento el que permitirá dimensionar la porción de esa capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado, razón por la cual deberá existir una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en el dispositivo legal y el importe que



será oblado por su acaecimiento, de la forma más justa y razonable posible.

Si bien la obligación tributaria será traducida en una expresión numérica a través de la determinación de la base imponible, el acto de determinación, sea que lo realice el propio contribuyente obligado a través de la presentación de su declaración jurada, sea que se lleve en forma subsidiaria y oficiosa por el ente recaudador (ante incumplimiento del contribuyente o impugnación de declaración jurada éste presentada), en nada cambia su naturaleza; pues el acto de determinación **no hace nacer la obligación, sino que es meramente declarativo de una situación jurídica consolidada y preexistente.**

Si bien en el supuesto de tributos empadronados, esta afirmación debe relativizarse toda vez que, siendo la carga de determinar propia del ente recaudador; la falta de determinación en tiempo oportuno impide al sujeto obligado el cumplimiento del pago en forma tempestiva. En tal supuesto; (el de determinación administrativa propiamente dicha) la cuantificación del gravamen tendrá marcados rasgos constitutivos de la obligación.

La doctrina ha distinguido entre hecho imponible instantáneo y de ejercicio, distinción que plantea una significativa relevancia, al momento de analizar la vigencia de las normas tributarias en el tiempo, y los





efectos que las modificaciones legislativas producen sobre el acaecimiento de los hechos imposables.

Los primeros mencionados se originan en un solo y determinado momento, y reciben por ello el nombre de “instantáneos”; motivo por el cual ninguna ley posterior a la vigente al momento de acaecimiento de ese hecho podrá aplicarse para modificar la obligación.

Los hechos imposables “de ejercicio”, se configuran como resultado de la sumatoria de un conjunto de actos jurídicos- económicos desarrollados en un periodo dado, y cuyo perfeccionamiento se produce al cierre del mismo. En tal supuesto, una nueva ley dictada durante el periodo, resultara legítimamente aplicable con efecto inmediato, pues se estará ante obligaciones en curso de formación, esto es, que no están definitivamente constituidas.

En síntesis, si la situación ya está constituida o se ha extinguido, como en el caso de los hechos imposables instantáneos, la ley nueva no puede alterarla, como tampoco en el supuesto de que sus efectos estén consumados. Pues al verificarse el hecho imponible se consolida en forma definitiva la situación del contribuyente, conforme al ordenamiento vigente a ese momento, frente a la cual, toda modificación retroactiva de esa situación suscita agravio constitucional fundado en el derecho de propiedad. Y ante tal hecho carece de total relevancia la existencia de acto de determinación, el pago, la solicitud de prórroga, o el



afianzamiento de la obligación<sup>33</sup>. Por el contrario, frente a hechos imponibles de ejercicio, no será precedente la impugnación del gravamen por retroactividad, si bien, según el caso, sin duda podrá afectarse la garantía innominada de razonabilidad.

## **1.10 NATURALEZA JURÍDICA**

Su naturaleza jurídica no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella. El hecho de la realidad, antes de su contemplación por la norma tributaria, es ajurídico, inexistente y sin relevancia para este sector del ordenamiento, no pudiendo calificarse como “imponible” hasta que una norma lo tipifica como tal y le atribuye le carácter y efecto generador de la imposición; así manifiesta el autor Juan Martin Queralt<sup>34</sup> “son presupuestos normativos y deberán fijarse sus requisitos, alcance, y efectos de acuerdo con la propia norma que los ha tipificado, en atención a los rasgos con que esta los define, y no por su forma de presentarse en la realidad, pues el legislador puede haberlos tomado en su integridad, o prescindiendo de algunos de sus aspectos o destacando otros”.

---

<sup>33</sup> Giuliani Fonrouge, “Finanzas públicas y derecho tributario” tomo I, Edición Depalma, pág. 137.

<sup>34</sup> Juan Martin Queralt, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Editorial TECNOS, Madrid, 2001, pág. 267.



### **1.11 BASE IMPONIBLE.**

Al establecer anteriormente que si el hecho imponible sirve, fundamentalmente, para determinar el nacimiento o existencia de la obligación tributaria; la base imponible y el tipo de gravamen actúa como elementos de cuantificación de la obligación tributaria; sirve para cuantificar el objeto de esa obligación que no es otro que la prestación tributaria.

Para García Berro<sup>35</sup> define la base imponible como “la cuantificación y valoración del hecho imponible, conforme a las normas, medios y métodos que la ley propia de cada tributo establezca para su determinación, dentro de los regímenes de estimación aplicables”.

Pues la base imponible constituye “la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos”; puesto que la función liquidatoria, valga decir, cuantificadora, es aplicable en los tributos variables, hay que partir de la constatación de que en estos el hecho imponible es susceptible de ser realizado en distintos grados o con distinta intensidad. Y la medida de esa intensidad es precisamente la base imponible, que constituye por ello la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica que en general denota el presupuesto de hecho del tributo.

---

<sup>35</sup> García Berro, “Los procedimientos tributarios y la ley”, Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998,



Así en nuestra ley de régimen tributario el legislador ha establecido un capítulo sobre la base imponible manifestando lo siguiente:

**Art. 16.-** Base imponible<sup>36</sup>.- En general, la base imponible 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.

**Art. 17.-** Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia<sup>37</sup>.- La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador, sin que pueda disminuirse con rebaja o deducción alguna; en el caso de los miembros de la Fuerza Pública se reducirán los aportes personales a las cajas Militar o Policial, para fines de retiro o cesantía.

Cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a

---

<sup>36</sup> Art 16. Régimen Tributario Interno

<sup>37</sup> Art 17. Régimen Tributario Interno



la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto.

Las entidades y organismos del sector público, en ningún caso asumirán el pago del impuesto a la renta ni del aporte personal al IESS por sus funcionarios, empleados y trabajadores.

La base imponible para los funcionarios del Servicio Exterior que presten sus servicios fuera del país será igual al monto de los ingresos totales que perciban los funcionarios de igual categoría dentro del país.

**Art. 18.-** Base imponible en caso de determinación presuntiva<sup>38</sup>.- Cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto. Esta norma no afecta al derecho de los trabajadores por concepto de su participación en las utilidades.

Es mediante un análisis que podemos señalar que, el volumen de renta, el valor del patrimonio o del bien gravado, el importe de la contraprestación satisfecha por el consumo, etc., son, en una primera aproximación, la base imponible de los tributos que recaen sobre esos índices o manifestaciones de capacidad económica.

En virtud de esa relación estrecha entre hecho imponible y base imponible, la congruencia lógica y jurídica entre uno y otra ha de

---

<sup>38</sup> Art 18. Régimen Tributario Interno



exigirse con todo rigor, como ha puesto de relieve Ramallo Massanet<sup>39</sup>, evitando que una cuidada selección de hechos imponibles por el legislador quede desvirtuada por una definición normativa de las bases imponibles que se aleja de esa función medidora; pues si se paga una deuda tributaria cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho, el autor anteriormente señalado manifiesta “el hecho imponible debe corresponder una base imponible coherente con ella, obtenida en atención a sus aspectos y elementos, no a criterios o factores extraños a los que integran el presupuesto de hecho legalmente tipificado”.

Como una segunda función de la base imponible, es la que se erige en definitoria de la misma, es la de servir como “elementos de cuantificación” del tributo, aplicando sobre ella los tipos de gravamen se obtendrá la cuota tributaria, constituyendo así el primer eslabón lógico y jurídico de las operaciones de liquidación. De distinguiría estrictamente en la aplicación del tributo una tarea liquidatoria, dirigida a verificar la realización del hecho imponible, de esta última se obtendría la existencia de la prestación y de la primera función su importe o cuantía. Ello permitiría que la base imponible no siempre fuera al hecho imponible, pudiendo medir otras realidades diferentes, o expresando magnitudes y aspectos no contenidos en aquel.

---

<sup>39</sup> Ramallo Massanet, “Hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria”, Editorial REDF, Madrid, 1978, pág. 605.



Respecto a las clases de base imponible, hay múltiples criterios y tipologías resultantes de ello, cabe distinguir, ante todo, entre base imponible y base liquidable; según base liquidable se entiende el resultado de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo.

Como primera clasificación es la que distingue entre base monetarias y no monetarias. Su importancia reside en que, a tenor de su formulación, se aplican una especie u otra de tipo de gravamen, ya que debiendo obtenerse en todo caso una suma de dinero como cuota de tributo, la base monetaria permite aplicar directamente sobre ella los porcentajes establecidos por la ley, mientras que las no monetarias deberán gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo que la expresen.

En fin, puede distinguirse entre bases imponibles alternativas, subsidiarias o complementarias, cuando la propia ley del régimen tributario prevea más de una base imponible normativa, no por los métodos para obtenerla sino como expresivas de magnitudes diferentes. Lo relevante en tales casos será determinar con exactitud si la relación entre una y otra definición de la base es subsidiaria, o puede acudirse alternativamente a algunas de ellas, a opción del sujeto o la Administración.



## 1.12 MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Los métodos de determinación de bases imponibles constituyen, en sentido estricto, los instrumentos o medios para el tránsito de la base normativa a la fáctica. Dicho de otro modo, las operaciones para formar y calcular la base imponible a partir de la realidad. Su trascendencia reside como señalo Sainz Bujanda<sup>40</sup> “en la virtud de su mayor o menor precisión, rigor y exactitud, ofrecerán la base normativa”

En tal sentido, debe distinguirse la determinación, como medición directa o evaluación cierta de la realidad para obtener la base imponible, de la estimación, en cuya virtud se abandona de la realidad y se miden otras entidades o magnitudes, dando así lugar a esas bases y hechos alternativos a los legalmente definidos.

Como ejemplo es si el hecho imponible es la obtención de la renta, y como base imponible el importe de la renta, a la hora de cuantificar la base imponible de un sujeto debería medirse exactamente los ingresos y gastos reales que ha registrado. Pero si el método de determinación enuncia a conocer esos datos reales, sustituyéndolos por índices y módulos aproximados, el resultado no será el importe de la renta, sino otra magnitud, ni, en consecuencia, el hecho gravado será la renta, sino ese otro que se ha obtenido.

---

<sup>40</sup> Sainz de Bujanda, “Los métodos de determinación de bases imponibles y su protección sobre la estructura del sistema tributario”, vol. IV, 1966





Universidad de Cuenca

Las consecuencias de este fenómeno afectan de lleno a las exigencias ya subrayadas del principio de capacidad económica, que no se agota, pues, con la definición normativa del hecho y la base imponible, sino que ha de extenderse así mismo a los métodos para su determinación, evitando al mismo tiempo con ello que solapadamente se desatienda, en virtud de la propia normativa del tributo, la exigencia de la legalidad en la definición de los conceptos y las cuantías que se agravan.



## CAPITULO II

Nuestro ordenamiento jurídico-tributario no especifica lo que debe entenderse por anticipo, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su artículo 41, establece la obligación de pagar el anticipo, la cual debe estar determinada en la declaración al ejercicio económico anterior; de igual manera, regula las reglas para efectuar su pago, el procedimiento para determinar su cálculo y la regulación de su devolución en ciertos casos.

Desde el punto de vista financiero, el Estado necesita flujo de entrada de efectivo durante todo el año, permitiéndole contar con liquidez para realizar sus erogaciones y cubrir en parte el gasto público. En virtud de esta necesidad del y en contraposición a la naturaleza periódica del impuesto a la renta; los anticipos impositivos podrían desnaturalizar en cierto modo dicha periodicidad del impuesto<sup>41</sup>, utilizando quizá a la suficiencia recaudatoria como un instrumento para conseguir ingresos permanentes para el fisco.

---

<sup>41</sup> En este punto es importante tener en cuenta como criterio contrapuesto, que cierta parte de doctrina manifiesta que los pagos a cuenta son mecanismos que sirven para que los pagos definitivos no se concentren en una sola etapa de vencimiento fiscal, garantizando una recaudación más pronta de ingresos a favor del Fisco: Esta acotación se hace referencia Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta*, p. 183



Pese a que el análisis de los principios tributarios no es el objeto principal del presente estudio, sin embargo, considerando la importancia del tema, es preciso mencionar que en el Ecuador el principio de suficiencia recaudatoria constituye una herramienta para la gestión administrativa establecida en el artículo 300, resulta pues inevitable investigar si la aplicación de las reglas que regulan el anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, produce un uso abusivo del principio de suficiencia recaudadora, en el afán del Estado por contar con ingresos suficientes para financiar su actividad. Debemos considerar que dicho principio debe estar desarrollado y entendido en un marco de eficiencia y eficacia.

Tomando en cuenta que no existe un concepto único en la doctrina, es conveniente citar lo que señala la Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición, en la Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Caso No. 0069-09-IN, de fecha 18 de Agosto de 2011, con respecto a la demanda de inconstitucionalidad planteada por el fondo en contra de la “Ley No. 70-05”, publicada en el Registro Oficial No. 413 del 17 de abril de 1970; ley que destina el impuesto del 2 por mil al capital en giro al Hospital de la Universidad de Guayaquil, que grava a los capitales declarados en las respectivas matriculas comerciales, bancarias e industriales, registradas en las correspondientes Cámaras del Cantón Guayaquil.



En el análisis de constitucionalidad respecto a la demanda presentada, la Corte realiza un control abstracto y una interpretación integral de las normas acusadas como Inconstitucionales, con apego a las disposiciones constitucionales. Dentro de este análisis, la Corte define el principio de Suficiencia Recaudatoria de la siguiente manera:

“El principio constitucional de suficiencia recaudatoria del régimen tributario tiene relación a que el sistema fiscal debe estructurarse cuantitativa y cualitativamente, de manera tal que los ingresos tributarios permitan a las administraciones tributarias la cobertura duradera de los gastos que hayan de financiar”<sup>42</sup>.

Los criterios a los que apela la configuración de este principio, atienden indudablemente a cuestiones de política fiscal; en palabras de Sandro Vallejo Aristizábal<sup>43</sup>, se lo ha concebido en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto, al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público, todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que ésta debe cumplir, por eso es necesaria su

---

<sup>42</sup> Corte Constitucional del Ecuador para el periodo de transición, Juez ponente Dr. Patricio Pazmiño Freire, Sentencia No. 004- 11 SIN – CC, Caso No. 0069-IN, Quito 18 de Agosto de 2011.

<sup>43</sup> Sandro Vallejo Aristizabal, “Sistema tributario y Constitución en el Ecuador”, en Boletín del instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, No 11, Quito, Septiembre 2009 pág. 6.

Además se recomienda, sobre este tema, revisar la ponencia dictada por el Dr. Pablo Egas, en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cuenca, IEDT, 2009.



mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio.

Eddy de la Guerra<sup>44</sup> diferencia entre el principio de suficiencia recaudatoria y la suficiencia recaudatoria en sí, manifestando que el principio es una representación dogmática del alcance de las administraciones tributarias, desde una perspectiva economicista de objetivos claramente recaudatoria; mientras que la suficiencia recaudatoria como tal, implica una meta propia de la administración.

Es así que, la autora indica que el principio de suficiencia recaudatoria:

“promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el Producto Interno Bruto; toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable de los ingresos totales del Estado, de tal forma que la administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa, consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y las finalidades extrafiscales implícitas; la simple suficiencia recaudatoria como meta no basta para garantizar el cumplimiento del principio.”<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pág. 47.

<sup>45</sup> *Ibíd*em, pág. 47



Se debe aclarar que la constitucionalización de la suficiencia recaudatoria como principio, no justifica de ninguna manera que se pueda cobrar anticipadamente los tributos, y peor aún de una forma que pudiera desvirtuar y degenerar figuras tributarias establecidas teóricamente por la doctrina, y por lo tanto afectar directamente principios y derechos de los contribuyentes.

En lo correspondiente nuevamente al tema de estudio, la idea de concebir un *sistema de ingresos anticipados*, es desarrollada, entre otros por Ernesto Lejeune Valcarcel, quien afirma que este sistema “es ante todo, y al margen de sus virtualidades en orden a la suficiencia financiera y a la comodidad en la gestión, un sistema diferente de aplicación de los tributos, y concretamente del Impuesto sobre la Renta [...]”.<sup>46</sup> El autor posteriormente señala que en este *sistema*, la referida aplicación de los tributos, es responsabilidad de los contribuyentes, mientras que a la Administración le corresponde una función de control, en otras palabras, los sujetos pasivos contribuyen con el sostenimiento de las erogaciones públicas mediante sus contribuciones fiscales, de tal forma, la Administración Pública cumple una función de control y regulación.

---

<sup>46</sup> Ernesto Lejeune Valcarcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, pág. 5



Considerando lo expuesto en líneas anteriores, es importante tratar la naturaleza jurídica de los anticipos, puesto que después de analizar las diferentes categorías o instituciones jurídicas en las que puede configurarse o estar incluido, se podrá determinar si tiene fines estrictamente contributivos; si se establece como una garantía o caución de una obligación futura; si se presenta como una ficción legal o como presunción jurídica; o caso contrario, si podemos dotarle de características impositivas diferentes, asimilándole a un nuevo impuesto mínimo.

Todos estos inconvenientes para determinar su naturaleza jurídica, serán tratados a continuación, con la intención de entender posteriormente el significado y tratamiento de dicha institución en el sistema jurídico ecuatoriano.

## **2.1 COMO GARANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN FUTURA:**

Si bien no es tan correcto dotarle al anticipo tributario la categoría de garantía, es conveniente hacer algunas precisiones con respecto a esta institución del derecho tributario, para poder determinar si los mecanismos de caución pueden tener algún tipo de conexión con el anticipo. Es así que, se señalará algunos puntos que se han creído pertinentes:



Es de gran utilidad hacer referencia al Código Civil ecuatoriano, el cual en su artículo 31, define a la caución de la siguiente manera: artículo 31: “Caución significa generalmente cualquier obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena. Son especies de caución la fianza, la prenda y la hipoteca.”. De tal manera, se puede decir que, como requisito previo a constituir una garantía, es indispensable que exista una obligación principal para poder constituir sobre aquella una garantía o caución.

Se verá más adelante, si en verdad la obligación inicial o principal, a la cual corresponde el anticipo, nace y consecuentemente existe, para que la caución pueda establecerse sobre la misma.

De igual manera, el Código Tributario en un artículo innumerado a continuación del artículo 233, contempla el afianzamiento tributario como una garantía que debe ser rendida por la interposición de acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la Administración Tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas.





Álvaro Mejía Salazar, indica que la caución se rinde “para garantizar de forma anticipada, la reparación de los efectos negativos de la realización u omisión de un comportamiento”<sup>47</sup>.

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley de Casación, contempla otro tipo de caución sobre procesos en materia tributaria, la misma que se rinde por quién haya interpuesto recurso de casación, en contra de una sentencia emitida por una Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, solicitando que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido. Se rendirá caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.

Después de haber analizado el tratamiento que el ordenamiento jurídico ecuatoriano otorga a la caución, es correcto hacer algunas precisiones sobre el tema, planteadas desde doctrina.

Es importante señalar que para asegurar la efectividad del tributo, y la suficiente recaudación del mismo, la figura de la garantía y la caución se convierte en un instrumento importante y útil dentro de un Sistema Tributario que pretende como objetivo, garantizar sus recursos e ingresos sobre todo fiscales, para mantener y realizar las erogaciones

---

<sup>47</sup> Álvaro Renato Mejía Salazar, Diccionario de Derecho Tributario, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012. Pág. 48



propias de la actividad Estatal, en busca de eliminar posibles comportamientos de evasión.

La naturaleza caucional, puede tener varias funciones, la de garantía es sin duda la más importante, pero no es la única en un sistema de anticipos. Para explicar con mayor claridad lo dicho, se debe recurrir al criterio de Ernesto Lejeune Valcarcel, quien señala que “se puede atribuir esta naturaleza a otras instituciones jurídico-tributarias que, sin ser garantías en un sentido estricto, refuerzan a través de fórmulas diversas las expectativas de cobro del ente acreedor”.<sup>48</sup>

Al considerar al anticipo como una garantía, nace el problema de que se constituiría como una fianza o caución para garantizar deudas tributarias que tienen el carácter de futuras e inciertas, puesto que como se verá más adelante, su carácter es provisional y su determinación definitiva se hace una vez concluido el periodo fiscal; por ende no sabremos si la obligación principal se llegará a configurar al concluir dicho período, y peor aún cual será con exactitud su monto.

De lo anteriormente acotado, es importante establecer cuál es la consideración de obligaciones tributarias futuras e inciertas; al decir que es futura, nos referimos a que la obligación no existe en momento presente, siendo su realización o existencia incierta y su cuantía estaría

---

<sup>48</sup> Ernesto Lejeune Valcarcel, La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pág.144



supeditada a determinación posterior. A propósito de esto, Ernesto Lejeune Valcarcel recalca que no debemos confundir “futuridad de la obligación con *indeterminación actual* de una obligación existente”<sup>49</sup>, puesto que la primera se refiere a que la obligación, al ser futura, es incierta; y la segunda hace relación a la imposibilidad de determinación sobre una obligación existente.

Por otra parte, la caución al ser de carácter accesorio, tiene que estar ligada a una obligación principal e inicial; en este caso, el anticipo vendría a garantizar una obligación eventual, que no se tiene certeza ni de su importe, peor aún de su configuración o nacimiento; por tanto, no puede ser objeto de caución, porque es imposible su exacta determinación.

Otro problema que se presenta al considerar el anticipo como una garantía, es el planteado por Ernesto Lejeune Valcarcel quien señala que “el hecho de que se constituya una supuesta garantía en dinero por una obligación futura e incierta también en dinero, desvirtúa la función de esa obligación futura y, en lo que ahora interesa, desvirtúa también el funcionamiento mismo de la garantía.”<sup>50</sup>. Criterio que se comparte, puesto que se estaría garantizando con dinero, deudas de carácter pecuniario.

---

<sup>49</sup> Ibídem, pág. 48

<sup>50</sup> Ibídem, pág. 150.



## **2.2 COMO UNA FICCIÓN LEGAL O PRESUNCIÓN JURÍDICA:**

Pese a que las ficciones y las presunciones son dos instituciones de Derecho similares, es importante analizarlas independientemente para comprender sus semejanzas y diferencias en el Derecho Tributario, a propósito de tratar y analizar la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta.

### **2.2.1 FICCIÓN LEGAL**

Horacio Ziccardi señala que las ficciones legales “buscan dar solución a situaciones de otro modo no estarían contempladas y podrían perjudicar derechos que deben ser protegidos<sup>51</sup>, estas soluciones son sin duda simulaciones, al fingir algo que no es cierto.

En el Derecho Tributario, uno de los varios ejemplos de ficción, es el establecido en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al dotar de personalidad pasiva a las sucesiones indivisas, convirtiéndose en un sujeto irreal con personería tributaria. De tal manera, Pérez de Ayala<sup>52</sup>, plantea que las ficciones son creaciones del legislador que cumplen la función de facilitar y dar celeridad a la gestión y recaudación del tributo.

---

<sup>51</sup> Horacio Ziccardi, Derecho Tributario Administrativo o Formal, en Tratado de Tributación, dirigido por García Belsunce, Horacio, obra citada, pág. 238

<sup>52</sup> Cit por Horacio Ziccardi, Derecho Tributario Administrativo o Formal, obra citada, pag238 Pérez De Ayala, Las ficciones en el Derecho Tributario, pág. 15



Por tanto, la ficción no supone certeza. Por ejemplo, como ya mencionamos anteriormente, en el caso del impuesto a la renta en el Ecuador, cuando el pago de su anticipo se convierte en definitivo, según las reglas para su determinación y cálculo; se estaría gravando, sin lugar a dudas una riqueza ficticia. Para corroborar esta afirmación, es correcto citar a Juan Martín Queralt<sup>53</sup>, quien sostiene que la exteriorización de capacidad económica da existencia a un tributo, por lo tanto es inadmisibles gravar rentas aparentes o inexistentes.

A tal respecto, el principio de capacidad contributiva se relacionaría con la imposición de figuras como el anticipo, que gravarían una “continuidad futura” de capacidad contributiva, como lo expresa Graciela Telerman de Wurcel<sup>54</sup>. El autor posteriormente cita a Corti, quien señala que “si el anticipo se basara en una supuesta capacidad contributiva o hecho imponible futuro, sus parámetros de medición deben ser una anticipación fraccionada del hecho generador en formación, y no de otro hecho cualquiera”<sup>55</sup>.

Por tanto, todo tributo debe responder a una evidente capacidad contributiva, puesto que al remitirse a una capacidad futura y remota,

---

<sup>53</sup> Juan Marín Queralt y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2005

<sup>54</sup> Graciela L. Telerman de Wurcel, “Principios y Garantías Constitucionales”, en Tratado de Tributación, dirigido por García Belsunce, Horacio, pág. 107

<sup>55</sup> Cit por Graciela L. Teleman de Wurcel, “Principios y Garantías Constitucionales”, pág. 107 Corti, Anticipos Impositivos, pág. 9 a la 17, y jurisprudencia ahí citadas



sin indagar la real aptitud contributiva del sujeto pasivo, se puede llegar a afectar tal principio, convirtiéndose en una situación que el legislador debe tomar en cuenta para fijar y establecer los anticipos impositivos.

Pese a que en el Ecuador, en la actualidad no existe un pronunciamiento oficial por parte de la Corte Constitucional, existe la posibilidad, y de hecho lo existe, de presentar Acciones Públicas de Inconstitucionalidad por el fondo, sobre normas (artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y los artículos conexos, principalmente el 76, 77, 78, 79 y 80 del reglamento para la aplicación de la referida Ley) que aparentemente se consideran de contenido y materia contraria a lo esencial de las disposiciones del ordenamiento constitucional, pretendiendo que la Corte declare su inconstitucionalidad y por ende, se disponga su invalidez y en consecuencia sean expulsadas del ordenamiento jurídico vigente. Su accionar debe fundamentarse en los artículos 436 numeral 2 y 3 de la Constitución de la República, y en los artículos 75, 79, 98 y 113 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Dichas acciones, hasta la presente fecha no han sido resueltas por el órgano competente en Ecuador, motivo por el cual es necesario recurrir a la jurisprudencia comparada. De tal manera, es correcto hacer referencia a la sentencia número STC 0033-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional Peruano, citada por Jorge Bravo Cucci, la cual se



pronunció sobre las rentas ficticias, haciendo especial referencia al “Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta” (AAIR), el mismo que declaró su inconstitucionalidad.

Un fragmento de la sentencia señala lo siguiente:

“[...] demás está decir que, *en caso de renta inexistente o ficticia*, el quiebre del principio (capacidad contributiva) se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en los casos de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de *capacidad contributiva* -que tal como se ha señalado constituye el *génesis de la tributación*- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.”<sup>56</sup>.

Se puede observar, que cuando la capacidad contributiva no es efectiva sino ficticia, la medición de la misma no es adecuada y sobre todo no está abarcada en su totalidad, por lo que su aproximación se efectúa de forma previa y sin tomar en consideración de la misma, en palabras de

---

<sup>56</sup> Jorge Bravo Cucci, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, en la presunciones y Rentas Fictas, Aspectos Constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta, Escribano, Francisco y otros; Perú, ARA Editoriales, 2010, Pág. 124.



Ernesto Lejeune Valcarcel, “no puede ser consecuencia de una previa medición de la capacidad contributiva”<sup>57</sup>.

### **2.2.2 PRESUNCIÓN JURÍDICA:**

Sobre este tema, es importante comenzar anotando el criterio de Arístides Corti, quien expresa que los anticipos impositivos son “cuotas de un *presunto impuesto futuro*”<sup>58</sup>.

Las presunciones jurídicas, en estricto sentido, son según Horacio Ziccardi <sup>59</sup>, procesos de la lógica, mediante el cual se concluye una afirmación, como hecho presumido o inferido sobre el cual se proyectan ciertos efectos jurídicos, partiendo de otro hecho base que es conocido y además probado.

De tal manera, debe existir un antecedente mediante el cual se colige el hecho que se presume. En el caso del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador; la renta anterior año de determinado contribuyente, se constituirá como antecedente para suponer la existencia del cobro del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador.

---

<sup>57</sup> Ernesto Lejeune Valcarcel, La anticipación de ingresos en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pág. 101

<sup>58</sup> Cit por Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Tomo Único, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 7ª edición, 2001, pág. 299.

<sup>59</sup> Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, pág. 236





Analizar la aplicación de las presunciones en el Derecho Tributario, es necesario primeramente, hacer referencia a la regulación que el Código Civil ecuatoriano otorga a la presunción y la definición que da sobre la misma.

Art. 32.- Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Del artículo anteriormente citado, se deduce que existen presunciones legales que son las que se infieren de un texto legal; pero también existen las presunciones que son realizadas por el juez, aunque en el artículo precedente no se mencionan; por ejemplo el Código Civil Italiano en su artículo 2727 manifiesta que las presunciones son “las



consecuencias que la ley o el *juez* deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho ignorado”<sup>60</sup>.

De igual manera, se desprende que el artículo del Código Civil ecuatoriano citado en líneas anteriores, diferencia a las presunciones legales en dos clases, entre las que admiten prueba en contrario y las que no lo admiten.

Para corroborar lo dicho es correcto recurrir a la doctrina: Horacio Ziccardi manifiesta que “las presunciones legales pueden, a su vez, clasificarse en relativas o absolutas, según se admita o no la prueba en contrario. En el primer caso, son presunciones *iuris tantum*, y en el segundo, *iuris et de iure*”<sup>61</sup>. Se debe tomar en cuenta que las presunciones absolutas o *iuris et de iure*, se constituyen de pleno derecho.

Por tanto, en el Derecho Tributario, las presunciones *iuris tantum*, permiten al contribuyente la acción probatoria, en tanto que, al tratarse de presunciones *iuris et de iure*, se podría limitar al sujeto pasivo para ejercer el derecho Constitucional de la defensa en virtud de restringir la

---

<sup>60</sup> Mario Trimeloni, “Las Presunciones”, en Tratado de derecho tributario, dirigido por Amatucci, Andrea; pág. 420.

El Código Civil Italiano en su artículo 2727 manifiesta que las presunciones son, “las consecuencias que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho ignorado”.

<sup>61</sup> Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, pág. 237



actividad probatoria, convirtiéndose de esta manera en una presunción irrefutable.

Por tanto, la figura del anticipo no puede establecerse como una presunción *iuris et de iure*, ya que de esta manera se daría un “cercenamiento del ejercicio de la prueba”<sup>62</sup> dejando muchas veces en total indefensión al sujeto pasivo. Como se analizará posteriormente en este trabajo. Una vez más vemos que el anticipo pagado que se convierte en ciertos casos, en pago definitivo, no es objeto de devolución, convirtiéndose irrefutable esta decisión, puesto que no se admitiría prueba en contrario que justifique, peor aún que demuestre su devolución.

Jorge Bravo Cucci, en este sentido, plantea que “las presunciones son enunciados asertivos, esto es, susceptibles de comprobación en cuanto a su verdad o falsedad”<sup>63</sup>, distinguiendo seguidamente la diferenciación entre presunciones relativas y absolutas. Por tanto, hay que determinar qué tipo de presunciones serían susceptibles de comprobación.

Como se puede observar, las presunciones en el Derecho Tributario tienen uso frecuente, contribuyendo a la aplicación eficaz de los tributos, facilitando su administración y gestión. También son usadas,

---

<sup>62</sup> Ibídem pág. 239.

<sup>63</sup> Jorge Bravo Cucci, “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta”, pág. 109.



según Jorge Bravo Cucci<sup>64</sup>, para reconstruir mediante técnicas, la materia imponible. El autor continúa diciendo que debe ser utilizada residualmente en la determinación sobre base cierta, donde infiere la existencia de un hecho imponible a partir de determinados supuestos.

Cabe recordar que el principio de reserva de ley establece que todos los elementos constitutivos del tributo, entre ellos el hecho imponible, deben obrar por ley, en tal caso se estaría afectando tal principio. Por tanto, el legislador debe especificar lo correspondiente a la anticipación de impuestos, de manera clara mediante una norma jurídica.

Conviene tener en cuenta el criterio de Mario Trimeloni, que con respecto a este punto, señala lo siguiente:

“En lo tocante a la presunción simple, es indispensable que se indiquen, en la norma de ley, la estructura del esquema de presunción y los efectos conexos-designándose las condiciones que legitiman el ejercicio del poder de comprobación con método inductivo-, aparte de especificarlos con certeza -y, por tanto, que resulten objetivos- los elementos de hecho y las circunstancias, de los cuales se pueda derivar -en el procedimiento argumentativo consentido a la administración o al juez- elementos de juicio para afirmar la existencia de la posesión de renta (o de mayor renta), el cumplimiento de operaciones, etc.; en otras

---

<sup>64</sup> Ibídem, pág. 111



palabras, todo el mecanismo determinativo de los efectos que se desarrollan en el esquema de presunción y la atribución de estos a un sujeto.”<sup>65</sup>

En este punto, es correcto citar el artículo 92 del Código Tributario, el cual señala que la determinación presunta, además de pretender configurar el hecho generador como lo menciona Jorge Bravo Cucci en el acápite anterior, también trata de establecer la cuantía del tributo.

Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Para entender dicho mandato, conviene tener en cuenta nuevamente el criterio de Horacio Ziccardi, quien sostiene que “[...] entre las presunciones y los métodos de valoración de la base imponible existe

---

<sup>65</sup> Mario Trimenoli, “Las Presunciones”, pág. 448



una notable diferencia, dado que las presunciones se sitúan en el plano de la prueba y las estimaciones de base en el plano de las valoraciones fiscales o entre los medios de determinación de las bases tributarias”<sup>66</sup>, Ziccardi continúa manifestando que las presunciones pretenden establecer una base de prueba a favor del fisco en virtud de su interés de control, en tanto que, el objetivo de las normas de valoración está en determinar la base imponible del tributo.

Nuevamente se debe considerar si existe la posibilidad de establecer mediante una presunción, ya sea el hecho generador o la base imponible, y por ende la cuantía del impuesto causado; tomando en cuenta una vez más el principio de reserva de ley establecido en nuestro ordenamiento jurídico.

### **2.3 UN IMPUESTO DISTINTO:**

No es correcto considerar al anticipo del impuesto a la renta como un impuesto nuevo. En primer lugar, debido a que su concepción, como ya se analizó anteriormente, le dota de características particulares, las cuales lo determinan y constituyen como una forma de liquidar los impuestos, realizando pagos a cuenta.

Ernesto Lejeune Valcarcel, explica la naturaleza jurídica de los ingresos anticipados, e indica que muchas posiciones sobre este punto, parten de

---

<sup>66</sup> Horacio Ziccardi, “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, pág. 240



dos premisas básicas: “que el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta no puede entenderse realizado hasta que se complete el período impositivo y que, consiguientemente, no puede entenderse surgida hasta ese momento la obligación tributaria”<sup>67</sup>. Por tanto, el autor manifiesta que se debe esperar la culminación de cada período, para que la obligación surja y también para constatar la verificación del elemento material, comprobando de esta manera la obtención de renta por parte del contribuyente en un período determinado.

Siguiendo con la exposición del autor, en líneas siguientes plantea que “en el Impuesto sobre la Renta, cuando el ingreso anticipado tiene lugar, no existe, no puede existir todavía, obligación tributaria por cuanto el período impositivo todavía no ha concluido. Y no solo eso, sino que ni siquiera en ese momento puede saberse si la obligación llegará o no a existir en el futuro.”<sup>68</sup>. A pesar de que el supuesto de hecho de los ingresos anticipados, está basado en elementos integrantes del hecho generador, no se puede hablar de que se produce una “realización parcial y progresiva del hecho imponible”, según lo manifiesta el autor.

El anticipo forma parte de los elementos del hecho generador del impuesto a la renta por tanto no es un impuesto nuevo, y esto sería el

---

<sup>67</sup> Ernesto Lejeune Valcarcel, La anticipación del ingreso en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pág. 118

<sup>68</sup> *Ibíd*em, pág. 118



laso o la conexión con el capítulo 3, en el sentido de que si bien el anticipo tiene estas inconsistencias, el presente trabajo trata de justificar al anticipo del Impuesto a la Renta desde el punto de vista de las presunciones, que es una figura aceptada y estudiada dentro de lo que es el derecho material tributario, justamente para evitar lo que se dice en la investigación como son las prácticas evasivas. .

## **CAPITULO III**

### **3.1 ANTICIPO COMO PRESUNCIÓN LEGAL EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO**

En las conclusiones de la XII Jornadas de Derecho Tributario, se afirma que las ficciones y las presunciones legales (“juris et de jure” y “juris tantum”) son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo también legítimas dentro del Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la





proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables. Juan Larrea Holguín, Nociones preliminares sobre el Derecho, la Ley y las Personas, Manual Elemental de Derecho Civil del Ecuador, Volumen I, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008, p. 46.

Es precisamente aquella proliferación de conductas evasivas analizada y expuesta por los principales doctrinarios latinoamericanos en nuestra materia, las que justifican a nuestro entender y de manera plena el establecimiento de presunciones y ficciones, como una eficaz herramienta de control del fraude fiscal, esas presunciones o ficciones deben en todos los casos tener como telón de fondo el respeto a los principios tributarios constitucionales, deben ser concordantes con la jerarquía normativa y el principio de legalidad, y en ningún caso -como lo señalamos en la parte introductoria de éste trabajo-, responder a consideraciones metajurídicas como la inacción o la imposibilidad de acción de la Administración Tributaria.

Sin embargo, podemos afirmar y con certeza que a diario, se multiplican conductas tendientes al ocultamiento de la información, entramos en el umbral en el que los contribuyentes con mayor frecuencia son renuentes a transparentar sus relaciones con el fisco, prolifera la simulación de negocios jurídicos, la utilización de dudosas herramientas societarias, el fraude a la ley, y todo ello aupado en un enmarañado procedimiento



judicial, que finalmente termina en frecuentes ocasiones entorpeciendo el ejercicio de la facultad determinadora de la administración, muchas veces pretextada en invocaciones al debido proceso que se convierten en uno de los principales motivos para dilatar hasta el absurdo los procedimientos judiciales, y todo ello sumado a la “novedad” del neoconstitucionalismo con operadores de justicia que han acogido la corriente como una verdadera caja de pandora en la que caben todos los conceptos posibles y que de modo inexplicable sirven para justificar todo y nada.

Hensel afirma que: “si estando fehacientemente acreditado que el contribuyente realizó la actividad económica, el organismo fiscal no puede probar los hechos en que funda su pretensión fiscal, ello no es motivo para que él quede exento del pago tributario. Si éste ha sido negligente en su cumplimiento tributario en cuanto a acreditar debidamente los hechos, o fue una actitud deliberada, ello no puede conducir a que tal comportamiento se derive en una ventaja a su favor.

La no aplicación de las presunciones, derivaría en una situación de injusticia para el contribuyente cumplidor, e infundada merma en la recaudación fiscal”

Justificada la necesidad de establecer ficciones y presunciones en el derecho tributario, entraremos al estudio de sus características principales y su naturaleza, para ello seguiremos, en el desarrollo de



nuestro análisis, el desarrollo teórico de las antedichas instituciones, diremos que la presunción y la ficción han logrado convertirse en una institución del derecho sustancial o material tributario, en razón que sus efectos están vinculados a la existencia del objeto de la obligación tributaria, su medida y su capacidad contributiva, ya que a través de las presunciones o ficciones se puede establecer el elemento objetivo o material del hecho imponible, el elemento subjetivo del hecho imponible al alterar la condición del sujeto pasivo, o del objeto del tributo.

El establecimiento de ficciones o presunciones, está sujeto a una serie de condiciones, pues el legislador de modo general debe definir el hecho imponible, a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que se pretendían gravar, y que la utilización de presunciones y ficciones, debe condicionarse a las siguientes pautas:

- a) Deben establecerse respetando el principio de jerarquía de las fuentes.
- b) Deben utilizarse al mínimo posible.
- c) Debe existir una razonabilidad entre el hecho base y el presumido.
- d) Deben estar siempre enmarcadas en los principios constitucionales.



- e) Debe existir una causa legítima para su utilización, como la dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas o de simplificación.

En referencia al respeto de la jerarquía normativa, las presunciones y ficciones deben ser establecidas a través de la Ley, nosotros afirmamos que el establecimiento de presunciones y ficciones se encuentra bajo el principio de legalidad, abona a nuestra afirmación que los elementos sustanciales del tributo se encuentran sujetos al principio de reserva de ley, y si a través de presunciones establecemos esos elementos el principio de legalidad abarca también las presunciones, como se afirmó en líneas anteriores las presunciones legales pueden ser simplemente legales o de derecho, en el caso de las presunciones de derecho, expresamente el legislador debe señalar que no admiten prueba en contrario, si el legislador no otorga expresamente ese efecto a la presunción, nos inclinamos a pensar que nos encontramos frente a una presunción simplemente legal.

La Administración tributaria a nuestro criterio, se encuentra impedida de crear ficciones, presunciones simplemente legales o presunciones de derecho a través del ejercicio de su facultad normativa, por tratarse de aspectos sustanciales del tributo y la consecuente reserva de ley no pudiendo la Administración establecer presunciones a través de Resoluciones de Carácter General, pues es imperioso por su naturaleza



jurídica que las mismas se encuentren desarrolladas por el legislador respetando de modo irrestricto la jerarquía normativa.

Por otra parte las presunciones deben ser utilizadas de manera excepcional, en todos aquellos casos en los que por las circunstancias propias del hecho imponible que se pretende gravar no puede ser definido por el legislador ante circunstancias extrínsecas que rodean ese hecho imponible, así mismo son una respuesta a conductas evasivas o elusivas, a la simulación de negocios jurídicos a la utilización de figuras societarias, son una respuesta a la falta de información por parte del sujeto pasivo cuando éste estando obligado por los deberes formales a llevar registros y libros contables, oculta o se niega a la entrega de información, en conclusión debemos establecer que las ficciones y presunciones no son la regla en materia tributaria, pues para ello el Estado está investido de todas las facultades para llegar a establecer a través del correcto ejercicio de la facultad determinadora a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Las presunciones deben ser razonables, en el sentido que debe existir una relación causal y lógica entre el hecho presumido y la consecuencia que se le asigna a ese hecho, es decir que la correlación entre el hecho (A) al que la ley le asigna en correlación ciertos efectos (B) deben tener una razonable relación.



Las ficciones y presunciones deben ser posibles, partiendo del aforismo “impossibilium nulla obligatio” (lo imposible no conlleva ninguna obligación), es necesario que el hecho presumido o la ficción creada sea física y moralmente posible, pues es físicamente imposible lo que contravienen la naturaleza o moralmente imposible lo prohibido por la ley, las buenas costumbres o el orden público.

La razonabilidad necesaria en las presunciones y ficciones se explica entendiéndolo como “razonable cuando se busca el fundamento en los valores específicos del plexo axiológico: seguridad, orden, moral, solidaridad, ética, etc, y se los subsume en el valor totalidad llamado justicia, que es racionalizándola de los demás valores (...) la razonabilidad consiste en la equivalencia existente entre el hecho antecedente y el hecho consecuente tomando en cuenta las circunstancias sociales que lo motivaron, y los fines perseguidos.”

En este orden de ideas vamos a ir desglosando el anticipo del impuesto a la renta, la forma como se encuentra concebido dentro del Régimen Tributario Ecuatoriano y de esa forma, irlo ubicando dentro de la categoría de ficción o presunción, de acuerdo al análisis desarrollado en párrafos precedentes.



### 3.2 ANTICIPO PERSONAS NATURALES.

En efecto el anticipo del Impuesto a la Renta se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación. Cabe recalcar que en este estudio no se va a realizar un análisis histórico-evolutivo<sup>69</sup> del anticipo sino simplemente a la manera actual de como el ordenamiento de la materia lo establece.

**Art. 41.- Pago del impuesto.-** Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

2.- 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:

- 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:

---

<sup>69</sup> En lo referente a la creación del anticipo del impuesto a la renta, es preciso señalar que la Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial, Suplemento Numero 9, del 23 de diciembre del 2009, en su artículo 13, introdujo reformas al artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, concernientes al pago del anticipo del impuesto a la renta, que con anterioridad ya contemplaba esta figura.



En los mismos términos contemplados en el artículo precedente, el artículo 76 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la forma en la cual será determinado el anticipo del impuesto a la renta.

“Artículo 76.- “Forma de determinar el anticipo.- 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: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;”





### 3.2.1 FORMA DE CÁLCULO

Tanto la ley como su reglamento disponen una forma de cálculo, basada en hechos reales, que son el impuesto a la renta del ejercicio económico anterior, y las retenciones a la fuente que se les haya realizado, se puede vislumbrar entonces, lo hechos bases que luego serán el fundamento para el cobro del anticipo y que los sujetos pasivos de la obligación tributaria la tendrán que impregnar en sus declaraciones so pena de una intervención de la administración. La disposición reza de la siguiente forma.

“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;”

### 3.3 ANTICIPO PERSONAS JURÍDICAS

“**Art. 41.-** Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

2.- 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:

- 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.”

En los mismos términos contemplados en el artículo precedente, el artículo 76 del

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la forma en la cual será determinado el anticipo del impuesto a la renta. 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, y
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. [...]"

### **3.4 FORMA DE CÁLCULO**

Se debe resaltar que este artículo a hace relación también a las personas naturales y las sucesiones indivisas, pero a diferencias de lo anterior esta forma de cálculo es para aquellas que deben llevar contabilidad de acuerdo con las exigencias que se establecen en el Reglamento de Aplicación, a más de las personas jurídicas.

Nótese asimismo los hechos bases que la norma va citando y que van a servir de parámetro para el cobro del impuesto anticipado, como son el porcentaje correspondiente a patrimonio total, costos y gastos deducibles a efectos del impuesto a la renta, el porcentaje de activos y el porcentaje de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta, hechos que sirven de base para establecer la presunción nacida d de la ley.

La renta mínima presunta, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece la forma en la que el contribuyente debe calcular y



pagar el anticipo del impuesto a la renta, después de algunas variaciones en la norma, producto de sucesivas reformas, se ha definido la forma de cálculo y se ha establecido como efecto, que el pago de ese anticipo constituye renta mínima presunta. Dentro de los argumentos que se han debatido y esgrimido por parte de la Administración Tributaria, se encuentran entre otros los siguientes: “El tema medular es que este anticipo, aparte de ser crédito tributario del Impuesto a la Renta, constituye también, el impuesto mínimo a la renta (no un tributo independiente) para las sociedades y personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, quienes a partir del ejercicio fiscal 2010, no podrán pagar menos por Impuesto a la Renta que lo determinado por anticipo, aunque su impuesto causado -determinado después de la conciliación tributaria- haya sido menor. Es decir, este anticipo se constituye en un sistema de imposición a la renta de modo presuntivo o indiciario -como lo es el Impuesto a la Renta de las empresas de transporte internacional de pasajeros y carga constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes; o el anterior Impuesto a la Renta para actividades agrícolas- con el cual, en base a la fórmula matemática establecida en el literal “b” del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se llega al impuesto mínimo que deben pagar dichos sujetos pasivos. Evidentemente, este impuesto indiciario que se instituye en el impuesto



mínimo a pagar, que es formado por una suma aritmética que da como resultado un presunción de renta, al ser una presunción juris et de jure, no admite prueba en contrario, salvo el caso de la devolución del anticipo correspondiente a un ejercicio económico cada trienio, el cual le permite probar al contribuyente que, por razones de fuerza mayor o caso fortuito, su actividad económica del ejercicio económico respectivo, haya sido afectada gravemente, obligándole al sujeto pasivo a aportar las pruebas suficientes para aquello”

El hecho base, la piedra angular o la premisa mayor del silogismo que nos conduce a establecer el cálculo y pago del anticipo del impuesto a la renta, es que “el verdadero objetivo de las actividades económicas y productivas que es siempre obtener lucro y beneficios económicos y que los mismos estén sujetos a tributación para solventar las arcas fiscales de un Estado de Derecho” ese hecho asumido como cierto en la administración es una verdadera presunción hominis, es decir aquellas presunciones que no son legales, sino más bien las hace el hombre, son reglas que o máximas de la experiencia que forman parte del patrimonio cultural, según Betti, “las máximas son normas de valor general independientes del caso específico, pero que habiendo sido extraídas de la observación de cuanto ocurre en muchos casos, son susceptibles de aplicación a los demás de la misma especie” de la presunción posterior, la normativa establece que a partir del ejercicio



fiscal 2010, quienes se hallaren incurso en los supuestos descritos en la norma, no pueden pagar como impuesto a la renta, un valor menor del que resulta de la aplicación de la fórmula descrita en la Ley, la normativa indica 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 autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito. Ahora bien, partiendo de una presunción hominis que sería la causa tributario posterior.” De la redacción del segundo inciso del literal i) se puede establecer la presunción de impuesto mínimo, al señalarse que ese anticipo cuando no pueda ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución constituye pago definitivo de impuesto a la renta, nosotros pensamos que debe señalarse de manera expresa en una correcta técnica legislativa que nos encontramos frente a una presunción de derecho y que el pago del anticipo constituye renta mínima presunta, sin embargo, la redacción del artículo 41 resulta defectuosa, porque si bien es cierto que aplicado



el anticipo de manera anual, el resultado del mismo es el de la renta presunta, el legislador debió establecerla de manera clara, además existe una particularidad en esta presunción de derecho, tiene una salvedad, el de la devolución del anticipo cada trienio cuando nos encontramos frente a un caso fortuito o de fuerza mayor, lo que resulta una “novedad” pues una presunción legal cuya conclusión admite una salvedad que puede ser probada en contrario.

### **3.5 BENEFICIOS FISCALES.**

La ley de Régimen tributario Interno y su reglamento de aplicación contemplan los beneficios fiscales en torno al pago del anticipo del impuesto a la renta, considerando al término beneficios fiscales como el genérico en donde pueden verse reflejados por medio de sus específicos, como son exenciones, reducciones, exclusiones. En fin la ley y el reglamento las entremezcla, para lo cual citaremos:

En el inciso cuarto y quinto letra “b” del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno señalan dos beneficios concedidos a las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares y Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, es decir deben tener esas



condiciones que por la reserva de ley se establece en la norma para poderse hacer acreedores del beneficio.

“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.”

El beneficio que se citará a continuación se establece en forma de un incentivo fiscal para aquellas nuevas inversiones y empresas recién constituidas, pero que se dediquen a las actividades comprendidas en el Código de la producción como son la petroquímica, el turismo, la siderúrgica, etc.

“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 beneficio que se transcribe a continuación contempla una exclusión del pago del anticipo a las sociedades en disolución

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;

La administración Tributaria central, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, del 41 de la ley 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. Es decir el contribuyente o sujeto



pasivo deberá en cada caso seguir el trámite correspondiente a fin de reclamar su beneficio fiscal.

Otras ventajas que ofrece la Ley son:

“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 solo por un ejercicio fiscal a la vez.

j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables 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.

k) 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.

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 periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

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.”

## **BIBLIOGRAFIA**



Universidad de Cuenca

- Ruiz, Violeta y Zornoza, Pérez Juan “Sistema Tributario y Constitución” en *Finanzas Publicas y Constitución*, Quito, Corporación Editorial Nacional, 2004.
- Jarach Dino “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” Editorial Cangallo, 1985.
- Luis Omar Fernández “El Impuesto a la Renta” en Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria Volumen I.
- Leopoldo Fergusson y Gustavo Suarez “Tributación optima directa” en Política Fiscal, Bogotá, Universidad de los Andes 2010.
- Eddy de la Guerra Zúñiga “El Régimen Tributario Ecuatoriano” Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012.
- Ley de Régimen Tributario Ecuatoriano.
- Luis M Cazorla Prieto “El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas” Madrid, Universidad Complutense 1993.
- Juan Martin Queralt, Juan Lozano Serrano Carmelo y Poveda Francisco, “Derecho Tributario”, Madrid, Aranza Editorial, sexta edición, 2001.
- Mario Volman Los tributos “régimen tributario” Buenos Aires, Fedye editorial.



- Constitución de la República del Ecuador 2008.
- Víctor Ukmar “Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario” Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 2002.
- Tarsitano Alberto “El principio de capacidad contributiva y el derecho constitucional presupuestario” en Revista Jurídica de Buenos Aires, 2011.
- Figueroa, Alfredo Lewin “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario Universidad de los Andes, 2002.
- Casas José, “Tratado de Tributación” Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- Lalanne “Generalidades y Tributación” en Casas, Derechos Humanos y Tributación, Buenos Aires, Revista jurídica Buenos Aires, 2001.
- Vázquez Marisa “Principios Constitucionales” en Régimen Tributario, dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía 2005.
- Due Jhon “Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Publico” Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1981.



Universidad de Cuenca

- Emilio Albi Ibáñez “Sistema Fiscal Español” Imposición directa, Editorial Ariel, S.A, Barcelona, 1996.
- Gabriel Casado Ollero “Curso de Derecho Financiero y Tributario” Editorial TECNOS, Madrid, 2001.
- Flavia Irene Melzi “Régimen Tributario” dirigido por Mario Volman, Buenos Aires, FEYDE, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005.
- Giuliani Fonrouge “Finanzas públicas y derecho tributario” tomo I, Edición Depalma.
- García Berro “Los procedimientos tributarios y la ley” Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.
- Ramallo Massanet “Hecho imponible y la cuantificación de las prestación tributaria” Editorial REDF, Madrid, 1978.
- Sainz De Buianda, Prologo a la obra de 1. BAYON MARINE, Aprobación y control de los gastos públicos, IEF, Madrid, 1872.
- Sandro Alejo Aristizabal “Sistema Tributario y Constitucional en el Ecuador” en Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, No 11, Quito, Septiembre 2009.



Universidad de Cuenca

- Ernesto Lejeune Varcарcel “La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas”.
- Álvaro Renato Mejía Salazar, Diccionario de Derecho Tributario, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Horacio Ziccardi “Derecho Tributario Administrativo o Formal” en Tratado de Tributación por García Belsunce Horacio.
- Graciela L. Telerman de Wurcel “Principios y Garantías Constitucionales” en Tratado de Tributación, dirigido por García Belsunce.
- Jorge Bravo Cucci “Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta” en las Presunciones y Rentas Fictas, Editorial ARA, Perú, 2010.
- Mario Trimeloni “Las Presunciones” En tratado de derecho tributario, dirigido por Amatucci Andrea.